

#66

Revista Española de Control Externo



Revista Española de Control Externo

CONSEJO EDITORIAL

DIRECTOR

Pascual Sala Sánchez
Tribunal de Cuentas

Ángel Antonio Algarra Paredes
Tribunal de Cuentas

Susana Casado Robledo
Ministerio de Hacienda

José Antonio Pajares Giménez
Tribunal de Cuentas

José Luis Cea Claver
Tribunal de Cuentas

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

Carlos Cubillo Rodríguez
Tribunal de Cuentas

La *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
Calle Fuencarral, 81
28004 Madrid
recex@tcu.es
www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/

PRODUCCIÓN Y MAQUETACIÓN

Moonbook

ISSN 1.575-1333

DL M. 8.696-1999



Índice

PRESENTACIÓN

05 Pascual Sala Sánchez

ARTÍCULOS

- 10 *Funciones jurisdiccionales de los tribunales de cuentas. El estándar argentino de control judicial y el caso de España*, de Valeria M.J. Zapata
- 30 *La prescripción de la responsabilidad contable: plazos y régimen especial de prescripción. La interrupción del plazo de prescripción*, de Manuel Izquierdo Arines
- 48 *Gobiernos Corporativos posibles herramientas de transparencia y anticorrupción*, de Vicente H. Monteverde
- 74 *Control del gasto público vs control del ingreso tributario: comparativa crítica y propuesta de reforma*, de Ana Cossío Capdevila
- 94 *Evolución y análisis de la buena gestión de subvenciones públicas: del sometimiento a los requisitos jurídicos tradicionales a las nuevas demandas sociales*, de Daniel Martínez Manzanque
- 118 *Los usos y abusos de los reconocimientos extrajudiciales de crédito en el ámbito local*, de Laura Atance Aparicio

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

137 *Segundo Cuatrimestre del año 2020*, por Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES

155 *Recensión sobre el libro de Ricardo Rivera Ortega: Responsabilidad personal de autoridades y empleados públicos. El antídoto de la arbitrariedad*, elaborada por José Antonio Fernández Ajenjo

Presentación

PASCUAL SALA SÁNCHEZ

Director

Este ejemplar n.º 66 de la *Revista Española de Control Externo* vuelve a demostrar la vocación de pluralismo científico que ha presidido siempre esta Publicación y que permite incluir trabajos de gran variedad por la multidisciplinariedad de las materias tratadas y por la nacionalidad y perfil profesional de los autores y autoras.

El primer capítulo de este número es el presentado por Valeria Zapata, Abogada Fiscal del Tribunal de Cuentas de Santa Fe (Argentina) bajo el título: *Funciones Jurisdiccionales de los Tribunales de Cuentas. El estándar argentino de control judicial y el caso de España*. Se trata de una interesante investigación doctrinal que plantea un análisis comparativo entre el modelo argentino (provincial y nacional) y el español en lo relativo al papel de los tribunales de cuentas en el enjuiciamiento de responsabilidades jurídicas por la deficiente gestión de los fondos públicos.

Seguidamente, Manuel Izquierdo Arines, miembro del Cuerpo de Letrados de la Comunidad de Madrid, afronta una cuestión de mucha actualidad en los foros judiciales bajo el título: *La prescripción de la responsabilidad contable: plazos y régimen especial de prescripción. La interrupción del plazo de prescripción*. Se trata de un aspecto jurídico fundamental que afecta de manera directa a la prejudicialidad penal en los procesos de responsabilidad contable.

El siguiente capítulo del ejemplar se titula: *Gobiernos Corporativos posibles herramientas de transparencia y anticorrupción*, y ha sido elaborado por Vicente H. Monteverde, profesor de la Universidad de Morón (Argentina). El autor estudia en este trabajo las características del entorno de una organización en el siglo XXI y ofrece ideas para evitar los efectos nocivos de la corrupción sobre la libertad y la economía.

A continuación, este número incluye el artículo *Control del Gasto Público vs control del ingreso tributario: comparativa crítica y propuesta de reforma*, un trabajo de Ana Cossío Capdevila, miembro del Cuerpo Superior de Letrados del Tribunal de Cuentas, que recoge un estudio del desequilibrio entre los mecanismos jurídicos de que disponen, para el ejercicio de sus funciones, las administraciones tributarias y las entidades fiscalizadoras, así como un catálogo de sugerencias para mejorar la eficiencia de estas últimas.

El apartado de artículos continúa con el elaborado por Daniel Martínez Manzanque, especialista en derecho público, titulado *Evolución y análisis de la buena gestión de subvenciones públicas: del sometimiento a los requisitos jurídicos tradicionales a las nuevas demandas sociales*, en el que el autor describe la transición desde el control de legalidad de las ayudas públicas, hasta el de la eficiencia, transparencia, respeto a la igualdad por razón de género y sostenibilidad medioambiental en dichas aportaciones realizadas por el Sector Público.

El apartado de artículos se cierra con el realizado por Laura Atance Aparicio bajo el título *Los usos y abusos de los reconocimientos extrajudiciales de crédito en el ámbito local*. En este trabajo, la autora, que pertenece al Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas, aborda con profundidad y sentido práctico una materia especialmente controvertida y que preocupa a los profesionales de la gestión municipal y su control.

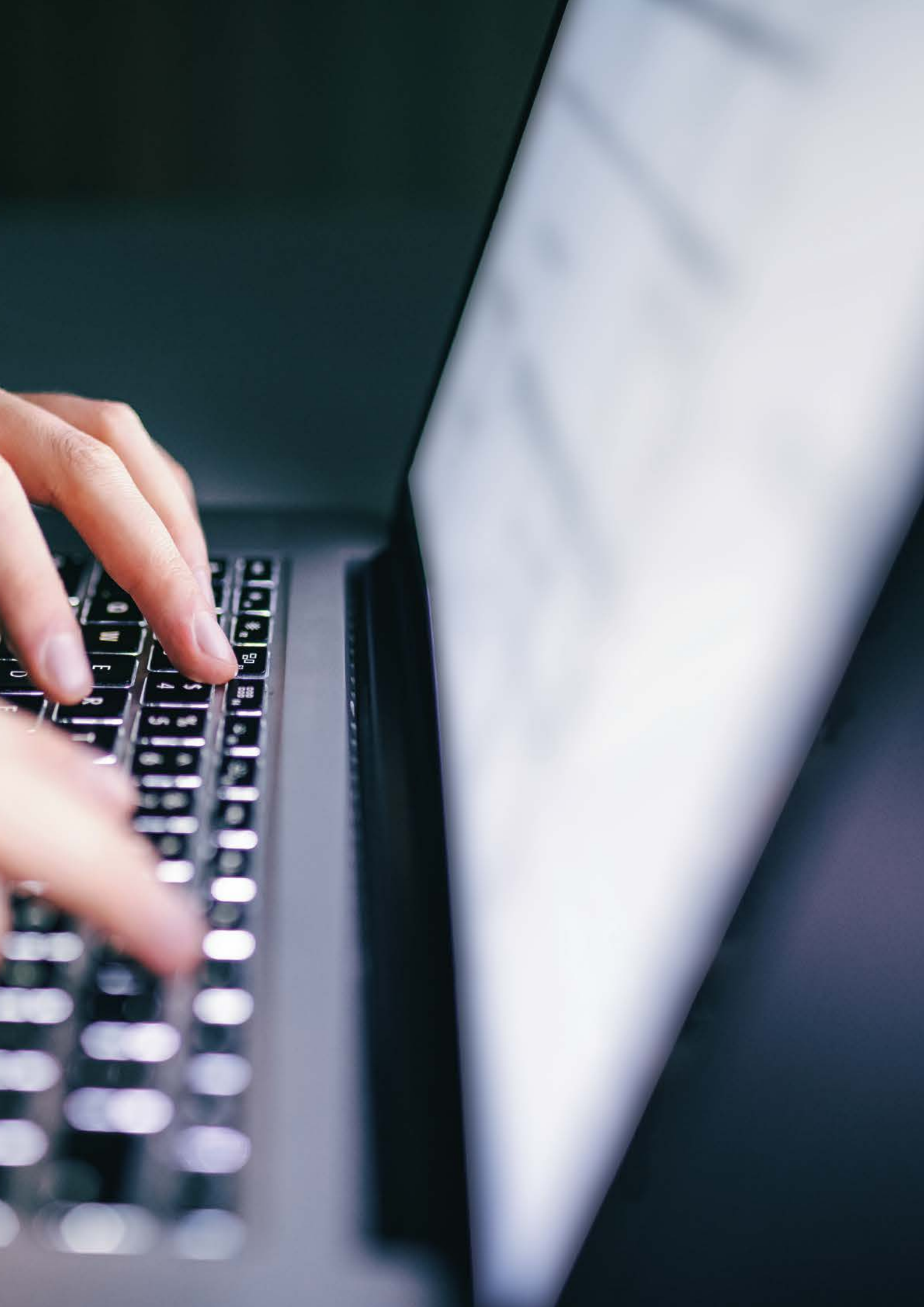
En el epígrafe de recensiones, aparece la elaborada por José Antonio Fernández Ajenjo, Doctor en Derecho y Técnico de Auditoría y Contabilidad, sobre el libro *Responsabilidad personal de autoridades y empleados públicos. El antídoto de la arbitrariedad*, de Ricardo Rivero Ortega. Se trata de un comentario muy adecuado para el perfil de la *Revista Española de Control Externo* tanto por su enfoque doctrinal como por el interés de la Obra a la que se refiere.

Finalmente, como es habitual, este ejemplar recoge la puntual y acertada compilación de normativa y jurisprudencia preparada por Javier Medina Guijarro, Presidente de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas y José Antonio Pajares Giménez, letrado de dicha Institución y vocal del Consejo Editorial de la Revista.

Una vez más, podemos anticipar que el interés de los temas tratados y la calidad de los autores de las diversas colaboraciones que integran el número hará del mismo un prestigioso referente para profesionales, académicos y personas, en general, preocupadas por la gestión de los fondos públicos y su control.

ARTÍCULOS





Funciones jurisdiccionales de los tribunales de cuentas. El estándar argentino de control judicial y el caso de España

VALERIA M.J. ZAPATA

Abogada-Mediadora-Notaria-Doctora en Derecho (UCSF).
Maestranda-Magister en Derecho Administrativo (UNL)
Abogada Fiscal-Tribunal de Cuentas (Santa Fe-Argentina)
Titular cátedra Derecho Administrativo (UCSF)-Tutora de ingreso universitario (UNL)
Tutora Académica-Doctorado en Ciencia Jurídica (Argentina/Ecuador UCSF)
Docente cátedra Teoría General del Estado-Doctorado en Ciencia Jurídica (Argentina/Ecuador-UCSF)

RESUMEN

Como parte de una investigación doctoral, se indagó acerca del control judicial de las funciones jurisdiccionales que ejercen los Tribunales de Cuentas de Argentina (TCA), primero analizando los aportes doctrinarios, luego los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina (CSJNA) y finalmente el estudio de precedentes de Altos Tribunales provinciales (con corte de estudio entre los años 2000 a 2010). Primero, la doctrina fue conteste en reconocer el ejercicio de funciones jurisdiccionales por organismos o tribunales administrativos (incluyendo a los Tribunales de Cuentas). Seguidamente, los fallos de la CSJNA arrojaron un estándar de control judicial sobre dichas funciones administrativas, el que debe ser siempre «suficiente y amplio». Finalmente, respecto de los precedentes provinciales, los criterios fueron variados, pero todos con un control judicial ulterior. Entonces, partiendo de la prevalencia en la Argentina del sistema judicialista, se trajo a debate al Tribunal de Cuentas de España (TCE), con la particularidad de que aquel es su antecedente histórico inmediato. Es así que pudo evidenciarse tanto de la doctrina como de los fallos de España, el holgado reconocimiento de la jurisdicción contable propia y su carácter pleno y exclusivo, mucho más amplio que en Argentina, siendo el TCE un órgano de naturaleza constitucional, único y nacional, independiente y dotado de jurisdicción especial contable (art. 136° de la Constitución de España), estableciendo la Sentencia 215/2000 un parámetro del reconocimiento de sus funciones jurisdiccionales, encumbrándolo como el único órgano en España para llevar adelante el enjuiciamiento de las responsabilidades contables.

PALABRAS CLAVE

control judicial función jurisdiccional
tribunal de cuentas

ABSTRACT

As part of a doctoral research, it was investigated about the judicial control of the jurisdictional functions exercised by the Courts of Accounts of Argentina (TCA), first analyzing the doctrinal contributions, then the rulings of the Supreme Court of Justice of the Argentine Nation (CSJNA) and finally the study of precedents of High Provincial Courts (with court of study between the years 2000 to 2010). First, the doctrine was answered in recognizing the exercise of jurisdictional functions by administrative bodies or courts (including the Courts of Accounts). Subsequently, the rulings of the CSJNA threw a standard of judicial control over said administrative functions, which must always be «sufficient and comprehensive». Finally, with respect to the provincial precedents, the criteria were varied, but with subsequent judicial control. Then, based on the prevalence of the judicial system in Argentina, the Court of Accounts of Spain (TCE) was brought up for debate, with the particularity that this is its immediate historical antecedent. Thus, it was possible to evidence both the doctrine and the rulings of Spain, the ample recognition of its own accounting jurisdiction and its full and exclusive nature, much broader than in Argentina, the TCE being a body of a constitutional nature, unique and national, independent and endowed with special accounting jurisdiction (art. 136 of the Constitution of Spain), establishing Sentence 215/2000 a parameter of recognition of its jurisdictional functions, raising it as the only body in Spain to carry out the prosecution of accounting responsibilities.

KEYWORDS

control judicial function jurisdictional
court of accounts

1. El antecesor de los Tribunales de Cuentas Argentinos: el Tribunal de Cuentas de España

La necesidad de controlar la hacienda surgió como un contrapeso a la centralización que significaba el poder económico en manos del rey¹. Durante el reinado de Juan II (406 a 1454), se dictaron las primeras ordenanzas para los Contadores Mayores de Cuentas (1437), siendo Álvaro de Luna, Condestable de Castilla, quien incita al Rey para que se promulguen ésta y otras normas, debido a los problemas generados en la recaudación de tributos y en la ordenación de las cuentas. Trataban en general, de las formas de resolución de los pleitos de cuentas, otorgando además a los Contadores Mayores atribuciones tales como la capacidad de oír y librar pleitos, reclamar deudas e imponer multas y sanciones. Con el reinado de Enrique IV se reducen los Consejeros del Consejo Real, siendo en su mayoría doctos en derecho, exigencia que les otorgó un nivel intelectual superior. Vigente reinado de los Reyes Católicos, la situación fiscal se encontraba en dificultades económicas, por lo que se prohíbe la acuñación de la propia moneda a los Sres. feudales, reservándose la Corona ese derecho. En 1476, se establecen dos Contadurías Mayores, otorgando los reyes católicos nuevas ordenanzas para finiquitar con el atraso de las cuentas pendientes, gozando la Contaduría de la autoridad para intervenir en las cuentas de los funcionarios públicos que manejaban caudales y efectos. En este sentido, los Contadores Mayores de Cuentas podían revisarlas y juzgarlas, incluso en nombre de los Reyes.

Con el descubrimiento de América, hacia 1492, se amplía el margen territorial de la corona, y con ello los ingresos fiscales, con sus consecuentes pérdidas. En virtud de ello, y ya bajo el reinado de Carlos I de España y V de Alemania (1523) se crea el Real y Supremo Consejo de Indias, estando entre sus competencias las de elaborar leyes referentes a las Indias, y ser el Tribunal encargado de revisar las sentencias dictadas por la Casa de Contratación, con el objeto de alejar de la Contaduría Mayor de Cuentas y de su Tribunal lo recaudado en Indias.

En la América de la colonia, se erigía el Tribunal Mayor y la Real Audiencia de Cuentas y las Cajas Reales, entre otros organismos². «*En las Indias, la Hacienda era una propiedad exclusiva de la Monarquía española*», siendo que «*Al Rey le correspondían todos los bienes del dominio de sus territorios y, en consecuencia, ejercía facultades absolutas en esta materia*»³. En orden al gran patrimonio en las nuevas tierras, la Corona tenía especial interés en preservar ese legado, por lo que requería de organismos de control, similares a los instaurados en el viejo continente. «*En 1605, la Real Cédula de Felipe III estableció*

-
1. En cuanto a la historia y surgimiento del Tribunal de Cuentas de España, resulta muy enriquecedor el trabajo realizado en la «Colección de las Leyes, Ordenanzas, Plantas, Decretos, Instrucciones y Reglamentos expedidos para el gobierno del Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas desde el reinado del Señor Don Juan II hasta el día», citado por el doctrinario Javier MEDINA GUIJARRO en su obra «La legitimidad de las instituciones superiores del Control», en *Revista Española de Control Externo*, N.º 19, Vol. 7, año 2005, p. 17. Asimismo, a los fines de elaborar esta matriz histórica, se consultó en el documento electrónico extraído de la página web del Tribunal de Cuentas de España: <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/LA-INSTITUCION-Y-SUS-ANTECEDENTES.pdf> (consultado el 20/10/2013).
 2. La información correspondiente a este apartado fue extraída de los Fondos Documentales del Archivo General de la Nación —Ministerio de Interior— Programa de descripción normalizada, Departamento de Documentos escritos: «Período Colonial», Volumen I, Coord. Juan P. Zabala, 1.ª edición, Buenos Aires, Argentina, 2011.
 3. *Ibid.*, p. 151.

*tribunales de cuentas en América...ordenando que fueran elevadas a los nuevos organismos, las cuentas... Los primeros Tribunales fueron el de Lima, Mexico y Santafe de Bogotá, denominados también Contadurías Mayores*⁴. Estos tribunales cumplieron una labor importante en la denuncia de excesos recaudatorios del clero en las Indias, donde se discutía la falta de recaudación de los Jesuitas hacia los nativos, lo que llevó a conflictos armados y, finalmente, la expulsión de la orden religiosa⁵. Pero «*la creación de los Tribunales de Cuentas no produjo... los beneficios que de ellos se esperaban*»⁶, por las distancias de dichas Contadurías Mayores, de las ciudades que rendían las cuentas (Buenos Aires debía rendir cuentas ante la Contaduría Mayor de Lima, y en aquel entonces implicaba un trayecto de varias semanas de viaje).

Es por ello que en «...1767, Carlos III promulgó la Instrucción General de la Contaduría de las Indias, creando el Tribunal de Cuentas de la Contaduría Mayor de Buenos Aires...»⁷ pero las provincias del norte continuaron enviando las cuentas al Tribunal de Lima y recién en 1778, se ordenó que todas las cuentas del virreinato se rindieran por ante la contaduría mayor de Buenos Aires⁸, que hacia el año 1780 se transformó en Tribunal Mayor de Cuentas, con atribuciones para pedir y obligar a rendir cuentas⁹. Al primer contador general de Buenos Aires, Cándido López Ramos, se le reconoce la voluntad de instar una ubicación específica para las oficinas del organismo —sin éxito— comenzando «...un largo peregrinaje de mudanzas por distintas viviendas arrendadas a comerciantes de la ciudad... lo cual significó el extravío de numerosa documentación, sumiendo a la repartición en continuos descalabros financieros y administrativos»¹⁰.

Hacia 1810, en el viejo Mundo se reunían las Cortes (que se instalarían en Cádiz) y Fernando VII es proclamado rey legítimo, creándose el Reglamento para el Tribunal de Cuentas, a tenor de la Constitución de 1812 que, entre idas y vueltas políticas, guerra civil y gobierno

4. Fondos Documentales del Archivo General de la Nación: ob. cit., p. 167.

5. La Junta de Temporalidades fue creada con motivo del Real Decreto de Extrañamiento del 27 de febrero de 1767 de Carlos III, por el que declaraba la expulsión de la Orden Jesuítica del territorio de América. Esta expulsión, dejaba el saldo de innumerables bienes muebles e inmuebles, sumado a la gran maquinaria que se había montado en torno a las órdenes que habían sido creadas, que implicaba tanto bienes, como censos, cánones, rentas, personal de trabajo en los distintos lugares, entre otros. Ello obligó a crear esta oficina, destinada a administrar aquello que había quedado vacante, y venderlo para valerse del fruto de la recaudación, a favor de la Real Hacienda. En este punto, y aunque resulte un exceso, vale manifestar que «...si bien la enorme masa de recursos transferidos al Patrimonio real significó una gran oportunidad para restablecer la relación gastos/recaudación, la mejora nunca se produjo debido tanto a los errores de implementación, como en la corrupción en el manejo de la renta» Ibid., p. 200.

6. MARILUZ URQUIJO, José María: «El Tribunal Mayor y Audiencia Real de Cuentas de Buenos Aires», *Revista Española de Control Externo*, Vol. 2, N.º 4, 2000, pp. 131-133. Agrega el autor que *Francisco López Caravantes, primer contador de cuentas de Lima expresaba que la razón del fracaso debía buscarse en que los ministros de hacienda nombrados en Perú eran más codiciosos que capaces y no habían hecho el aprendizaje indispensable para ocupar dichos cargos y que era inútil que la contaduría de cuentas y el virrey velaran sobre ellos pues les faltaba capacidad y afición al real servicio*. «Antes de llegar a Lima, las cuentas de los oficiales reales de Buenos Aires se veían expuestas al azar de un viaje largo y peligroso...» y «Aunque éstas arribaran con éxito a su destino transcurría tanto tiempo entre el viaje, la revisión, y el ulterior envío a la Contaduría del Consejo de las Indias que ni resultaban útiles las noticias que contenían, ni era ya posible reparar los defectos que pudieran observarse».

7. Fondos Documentales del Archivo General de la Nación: ob. cit, p. 167.

8. Ibid.

9. Ibid., p. 168.

10. Ibid.

de facto, recién con la nueva Constitución española de 1978 el Tribunal de Cuentas asumiría el rol como Órgano Constitucional, tal como se conoce (art. 136.º).

Mientras tanto, en América, «A fines del siglo XVIII y principios del siglo XIX se puso de manifiesto el desquicio existente de la Real Hacienda y la corrupción de algunos de sus ministros...»¹¹ por lo que, ante estos hechos se jubiló con medio sueldo a algunos contadores y «...se nombró contador...a Diego de la Vega, a la vez designado como «Visitador General de todas las Caxas Reales, Administraciones y demás oficinas» de la Real Hacienda del Virreinato de Buenos Aires... (quien) ...dictó varias normas breves para el funcionamiento del tribunal y un Código llamado Instrucción, donde reglamentaba en forma minuciosa y precisa el juicio de cuentas»¹². Ya en 1821, el gobierno del argentino Martín Rodríguez suprimió el Tribunal Mayor de Cuentas, pasando su documentación a formar parte del archivo general¹³ y de ahí en adelante, la historia separa al Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires (Ley hacia 1825- rango constitucional en 1889) del Tribunal de Cuentas de la Nación, incorporado este último a la Contaduría General, hasta que alcanzó independencia (Decreto-Ley N.º 23.354/56¹⁴), y finalmente sustituido en 1992 (Ley N.º 24156) por la Auditoría General de la Nación. Mientras tanto, en las provincias argentinas, los Tribunales de Cuentas siguieron un desarrollo institucional similar al de su antecesor español, marcando el puntapié inicial la provincia de Buenos Aires, erigiendo al primer Tribunal de Cuentas del país, al que se le sumaron los restantes, primero como creaciones legales y posteriormente con rango constitucional¹⁵.

2. Estándar de control judicial de las funciones jurisdiccionales: CSJNA

Las funciones jurisdiccionales que ejercen ciertos organismos o tribunales administrativos implican una declaración legal vinculada a una situación conflictiva y que cierra instancia en esa sede, siendo la principal característica que su emisor no pertenece al

11. MARILUZ URQUIJO, José María: ob. cit., p. 135. Agrega el autor que «No solo de abandono y desidia eran acusados los miembros del tribunal, sino de hechos mucho más graves. Se decía que el contador decano Pedro José Ballesteros admitía dádivas de los vecinos, que el contador Juan Andrés de Arroyo se había mezclado en negociaciones ilícitas y que Ramón Oromí más parecía agente de negocios que contador de Cuentas».
12. Fondos Documentales del Archivo General de la Nación: ob. cit., p. 168.
13. *Ibíd.*
14. V. BARRAZA I. y SCHAFRIK V.: «El control de la administración pública», editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1995, p. 90 y ssgtes.
15. «...el de Mendoza, creado por la Constitución de 1916, Córdoba por la Constitución de 1923, Entre Ríos por la Constitución de 1933, Jujuy por la Constitución de 1935, Santiago del Estero por la Constitución de 1939, Santa Cruz, Chubut, Chaco, Neuquén y Formosa, todos por las constituciones sancionadas en 1957, Misiones en 1958, La Pampa por la Constitución de 1960, Santa Fe en 1962, San Luis y Catamarca en 1966, y Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur en 1991. Sin raigambre constitucional fueron creados por ley los tribunales de cuentas de La Rioja en 1956, Salta en 1957, Tucumán en 1963, y Corrientes en 1974. Por virtud de las reformas constitucionales operadas, La Rioja (1986), San Juan (1986), Río Negro (1988) y Salta (1986), instituyeron a sus tribunales de cuentas como órganos constitucionales. Por último, dieron jerarquía constitucional al tribunal de cuentas Tucumán (2006) y Corrientes (2007)», en MAYOR, Armando: «Órganos de Control y Auxiliares», en «Derecho Público Provincial» en HERNADEZ, Antonio M. y BARRERA BUTELER, Guillermo, Coordinadores, 2.ª edición, editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina, 2011, p. 502.

poder judicial (no se trata de un acto de administración activa, donde es necesario agotar la vía administrativa, para concurrir a la judicial contencioso-administrativa). Si bien la CSJNA no fue coherente en sus inicios respecto del reconocimiento y control judicial estas funciones, pudo encausarse con sus mayores exponentes, los *leading cases* «*López de Reyes*»¹⁶, «*Fernández Arias*»¹⁷ y «*Ángel Estrada*»¹⁸. El primero de ellos abrió camino al reconocimiento de dichas funciones y le concedió legitimidad a organismos administrativos que tienen cierta especialización, dejando asentada la necesidad de una instancia judicial posterior, que asegure el control judicial suficiente. Con «*Fernández Arias*» la Corte Nacional efectuó un minucioso análisis de la significancia y alcance del control judicial suficiente y destacó que un mero recurso extraordinario, basado en inconstitucionalidad o arbitrariedad, no satisface las exigencias de ese control, entendiendo que si bien el artículo 18.º de la Constitución Nacional no prescribe multiplicidad de instancias impugnativas, es necesaria una revisión ulterior amplia. Con «*Ángel Estrada*» se inaugura una nueva conceptualización en materia de revisión judicial posterior, ampliando la anterior denominación «*control judicial suficiente*» por la de «*control judicial suficiente y amplio*». Con este último precedente jurisprudencial se establece el estándar del control judicial de las funciones jurisdiccionales administrativas, coherente con la concepción judicialista del derecho argentino, determinando el carácter último, supremo y final de la intervención judicial.

Ahora bien, frente al reconocimiento doctrinario y jurisprudencial de estas funciones jurisdiccionales y el control judicial a que éstas deben someterse (a instancia de parte), aparecen en escena los Tribunales de Cuentas como organismos constitucionales del control hacendal en cada provincia argentina, y si bien no todas las constituciones provinciales los receptan (Salta y Ciudad Autónoma de Buenos Aires optaron por el modelo de auditoría), la mayoría de ellas lo ha implementado y, por ende, llevan adelante el ejercicio de funciones jurisdiccionales a través de juicios de cuentas y de responsabilidad. Del análisis de los fallos provinciales de altos órganos judiciales durante el período de corte, pudo concluirse que: a) todos los TCA cierran instancia en su sede; b) en algunos casos hay una limitación impugnativa que restringe los derechos del responsable; c) en ciertos fallos el control no fue amplio, sino que se remitió solo a cuestiones de derecho; d) todas las provincias se enmarcan en la ulterior revisión judicial (instada por la parte); e) el caso más exponente fue el de la provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur, donde pudo cotejarse que fallo S.F.A. y otro c/ Tribunal de Cuentas de la Provincia s/ Contencioso Administrativo»¹⁹, incluyó el estándar de control judicial sostenido por la CSJNA. Entonces, de todo lo analizado, de manera conclusiva puede decirse, que el estándar de control judicial del ejercicio de funciones jurisdiccionales administrativas por parte de organismos o tribunales (como ser Tribunales de Cuentas), es el control judicial posterior suficiente y amplio.

16. Fallos CSJNA, 244:548.

17. Fallos CSJNA, 247:646.

18. Fallos CSJNA, 328:651.

19. Expte. N.º 1912/06 (26/03/ 2010 TOMO LXVIII 111/120).

3. Marco legal del Tribunal de Cuentas de España

El TCE se encuentra enmarcado en un entramado legal entre la Constitución de España (CE), su Ley Orgánica (LOTCu) y la Ley de funcionamiento (LFTCu).

El artículo 136.º de la Constitución Española dispone 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». Conforme se define, es por excelencia, el más alto Órgano del control hacendal del estado español y de su gestión económica. El carácter abarcativo de este precepto constitucional se complementa con la LOTCu que dispone que «El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, de acuerdo con la Constitución y la presente Ley Orgánica» (art. 1.º 1er párrafo).

En cuanto al alcance de la fiscalización, ella opera en la gestión económica del estado, en sus aspectos de eficacia y eficiencia, y alcanza a las Comunidades Autónomas (CA) y al sector público. Cada CA es controlada por la fiscalización del TCE, no obstante la posibilidad de la creación —en sus respectivos estatutos— de sus órganos de control, lo cual no implica un menoscabo de la función del TCE, y que la CE le atribuye con carácter «Supremo» y que ejerce por delegación constitucional²⁰. La duplicidad en el ejercicio de la función fiscalizadora (entre el TCE y las CA) halla su reconocimiento en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que se ha pronunciado en la cuestión expresando que «...el Tribunal de Cuentas es Supremo, pero no único, cuando fiscaliza...» (STC 18/1991), «...todo ello sin perjuicio de la relación de supremacía establecida constitucionalmente entre el tribunal de Cuentas y los demás órganos fiscalizadores» (STC 187/1988- fundamento 12.º). Al respecto, ARNEDO ORBAÑANOS opinó que «...todavía sigue sin abordarse con la suficiente claridad, franqueza y decisión por ambas partes el problema de las relaciones entre el TCE y las Comunidades Autónomas dotadas de OCE —órganos del control externo—. Un asunto que...reclama...atención urgente».²¹

El artículo 136.º de la CE, agrega que el TCE depende «...directamente de las Cortes Generales» ejerciendo «...sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado»²². Esa dependencia de las Cortes no lleva ínsita la pertenencia y/o la incorporación del TCE al Parlamento, la que estaría vinculada a un escenario más «...político-histórico que jurídico»²³. Tal como lo relata PAULINO MARTIN, esa historia de

20. Progresivamente, las CA fueron incorporando a sus Estatutos la creación de Órganos de control Externo (OCEX). Al respecto, dice ARNEDO ORBAÑANOS que «Las razones por la que este proceso se ha producido son de muy diversa índole. En un interesante trabajo publicado en 1996 con el patrocinio de la Cámara de Cuentas de Andalucía, el profesor Lozano Miralles cita, como ventaja de la creación y generalización de los OCE, las siguientes: a) acercar el control de la actividad económico-financiera del territorio a los puntos donde se adoptan las decisiones; b) conseguir una mayor especialización del personal técnico, que permita incluso el intercambio del mismo entre Comunidades; y c) descargar al Tribunal de Cuentas del Estado (TCE) “del trabajo y del retraso acumulado”». En ARNEDO ORBAÑANOS, Miguel A.: «Las funciones, competencias y obligaciones del Tribunal de Cuentas del Estado con relación a las comunidades autónomas» en *Revista Española de Control Externo*, N.º 1, Vol. 1, año 1999, pp. 59-60.

21. ARNEDO ORBAÑANOS, Miguel A.: ob. cit., p. 61.

22. Se dice que «...las Cortes y los Parlamentos surgen como consecuencia de las crecientes y acuciantes necesidades de los reyes de hacer posible y legitimar la recaudación de los Tributos...» en MENDIZABAL ALLENDE, Rafael de: «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *Tribunal de Cuentas de España. Instituto de estudios fiscales*. Madrid, España, Vol. I, pp. 67-110.

23. PAULINO MARTIN, Martín: «Reflexiones sobre el tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución de 1978», *Revista Española de Control Externo*, N.º 15, Vol. 5, 2003, p. 30.

dependencia a las Cortes es reciente, ya que se remonta al artículo 120 de la Constitución de 1931 (las constituciones anteriores no formularon tal precepto), lo que sumado a la independencia funcional de que goza el TCE²⁴, lleva a concluir que tal dependencia se da desde la delegación misma, la que al ser constitucional, torna difícil su revocación por el legislador común, lo que impulsa el desarrollo de su actividad en total legitimación de su actuar y solo bajo el único y exclusivo sometimiento a la ley. Con gran acierto, se ha manifestado que el TCE «...en razón de su origen y de los rasgos específicos... tiene poco que ver con la delegación de funciones en sentido técnico, porque...es la propia norma constitucional quien la crea, dándole no solo un rango que (lo) proteja en su permanencia frente al legislador ordinario, sino que por su contenido supone una transferencia global de la competencia misma (no solo de su ejercicio) como potestad pública»²⁵.

Siguiendo, la Constitución en su artículo 136.º continúa expresando que «Las Cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste» estableciendo asimismo que «... sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido». Parte de este precepto se vincula directamente con el artículo 2.º de la LOTCu, que cita como funciones la fiscalización y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable. Opina MEDINA GUIJARRO, que «...si tuviéramos que destacar la nota más singular de nuestro Tribunal frente a otros órganos de control externo de nuestro entorno, habríamos de fijarnos en la radical separación entre la función fiscalizadora y la función jurisdiccional».²⁶ Ambas funciones pueden catalogarse

24. El TCE tiene la competencia exclusiva para todo lo concerniente al gobierno, régimen interior del mismo y el personal a su servicio (artículo 3.º LOTCu) y la facultad de elaborar su propio presupuesto que se integrará en los generales del estado en una sección independiente (artículo 6.º).

25. PAULINO MARTIN, Martín: ob. cit. pp. 34-36, comentando una cita de GARCIA DE ENTRERRIA, Eduardo, en «Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial», p. 101 y sgtes. Dice este autor que «...la delegación permanente implícitamente supone una innovación del ordenamiento jurídico de las competencias; motivaciones extrajurídicas (políticas o sociológicas, etc.) imponen la implantación y uso de una forma anómala». Dice además «La norma, tal como está redactada, puede ser objeto de interpretaciones diversas. No obstante, una interpretación finalista o institucional podría partir de la base de que los términos empleados (transferir o delegar) son sinónimos al venir referidos a un conjunto de facultades relativas a una materia de titularidad estatal y que lo que se trata de transferir o delegar son facultades a través de las cuales esa titularidad estatal se manifiesta». Finalmente, recalca el autor que «...la delegación de funciones que la CE preceptúa a favor del Tribunal de Cuentas para el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado es de carácter permanente y global, esto es, comprende todas las facultades precisas para el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. Aquí hay una transferencia por vía constitucional, sin que el legislador ordinario pueda alterar el ámbito objetivo del mandato y de su duración».

26. MEDINA GUIJARRO, Javier: «La independencia y la imparcialidad en la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de España», *Revista Española de Control Externo*, editorial Tribunal de Cuentas, número 15, Volumen 5, España, 2003, pp. 73-74. Asimismo, agrega el autor que «Cuando el Tcu fiscaliza no lo hace, pues, para llegar al enjuiciamiento contable, es decir, la fiscalización no está abocada a la jurisdicción... ambas funciones discurren por derroteros separados para llegar a destinos distintos, sin perjuicio de las necesarias conexiones entre una y otra...la jurisdicción contable, con un ámbito de conocimiento muy restringido y también muy definido, no empuja la fiscalización, se encuentra perfectamente imbricada en el principio de unidad jurisdiccional y cumple, ofreciendo las garantías propias de un proceso, su principal misión de conseguir la plena indemnidad de los caudales públicos y, al tiempo cumple con otros efectos no escritos, como son los disuasorios, en la medida en que sus resoluciones tienen su marcado carácter ejemplar en cuanto al manejo de caudales públicos se refiere...el enjuiciamiento contable aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional a través de un procedimiento judicial desarrollado en la Ley 7/1998, de Funcionamiento del Tcu...». Agrega que «Ambas tienen naturaleza y finalidad distintas: de una parte, la fiscalizadora, de carácter técnico... (y)...el enjuiciamiento contable de naturaleza jurisdiccional, cuyo contenido es la exigencia de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos».

como las dos caras de una misma moneda: la función fiscalizadora es de índole técnica y por la que se realiza la verificación y/o investigación de la actividad económica del Estado y se ejerce con carácter «Supremo»²⁷. El mismo Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca de la vinculación entre las dos funciones y la memoria manifestando que la función fiscalizadora «...se centra en el examen y comprobación de la actividad económica financiera del sector público...y el resultado de la misma se recoge en los Informes o Memorias anuales que el Tribunal debe remitir a las Cortes Generales, en los que propondrá las medidas a adoptar...y hará constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiere incurrido...» (STC 187/1988 del 17 de octubre). En esta última parte del pronunciamiento puede observarse la vinculación entre ambas funciones (la fiscalizadora y la jurisdiccional), sin que esto constituya una regla: cuando el Tribunal fiscaliza no tiene en miras llegar al enjuiciamiento, sino dar cuenta a las Cortes de las rendiciones respectivas, a través del Informe anual o Memoria. Todo lo contrario, ambas funciones, transitan por caminos independientes, que solo se cruzan cuando una serie de factores así lo determinan. El trayecto de la fiscalización culmina con el citado informe al parlamento, pero en su camino pueden surgir hechos configuradores de la responsabilidad contable, siendo que allí se activará aquella función jurisdiccional. Correlativamente a lo manifestado, la función jurisdiccional tampoco comienza con la actividad de fiscalización, ya que puede tener otros orígenes, tales como una denuncia concreta. La función jurisdiccional se ve plasmada, concretamente, en lo que se denomina juicio de responsabilidad contable, que es la responsabilidad en que incurren quienes tienen el manejo del erario público, ello conforme el artículo 2.º LOTCu, siendo que, a los efectos del ejercicio de la citada función jurisdiccional, el TCE tiene atribuida competencia para actuar en todo el territorio nacional. Se ha expresado, respecto de ambas funciones, que «El otorgamiento al Tribunal de Cuentas de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional permite configurar también a esta institución como un órgano de control jurídico o de legalidad, puesto que, mediante dichas funciones, comprueba que la gestión económica del sector público se ha llevado a cabo con sumisión a lo previsto en el ordenamiento jurídico, pudiendo, en caso contrario, exigir y depurar la pertinente responsabilidad contable a quienes hayan tenido a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos»²⁸. En efecto, como órgano supremo, el TCE solo se subordina a la letra de la Ley, sirviéndose de ella para que, a través de los procedimientos jurisdiccionales y fiscalizadores, alcance su fin último cual es eruirse como el más alto órgano del control de la hacienda pública estatal española.

Continuando con el análisis del texto constitucional, respecto de los miembros del Tribunal, el artículo 136.º de la Constitución dispone que «...gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces». El artículo, así redactado, pretende otorgar a los integrantes del TCE el status jurídico de los

27. Se ha dicho, a este respecto que el TCE es «...bifronte, un velocípedo...con dos ruedas: una grande, la fiscalización, y otra pequeña, el enjuiciamiento. Pero independientemente del tamaño de las ruedas, lo importante es resaltar que las dos son imprescindibles para que el Tribunal funcione con la eficacia deseada...» en MEDINA GUIJARRO, Javier: «La independencia y la imparcialidad en la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de España»: ob. cit., p. 76. El autor hace referencia a la sentencia 215/2000.

28. DELGADO del RINCON, Luis E.: «A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a STC 215/2000, de 18 de septiembre» en *Revista Española de Control Externo*, editorial Tribunal de Cuentas, número 9, Volumen III, España, 2001, p. 91.

jueces, lo que lleva a inferir que esta independencia que alude a los Magistrados, es la misma que se aplica a los miembros de dicho TCE. En este sentido, se compara a los Consejeros de Cuentas con los miembros el Tribunal Constitucional «...lo que permite afirmar que cualquier reproche a la independencia del cargo de Consejero de Cuentas se vuelve en un ataque a la del cargo de Magistrado del Tribunal Constitucional, dada su similar regulación...».²⁹

En general, puede decirse que el artículo 136 de la CE elabora un diagrama institucional del TCE: a) le otorga carácter jurídico constitucional de «Órgano Supremo» para la función de la fiscalización, tanto de cuentas como de la gestión económica del Estado y del sector público; b) ejerce sus funciones bajo la dependencia de las Cortes Generales, por delegación constitucional; c) impone la obligatoriedad de rendición ante este órgano de las cuentas del Estado y del sector público estatal, las que «...serán censuradas por éste»; d) como corolario de la rendición de cuentas, y de la fiscalización, el Tribunal remitirá a las Cortes Generales un informe anual, el que contendrá, en su caso, infracciones o responsabilidades; e) se reconoce al TCE la jurisdicción contable y se establece la independencia e inamovilidad de los miembros del TCE, equiparados a los magistrados; f) se dispone la creación de una ley orgánica y de funcionamiento del TCE.

4. La jurisdicción contable

Dentro del entramado constitucional, la jurisdicción contable se ordenaría como una jurisdicción especial, en materia contable (artículo 136.º). «...(E)l concepto de jurisdicción especial no puede ser construido...mediante la fórmula negativa de considerar tal todo órgano que ejerce jurisdicción y no pertenece a la jurisdicción ordinaria, sino a través de la carencia de alguna de las notas o garantías de ésta, carencia que no podría nunca predicarse de la jurisdicción que ejercen el Tribunal Constitucional y el de Cuentas, cuyos miembros están sujetos al mismo estatuto que los jueces ordinarios y cuya independencia está tan rigurosamente garantizada por la Constitución y sus respectivas leyes orgánicas como la de éstos. No puede haber, por tanto, quebrantos de la unidad jurisdiccional allí donde la Constitución misma reconoce una auténtica potestad jurisdiccional»³⁰. Resulta contundente la formulación realizada por el constituyente, cuando en su artículo 136.º le otorga al referido TCE las facultades jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, lo que no implica el desmedro de otras funciones jurisdiccionales encomendadas a otros Órganos, principalmente la otorgada al Poder Judicial. Esta atribución al mismo Tribunal de Cuentas, puede decirse que se construye a partir de la especialidad en la materia y así la facultad de ejercer la función jurisdiccional debe comprenderse en el ámbito exclusivo de sus funciones contables.

29. MEDINA GUIJARRO, Javier: «La independencia y la imparcialidad en la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de España»: ob. cit., pp. 79-81. Asimismo, el autor agrega que «...conforme al principio de especialización jurídica... los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento, que son a los que se les encomienda el ejercicio de funciones jurisdiccionales... han de tener la correspondiente titulación jurídica. Así ha sucedido desde el inicio de la vigencia de la Ley Orgánica del Tribunal de 1982, de manera que todos los Consejeros de Cuentas que han desempeñado funciones jurisdiccionales desde entonces hasta hoy han tenido o tienen la licenciatura en Derecho...».

30. SALA SANCHEZ, Pascual: «Poder Judicial y Tribunal de Cuentas» en *Revista Española de Control Externo*, editorial Tribunal de Cuentas, número 12, Volumen 4, España, 2002, p. 134.

Quienes aún persisten en la negativa del reconocimiento de las funciones jurisdiccionales del TCE sostienen que «...*el otorgamiento de auténtica jurisdicción al Tribunal de Cuentas difícilmente se compatibilizaba con su configuración constitucional como órgano dependiente directamente de un poder del Estado, el legislativo, las Cortes Generales (art. 136º.1 CE)*»³¹. Resultan procedentes en este punto, las alegaciones ya referidas a la expresa delegación constitucional del control hacendal al TCE (por una cuestión más histórica-social que jurídica) sin que ello implique un menoscabo de sus facultades jurisdiccionales, constitucionalmente reconocidas, y avaladas por los fallos del Tribunal Constitucional. También se ha dicho que «... *el Tribunal de Cuentas no solo no pertenece al complejo orgánico del Poder Judicial, es decir, no solo no forma parte integrante de la organización jurisdiccional española, sino que además no es un órgano jurisdiccional en sentido propio, ya que si se considerase jurisdiccional al Tribunal de Cuentas constituiría una jurisdicción especial más...*»³². Este argumento tampoco puede considerarse válido, ya que surge del propio texto constitucional el carácter de jurisdicción especial que detenta el TCE, y que comparte con otras jurisdicciones especiales (la militar, de tribunales consuetudinarios o constitucional), sin que a su vez signifique una vulneración al principio de unidad jurisdiccional del artículo 117 CE: «*El principio de unidad jurisdiccional es la base de la organización y funcionamiento de los Tribunales*». Dispone el artículo 3 de la Ley Orgánica del Poder judicial de España que «*La jurisdicción es única y se ejerce por los juzgados y tribunales previstos en esta ley sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos*». Entonces, tanto del texto de la Constitución, como de la propia Ley Orgánica del Poder Judicial puede inferirse que la unidad jurisdiccional no opera como un principio absoluto ya que, el texto constitucional solo determina la aplicación de dicho principio a la «...*organización y funcionamiento de los Tribunales*», pero no obsta que otros órganos que no pertenecen al Poder Judicial, puedan ejercer jurisdicción.

Ahora bien, y continuando con el análisis de las funciones jurisdiccionales del TCE, siguiendo a DELGADO del RINCON³³, los defensores de las facultades jurisdiccionales del citado Tribunal han esbozado algunos argumentos como fundamento de su postura, sosteniendo que «*La función jurisdiccional sirve de complemento al ejercicio de la función fiscalizadora, ya que mediante la primera se corregirán jurisdiccionalmente las posibles*

31. DELGADO del RINCON, Luis E.: ob. cit., p. 91. El autor cita esta postura extraída de OLIVA SANTOS, A. de: «Sobre la Naturaleza jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *Revista de Derecho procesal*, N.º 2, 1985, pp. 343-344 y FERNANDEZ CARNICERO GONZALEZ, C.J.: «Artículo 136 de la Constitución», en *Comentarios a leyes políticas. Constitución española de 1978* (dir. Por O. Alzaga Villaamil), Madrid, España, año 1985, Tomo X, p. 329.

32. OLIVA SANTOS, A. de: ob. cit. pp. 363-364. Opina el autor que resulta dudoso que, el Tribunal de Cuentas, en los juicios de cuentas, actúa con el «...*denominado desinterés objetivo, con la «alienitá» chiovendiana*». A su vez agrega que «...*el Tribunal de Cuentas, a diferencia de otros órganos de la jurisdicción ordinaria, no es totalmente ajeno respecto de los hechos que son objeto de su competencia, como, por ejemplo, en el caso, los alcances, en cuanto que éstos se plantean precisamente ante el Tribunal de Cuentas por ser el órgano estatal que tiene la máxima especialización en materia contable*». También se ha dicho que la «...*llamada jurisdicción contable del Tribunal de Cuentas quedaba reducida a un mero expediente administrativo debidamente contradictorio*», en DELGADO del RINCON, Luis E.: ob. cit., p. 91. El autor cita esta postura extraída de SANTAMARIA PASTOR, J.A.: «Ante la reforma de las funciones del Tribunal de Cuentas», en *Revista española de Derecho Administrativo*, N.º 31, 1981, pp. 633-634 y 636. Agrega además el autor que «...*el constituyente ya «limita la función jurisdiccional a extremos que cabría calificar de totalmente marginales»; siendo necesario «desjurisdiccionalizar» el Tribunal de Cuentas*».

33. DELGADO del RINCON, Luis E.: ob. cit. p. 92.

irregularidades que se hayan detectado en la realización de la segunda función...». En este punto puede decirse que tanto la función jurisdiccional como la fiscalizadora trasuntan derroteros separados, pero nada obsta que esta última se constituya (aunque no sea su finalidad), como generadora de situaciones que deriven en el inicio de posteriores acciones tendientes a determinar la responsabilidad contable. Esta retroalimentación entre ambas funciones restaura «...la ilegalidad infringida»³⁴. Otro de los argumentos del autor, refiere a la «*La especialización del Tribunal de Cuentas y la formación jurídica, presupuestaria y contable de su personal...*» que «...garantizará una adecuada calidad en el ejercicio de la función de enjuiciamiento contable, sobre todo a lo que concierne a la valoración de los medios de prueba y a la interpretación de las normas jurídicas aplicables a los supuestos de hecho específicos». Aquí se valora el verdadero carácter de Tribunal alcanzado por el organismo, donde su actuación es asimilable a la de la justicia ordinaria, y su especialidad le otorga el tinte necesario para intervenir, con experiencia, en la materia que trata. Entre las notas características que posee, la autonomía presupuestaria, la formación de su personal y el reconocimiento de sus funciones de fiscalización y jurisdiccional obligan a considerarlo como específico en la materia contable, sin que otro órgano pueda alcanzar en sus fallos la cualidad que este posee: la experticia. DELGADO DEL RINCON afirma que «...podría concebirse al Tribunal de Cuentas como un órgano constitucional de control técnico-jurídico, que auxilia a las Cortes Generales en el análisis de las cuestiones técnicas derivadas de la actividad económico-financiera del sector público... (y) ...tiene atribuida una función jurisdiccional especial por razón del objeto y del sujeto, aunque ello no implique una integración de esta institución en el Poder Judicial organización»³⁵.

5. Responsabilidad contable: el juicio de cuentas

Dentro de las funciones jurisdiccionales que lleva a cabo el TCE, está el juicio de cuentas. En caso que finalice por sentencia de los Consejeros de Cuentas de primera instancia (artículo 80.º), procederá recurso de apelación, conforme el trámite previsto en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo. Luego, como instancia superior revisiva, regula el recurso de casación, por ante el Tribunal Supremo (judicial). Finalmente, puede operar también, contra las sentencias firmes, el recurso de revisión. Como instancia última y revisora, se ubica el Tribunal Constitucional, y puede instarlo: «a) Para interponer el recurso de inconstitucionalidad, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas; b) Para interponer el recurso de amparo, toda persona natural o jurídica que

34. DELGADO del RINCON, Luis E.: ob. cit., p. 92.

35. DELGADO del RINCON, Luis E.: ob. cit., p. 94. Asimismo, los defensores de esta teoría hablan de la jurisdicción especial del Tribunal de Cuentas, calificándolo como «...un órgano auténticamente jurisdiccional...al margen de la estructura de la administración pública...(ejerciendo)...una jurisdicción especial...que actúa en un sector muy determinado del ordenamiento administrativo: el Derecho Financiero o Contabilidad del Estado» en MENDIZABAL ALLENDE, R.: «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *Tribunal de Cuentas de España. Instituto de estudios fiscales*. Madrid, España, Vol. I, pp. 67-110, citado por DELGADO del RINCON, Luis E.: *Ibidem*. También afirman la existencia de una «...jurisdicción especial...» en LOZANO MIRALLES, J.: «Una excepción al principio de unidad jurisdiccional del artículo 117.5 C.E.: el Tribunal de Cuentas», en *Estudios de Derecho Público*, Vol. II, pp. 1490-1491, citado por DELGADO del RINCON, Luis E.: *Ibid.*

invoque un interés legítimo, así como el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal; 2. En los demás casos, la ley orgánica determinará las personas y órganos legitimados» (artículo 162.º CE). Como puede observarse, el procedimiento del juicio de cuentas se asemeja más al proceso judicial que a un mero procedimiento administrativo. La minuciosidad de su regulación, como la aplicación específica al trámite del juicio de cuentas de normas que regulan recursos judiciales (en especial la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo) lo elevan al grado de una verdadera instancia judicial, en sede administrativa, o mejor dicho, en su sede de especial jurisdicción contable. Asimismo, las sucesivas instancias recursivas garantizan la revisión de la sentencia del TCE, primero en la misma sede; y luego ante el Tribunal Supremo, o en su caso, ante el Tribunal Constitucional.

El Tribunal Constitucional se ha venido pronunciando respecto de los alcances del artículo 136 de la CE, a través del cual se desarrolla la figura del TCE, sus funciones e integración. Se dice que *«...el Tribunal Constitucional ha dejado las cosas muy claras a través de la doctrina que ha ido estableciendo en los últimos años y que de alguna forma se sintetiza en la Sentencia 215/2000»*³⁶. Como una trascendente confirmación de la doctrina judicial arraigada en fallos anteriores, el precedente STC 215/2000 viene a sistematizar todo aquel pronunciamiento del Tribunal Constitucional en las materias relativas al TCE, en especial respecto de las funciones fiscalizadora y en de responsabilidad contable, y lo plasma de manera contundente, para que no quepan dudas de los alcances de las funciones y de la jurisdicción e independencia del Supremo Órgano del contralor hacendal del Estado español: el Tribunal de Cuentas.

5.1. ATC 664/1984 de 7 de noviembre

Como antecedente en materia de reconocimiento de funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas de España, se cita la ATC 664/1984 de 7 de noviembre. Conforme se afirma, el precedente *«...distingue ya de forma clara entre las dos funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, aunque sin entrar en un análisis detallado de las mismas»*³⁷. El Tribunal Constitucional afirmó que *«...únicamente que, en el caso suscitado, el Tribunal de Cuentas ha actuado en ejercicio de su función fiscalizadora...De ahí que, en dicho supuesto, no se haya vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE ya que este derecho «solo opera en el ámbito de las actuaciones judiciales o, a lo más, jurisdiccionales, entendido este término en su sentido más amplio, configurándose, por tanto, aquél como un derecho de acceso a la jurisdicción con las garantías que sean exigibles»*.

El distingo entre ambas funciones adquiere relevancia, ante el planteo de vulneración de la llamada tutela judicial efectiva, principio ubicado en el texto de la CE y que dispone que *«Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse*

36. PEREZ TORTOLA, Ana: «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: enjuiciamiento», en *Revista Española de Control Externo*, N.º 12, Vol. 4, 2002, p. 207. Asimismo, la autora opina que *«El Tribunal Constitucional ha jugado un papel clave, como no podía ser menos, a la hora de confirmar el pleno carácter jurisdiccional de la actividad de enjuiciamiento contable que tiene atribuido el Tribunal de Cuentas en su Sección de Enjuiciamiento»*.

37. DELGADO del RINCON, Luis E.: ob. cit., p. 103.

indefensión» (artículo 24.1)³⁸. Se dice que cuando se alude al derecho a la tutela judicial efectiva, «... se puede hablar de un derecho fundamental a la protección eficaz por parte de los tribunales de justicia...»³⁹. Esta protección alcanza su mayor grado de reconocimiento a través de su inserción en el texto de la Constitución de España de 1978, lo que asegura su pleno ejercicio, receptado de manera abstracta como un derecho de acción a la búsqueda de la justicia⁴⁰. El derecho a la tutela judicial efectiva se ubica en el derecho constitucional español como un resguardo de las garantías jurisdiccionales, además de las garantías procesales clásicas que yacen en el texto de la misma (v.g. recurso de amparo —artículo 53 CE—), pudiendo afirmar que este derecho se enrola como aquel que resulta base fundamental de la totalidad del ordenamiento jurídico. El planteo a que alude el presente auto que se analiza, se llevó a cabo en el marco de un procedimiento fiscalizador, y allí el necesario pronunciamiento del Tribunal, para echar luz a la confusión entre ambas funciones (hoy perfectamente definidas).

5.2. STC 187/1988 y 18/1991

Tanto la sentencia 187/1988 como la 18/1991, refieren puntualmente a la función jurisdiccional contable de los órganos de control de las CA. Si bien comparten junto con el TCE, la función fiscalizadora, la sentencia 187/1988 dispone en su considerando 2.º que «...*La distinta naturaleza de ambas funciones explica que, mientras que la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas califica a éste como supremo órgano fiscalizador (art. 1.1) en cambio lo considere, en cuanto a su función de enjuiciamiento contable, único en su orden, abarcando su jurisdicción —que tiene el carácter de exclusiva y plena— todo el territorio nacional (art. 1.2). Y, si bien en dicha Ley se parte de la existencia de órganos fiscalizadores de cuentas que pueden establecer los Estatutos de las Comunidades Autónomas, no ocurre lo mismo con los órganos de enjuiciamiento contable. Por ello, aun cuando se prevé que las Comunidades Autónomas puedan realizar su propia función fiscalizadora, no existe esta previsión respecto de la actividad jurisdiccional...*». Tal como se viene manifestando, la función jurisdiccional está vedada a las Comunidades Autónomas, la que solo está reducida a una

38. Dice Fernando TOLLER que «*En esta norma, que adoptó y adaptó el mismo número e inciso de la Constitución italiana, es donde el derecho a la tutela judicial ha sido receptado de modo más enérgico en el Derecho comparado y, en consecuencia, donde el texto constitucional brinda las mejores posibilidades para su desarrollo. Su recepción ha generado, además, una copiosa jurisprudencia del Tribunal Constitucional: contando ambos incisos del artículo es, con diferencia, la norma constitucional por la cual más recursos de amparo se deducen ante ese órgano de justicia, al punto de que más de la mitad de sus sentencias recaen sobre ella. Ha producido también gran número de estudios doctrinales, al punto que se ha llegado a afirmar que ese artículo de la Constitución ha causado en España una revolución jurídica, por la eclosión de un derecho que se ha convertido en básico de todo ordenamiento*», en TOLLER, Fernando M.: «El moderno derecho a la tutela judicial efectiva: de las garantías formales al derecho a la protección de los derechos materiales», en *Derecho Administrativo*, Revista de doctrina, jurisprudencia, legislación y Practica, año 15. Buenos Aires, Argentina, año 2006, p. 573.

39. *Ibíd.*, p. 543.

40. *Ibíd.*, p. 547. En este sentido, «... *no puede hablarse de Estado de Derecho donde las personas no puedan recurrir a jueces imparciales para reclamar justicia y donde, pudiendo acceder a los tribunales, tal justicia les es negada. Agrega el autor que “Este derecho del justiciable al reconocimiento de su derecho sustantivo, con el consiguiente deber correlativo de reconocerlo por parte de la jurisdicción, no es más una aplicación concreta del clásico concepto de la justicia enunciado por Ulpiano: ius cuique tribuendi —hay que dar a cada uno lo que es suyo, su derecho—, concepto luego reiterado por Tomás de Aquino y que, si bien con formulación más arcaica, Platón atribuía ya a Simónides” (Platón, “La República”, por boca de Polemarco, se relata cómo concepto de justicia del filósofo Simónides que “justo es devolver a cada uno lo que se le debe” y que “lo justo es devolver a cada uno lo que le corresponde” (Libro I, 331e y 332c, respectivamente))*».

actividad meramente instructora, de las que solo pueden participar como colaboradoras a través de actividades preparatorias, siempre y cuando medie una expresa delegación en la realización de las mismas.

Por su parte, la sentencia 18/1991, en similares términos que la anterior citada, manifiesta que «...*el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable...*» (Fundamento 4.º). Ahora bien, no obstante compartir con las CA la función de fiscalización, el propio TCE sigue siendo el Supremo Fiscalizador, y amén de la fiscalización de las cuentas que esas Comunidades realicen, las mismas también serán revisadas por el propio TCE. En este sentido, y consecuentemente, el artículo 153 CE, que alude al control de la actividad de los órganos de las CA establece en su inciso d) que el mismo se ejercerá, entre otros, «*Por el Tribunal de Cuentas, el económico y presupuestario*», entendiéndose que de existir órganos de control en dicha CA, corresponderá a ellos, *ab initio*, realizar el contralor que implica la actividad de fiscalización, no obstante el control Supremo del Tribunal de cuentas, único en materia de jurisdicción contable, pero no exclusivo, en la función de fiscalizar, y ello porque la fiscalización a cargo de las CA le viene del Estatuto de creación (o su incorporación posterior), mientras que la fiscalización del TCE se origina de la Constitucional Nacional. Ahora bien, respecto de aquellas CA que no hayan creado sus propios órganos de control externo, entonces el ejercicio de la actividad fiscalizadora se ejerce de pleno derecho por el TCE.

Tal como se analizará oportunamente, la STC 215/2000 recoge la doctrina judicial anterior y la sistematiza, siendo que cuando menciona en el texto de sus fundamentos a la STC 18/1991, vuelve a traer a colación las argumentaciones vertidas respecto a la diferente naturaleza de las funciones jurisdiccionales y la fiscalizadora, en cuanto a que cada una de ellas están perfectamente diferenciadas, se hallan reguladas de manera independiente, y en la práctica se establecen a cargo de secciones separadas dentro del TCE. Ahora bien, al afirmar el auto que el TCE es «...*supremo pero no único cuando fiscaliza...*», alude a la posibilidad de las CA, como ya se explicó con anterioridad, de crear o instaurar sus propios órganos fiscalizadores, no obstante el carácter supremo que sigue ostentando el TCE.

Por su parte, cuando el citado pronunciamiento dice que el TCE «...*es único pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable...*» quiere expresar que, si bien, en su ámbito se ventila el procedimiento a fin de determinar la respectiva responsabilidad, la resolución final emitida por el TCE es susceptible de ser impugnada a través de los remedios legales previstos por ante el Tribunal Supremo, lo que significa el enroque entre ambas jurisdicciones, sin que esto implique un desmedro al principio de unidad jurisdiccional. En este sentido, se dice que «*La integración en el sistema judicial de las resoluciones dictadas por los Consejeros y por la Sala de Justicia se produce a través del régimen de recursos ante el Tribunal Supremo, en la medida en que aquellas resoluciones son susceptibles de ser impugnadas a través de los recursos de casación y revisión ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal... Se garantiza así el principio de unidad jurisdiccional y entronque de la jurisdicción contable con el Poder Judicial*»⁴¹.

41. PEREZ TORTOLA, Ana: Ob. Cit., pp. 206-207.

5.3. Auto 312/1996

Este auto es la antesala por excelencia de la STC 215/2000, ya que ambos se originan en la misma causa, cual es las irregularidades surgidas del informe de fiscalización del Organismo Autónomo «*Obra de Protección de Menores*», en el marco del análisis de los ejercicios contables de 1981 a 1983. La sentencia dictada en el juicio de cuentas, declaró como responsables directos de los daños y perjuicios causados al mencionado Organismo autónomo a los Sres. E.M.M. y F.G.D., condenados solidariamente al pago debido. Quien ostentaba el cargo de interventor, interpuso recurso de amparo contra la sentencia dictada por la Sala de Apelación del TCE, manifestando que ésta decisión vulneraba, entre otros, el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho al juez natural, sin que dicha acción prosperase, al declararse inadmisibles por ATC 312/1996 de 29 de octubre, que reconoce «...*al Tribunal de Cuentas...una jurisdicción propia...*» y que «...*de esta jurisprudencia se desprende que el enjuiciamiento contable que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas constituye el ejercicio de una función jurisdiccional, plena y exclusiva, en un proceso especial por razón de la materia. Y, en consecuencia, ha de llegarse a la conclusión de que la inadmisión del recurso contencioso administrativo formulado por el recurrente...no ha vulnerado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva...*».

5.4. La STC 215/2000

Conforme lo detalla la sentencia en sus antecedentes⁴², con fecha 4 de marzo del año 1986 el TCE aprobó el informe de fiscalización relacionado con el Organismo Autónomo «*Obra de Protección de Menores*», detectándose irregularidades contables en el capítulo de «*Gastos de representación del Organismo*». En virtud de esta situación, el TCE dio inicio al juicio de cuentas, dictando el Consejero de Cuentas sentencia con fecha 6 de octubre de 1994, resolución que fue confirmada en grado de apelación mediante Sentencia de la Sección de Enjuiciamiento del TCE del 30 de octubre de 1995. En contra de esta última sentencia (apelación), uno de los encartados interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, siendo que la Sala 3.º declaró su inadmisibilidad, por interpretar que carecía de competencia en relación con la actividad de enjuiciamiento contable, la que fue ratificada en la resolución del recurso de súplica interpuesto al mismo Tribunal Supremo. Entonces, el afectado, ocurrió en amparo ante el Tribunal Constitucional, entendiendo que la última sentencia vulneraba su derecho a la tutela judicial efectiva⁴³.

42. V. STC 215/2000, «1. Antecedentes».

43. El amparista entendía que se vulneraba su derecho de acceso a la jurisdicción, lesionando a su vez el derecho de acceso al juez ordinario predeterminado por ley. Dice DELGADO del RINCON que «*De los antecedentes expuestos puede deducirse claramente la opción del solicitante en amparo de adscribirse a una tesis administrativista en virtud de la cual se niega la consideración de jurisdicción, el carácter jurisdiccional, a la función de enjuiciamiento contable ejercido por el Tribunal de Cuentas. Para esta tesis, según se ha dicho, el Tribunal de Cuentas, al igual que otros órganos como los Tribunales económicos-administrativos, no es un órgano que forme parte integrante del Poder Judicial, sino que es Administración pública. En consecuencia, las decisiones dictadas por el Tribunal de Cuentas declarando responsabilidades contables han de estar sujetas a control jurisdiccional. Control que, para el demandante en amparo, no se satisface de modo adecuado mediante al interposición de casación y revisión, previstos en los artículos 81 y 82 LFTCu, máxime, si se tiene en cuenta, además, que para admitir el recurso extraordinario de casación es preciso que la responsabilidad contable declarada supere una determinada cuantía económica: la establecida para el recurso de casación civil...De ahí que para el interesado, la inadmisión por la Sala 3.º del Tribunal de Cuentas del recurso contencioso-administrativo ordinario contra las decisiones del Tribunal de Cuentas no solo conculca su derecho a obtener la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, esto es, el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa —considerada como juez predeterminado por la ley—, sino que además dicha inadmisión traerá también como consecuencia la existencia de un ámbito de actuación administrativa exento de control judicial, prohibido por el artículo 106.1 CE.*» (En DELGADO del RINCON: op. cit., p. 96.)

Dentro de los argumentos del solicitante de amparo, el mismo rechaza la calidad del TCE como un órgano perteneciente al Poder Judicial, primeramente en base a la posición constitucional de éste en el Título «Economía y hacienda», siendo que tampoco puede ser considerado como una jurisdicción especial, como la militar y la constitucional, y si bien se utiliza la denominación «*jurisdicción*» «...debe entenderse como sinónimo de esfera de competencias, acepción por lo demás habitual en nuestra tradición legislativa»⁴⁴. Reforzando el argumento, estima el recurrente que del estatuto de los miembros del TCE surge la imposibilidad de caracterizarlo como órgano del Poder Judicial, y ello porque sus integrantes son nombrados por el Congreso y el Senado, no siendo requisito ni tan siquiera el que sean titulados en Derecho y no estando sujetos a la Ley Orgánica del Poder Judicial ni al gobierno del Consejo General del Poder Judicial, y las garantías de independencia que poseen no los transforman en Jueces y Magistrados. Otro de los argumentos del amparista se basa en la falta de neutralidad del TCE cuando ejerce la función de enjuiciamiento contable, afirmando que dicho órgano «...no es ajeno a los asuntos sobre los que desarrolla tal función, sino que, antes bien, es él mismo quien ha creado el conflicto con el ciudadano afectado con ocasión del cumplimiento de su tarea de fiscalización de las cuentas públicas». Agrega además que en la jerga del órgano son de uso común expresiones tales como «...*jurisdicción contable, enjuiciamiento, procedimientos judiciales, autos, sentencias...*», lo que puede llevar al equívoco, pero la realidad estaría dada por la «...*procesalización del actuar administrativo...*».

Se deduce de la solicitud del peticionante una «*tesis administrativista*», ya que niega que el TCE pueda ejercer jurisdicción, por considerárselo órgano de la administración pública, cuyas resoluciones declaradas en el marco de las responsabilidades contables, deben necesariamente someterse al control judicial. De ahí que el recurrente rechace que «...*el Tribunal de Cuentas, en cuanto ejerce su función de enjuiciamiento contable, pueda ser considerado como una jurisdicción especial, puesto que la constitución únicamente prevé la existencia de dos jurisdicciones de este tipo: la militar y la constitucional, mucho menos como tribunal consuetudinario y tradicional...*»⁴⁵ (STC 215/2000 antecedente 3.º). En coherencia argumental, el Tribunal Constitucional rechaza el pedido del responsable solidario, en orden al pronunciamiento del ATC 312/1996 por lo que, resuelta esta cuestión preliminar, el Cuerpo Constitucional procede a analizar la cuestión de fondo, adelantando que se remitirá a las posturas ya sostenidas.

La primera cuestión a resolver es «... *si...los autos dictados por la Sala 3.º del Tribunal Supremo, desestimatorios del recurso contencioso-administrativo ordinario... interpretaron y aplicaron correctamente lo dispuesto por el artículo 81.2.1 LTFCu*»⁴⁶, el que dispone que «... *únicamente son susceptibles de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo las Sentencias definitivas pronunciadas en apelación o única instancia por las Salas del Tribunal de Cuentas cuando la cuantía del proceso supere la establecida para la casación civil*»⁴⁷. El Tribunal resuelve esta cuestión al manifestar que «...*la Sala Tercera del Tribunal Supremo no inadmitió el recurso...por insuficiencia de cuantía,*

44. STC 215/2000 - Antecedentes.

45. DELGADO DEL RINCON: ob.cit., p. 97.

46. *Ibid.*, p. 99.

47. STC 215/2000, de 18 de septiembre, fundamento 4º.

sino por la falta de jurisdicción del órgano actuante para conocer de un recurso...».⁴⁸ El demandante de amparo, se sintió vulnerado en su derecho constitucional a la tutela judicial efectiva, cuando la Sala 3.º del Tribunal Supremo rechazó el recurso contencioso administrativo impetrado, por lo que interpuso amparo contra aquella sentencia. El Tribunal Constitucional, al analizar el agravio, advirtió que el planteo no tenía asidero, en orden a que el recurso contencioso administrativo interpuesto por el ahora amparista no estaba previsto entre aquellos remedios establecidos legalmente. Ahora bien, resuelto lo anterior, el Tribunal avanzó en el análisis de «...si resulta conforme con la Constitución la limitación de la revisión judicial de las resoluciones definitivas del Tribunal de Cuentas en materia de enjuiciamiento contable al recurso de casación y, excepcionalmente al recurso de revisión, lo que presupone...un juicio sobre la constitucionalidad de las normas legales donde se efectúa esa limitación», examen ceñido «...al contraste con el contenido del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva...».⁴⁹ En efecto, el Tribunal Constitucional debe evaluar en los fundamentos de su sentencia, la limitación a la revisión judicial impuesta a las resoluciones del TCE, es decir, si los remedios se reputan como inconstitucionales por limitar la revisión de los pronunciamientos del TCE, o no. En este punto, expresa el Tribunal Constitucional que este análisis se realizará en el marco del derecho a la tutela judicial efectiva ya que, conforme los dichos del amparista, el derecho fue vulnerado por Tribunal Supremo al rechazar su recurso contencioso-administrativo. Afirma al respecto, el Tribunal que «...una interpretación del texto constitucional que conduzca a un resultado distinto de su literalidad sólo puede ser admitida cuando existe ambigüedad en el mismo o ésta se deriva de la falta de cohesión o coherencia sistemática entre preceptos constitucionales... Ahora bien, ni la imagen de la institución que tuvo ante sí el constituyente, ni los antecedentes inmediatos del precepto constitucional antes mencionado ni, en fin, la interpretación sistemática del término «jurisdicción» en la Constitución permiten acoger la tesis del recurrente de amparo».

En este sentido, afirma el Tribunal Constitucional (en su fundamento jurídico 6.º) que no existe ambigüedad ni confusiones en la extensión del término jurisdicción, contenido en el precepto constitucional referido, y que esta conclusión surge expresamente de determinados supuestos: 1.º) La imagen institucional que tuvo ante sí el constituyente, ya que la jurisdicción fue voluntariamente insertada en texto constitucional por éste. Dice la sentencia «...como consecuencia de una enmienda al Anteproyecto formulada expresamente en ese sentido»; 2.º) Los antecedentes inmediatos del artículo 136: entre ellos, la Ley de 29 de junio de 1934 (art. 1) que otorga al TCE la categoría de Supremo con Jurisdicción especial y privativa en materia contable; y la Ley del 3 de diciembre de 1953, que, en su artículo 2.º reitera lo anterior; 3.º) El último fundamento refiere a la interpretación del término «jurisdicción» en

48. STC 215/2000, de 18 de septiembre, fundamento 4º. Agrega el fundamento jurídico que no cabría fundamentar la admisibilidad del recurso contencioso-administrativo ordinario en el «... art. 1.1 LJCA (Ley Reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa) al tratarse de actos judiciales dictados por una instancia a la que se atribuye la denominación de órgano jurisdiccional». Asimismo agrega que «De tal modo que ni tan siquiera en el supuesto de que pudiera accederse a lo solicitado por el demandante de amparo, en el sentido de prescindir del establecimiento por el legislador de una summa gravaminis para los recursos de casación entablados respecto de las resoluciones dictadas por la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, ello supondría la satisfacción de la pretensión concretamente ejercitada en este proceso constitucional, consistente en el reconocimiento del derecho a que el recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto sea admitido a trámite».

49. STC 215/2000, de 18 de septiembre, último párrafo del fundamento jurídico 5º.

la Constitución», ya que todos los casos en los que la CE usa la palabra «*jurisdicción*», refiere a órganos que tienen funciones jurisdiccionales. En este caso, puede citarse, como ya antes se había mencionado, a la jurisdicción militar, la de los Tribunales Consuetudinarios, e incluso la que se ejerce a través de esta sentencia el propio Tribunal Constitucional. Finalmente, el Tribunal Constitucional dice que con la utilización del término «*jurisdicción*», en el artículo 136.2 CE «...*el constituyente ha pretendido que dicha institución, cuando actúe en el ejercicio de su tradicional función jurisdiccional de enjuiciamiento contable... quede sometida a las garantías que la Constitución anuda a todo proceso*», concluyendo que el ejercicio de esta función jurisdiccional por el TCE «... *no es en sí mismo contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), pues es la misma Constitución la que permite la atribución de funciones jurisdiccionales a dicho órgano*»⁵⁰.

Cerrando la conclusión de este fundamento jurídico, el máximo intérprete de la Constitución dejó aclarado que al atribuirle facultades jurisdiccionales al TCE, el constituyente entendió aplicables a los juicios que allí se ventilen, las garantías constitucionales de todo otro proceso. Como corolario, no puede hablarse de vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, ya que la jurisdicción le está atribuida al órgano por mandato constitucional y gozando de esta jurisdicción especial, dice el derecho en el caso concreto, y que solo puede revisarse por las vías indicadas legalmente.

Concluyendo, el Tribunal esboza dos interpretaciones derivadas de la jurisprudencia citada. La primera de ellas, es la que refiere a que «...*el enjuiciamiento contable que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas constituye el ejercicio de una función jurisdiccional, plena y exclusiva, en un proceso especial por razón de la materia. Y, en consecuencia, ha de llegarse a la conclusión de que la inadmisión del recurso contencioso administrativo formulado por el recurrente... no ha vulnerado su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva...*». La segunda conclusión afirma que «...*tanto el demandante de amparo como el coadyuvante... han formulado diversos reproches de inconstitucionalidad al diseño legal del Tribunal de Cuentas en lo que respecta al adecuado ejercicio de su función de enjuiciamiento contable*»⁵¹, pero «...*ni uno ni otro han concretado en qué medida las alegadas infracciones*⁵² *de la Constitución han entrañado en el presente caso la lesión de un derecho fundamental del recurrente...*» siendo que «...*es la propia Constitución... la que permite la atribución de (la) función jurisdiccional a este órgano*» por lo que procede «...*al rechazo de lo alegado y... a la desestimación del presente recurso de amparo...*». Tanto la primera conclusión, que atañe al carácter pleno y exclusivo de la función jurisdiccional del TCE, y la segunda, que redunda en la atribución de dicha función jurisdiccional por la propia CE, terminan por definir el marco institucional en el que se desenvuelve el TCE, y afirman su carácter de órgano constitucional, independiente y dotado de jurisdicción especial en el marco del enjuiciamiento de las responsabilidades contables.

50. STC 215/2000, de 18 de septiembre: último párrafo del fundamento jurídico 6º.

51. STC 215/2000: ob. cit., fundamento jurídico 8. Asimismo, dice el Tribunal en la última parte del citado fundamento que «*El primero, en cuanto al estatuto legal de los Consejeros de Cuentas y a una supuesta falta de imparcialidad objetiva de dicho órgano; el segundo, en cuanto a una eventual infracción del derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley (art. 24.2 CE)*».

52. STC 215/2000: ob. cit., fundamento jurídico 8. En el mismo sostienen los recurrentes «...*la naturaleza no jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable atribuida al Tribunal de Cuentas...*».

6. De colofón

Los TCA preceden históricamente a su antecesor el TCE: mientras que el TCE logró establecerse como un organismo «*supremo*» de la fiscalización del sector público de todo el territorio (más allá de los organismos de control de las CA) y «*único*» en materia de jurisdicción contable, en la Argentina el desarrollo fue diferente. A nivel nacional, el Tribunal de Cuentas de la Nación Argentina solo controlaba fondos federales, fue creado por una ley y nunca tuvo reconocimiento constitucional, hasta que en 1992 fue sustituido por la Auditoría General de la Nación (sin funciones jurisdiccionales). Mientras tanto en las provincias, sus Tribunales de Cuentas fueron evolucionando institucionalmente, incorporando funciones y ganando autonomía, llegando en cada una de ellas a alcanzar el reconocimiento constitucional. Es decir, en Argentina tanto la fiscalización y la jurisdicción contable (y en su caso la responsabilidad administrativa) solo quedan delimitadas a la esfera de cada una de las provincias y al patrimonio público provincial (de ahí la mayor diferencia con su antecesor, el TCE) algo que seguramente va de la mano con la esencia histórico-federalista Argentina, cuyas provincias se reservan todo el poder no delegado expresamente a la Nación (art. 121 Constitución de la Nación Argentina). Ahora bien, más allá de esta evolución dispar, el control judicial de las funciones jurisdiccionales también transitó de manera distinta. Del estudio del control judicial de funciones jurisdiccionales de organismos o tribunales administrativos en Argentina, surgió un estándar de aplicación «suficiente y amplio», consecuente con la vigencia del sistema judicialista argentino, donde el último revisor (a instancia de parte) será siempre el órgano judicial, incluso llegando a analizarse cuestiones de hecho y de derecho, cuando la falta de multiplicidad de instancias impugnativas genere indefensión. Por su parte, los fallos analizados del derecho español arrojan otra concepción sobre el control de la función jurisdiccional contable del TCE, donde se argumenta que la jurisdicción le es otorgada por la misma Constitución de España, y que ello no vulnera ni el principio de unidad jurisdiccional, como tampoco el derecho a la tutela judicial efectiva, los que se mantienen indemnes, gracias al enroque entre el sistema judicial y las resoluciones de los Consejeros, por medio de los recursos ante el Tribunal Supremo. Entonces, tanto de la Constitución de España como de Ley Orgánica del Poder Judicial surge que la unidad jurisdiccional no rige como un principio absoluto ya que, el texto constitucional solo determina la aplicación de dicho principio a la organización y funcionamiento de los Tribunales, pero no obsta que otros órganos que no pertenecen al Poder Judicial, puedan ejercer jurisdicción, como en el caso del TCE, un verdadero Tribunal especializado en su materia, con una actuación semejante a la de la justicia, pero una especialidad que le brinda particularidad en su actuación. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional: es «...*la misma Constitución la que permite la atribución de funciones jurisdiccionales a dicho órgano*»⁵³, «...*es la propia Constitución...la que permite la atribución de (la) función jurisdiccional...*». Entonces, estamos en condiciones de sostener que «...*no hay en el Estado otra institución que esté en mejores condiciones técnicas para afrontar adecuadamente el enjuiciamiento de las responsabilidades contables*»⁵⁴ que el Tribunal de Cuentas de España.

53. STC 215/2000, de 18 de septiembre: último párrafo del fundamento jurídico 6º.

54. PEREZ TORTOLA, Ana: «Perspectivas del enjuiciamiento contable en el vigésimo quinto aniversario de la constitución española» en *Revista Española de Control Externo*, editorial Tribunal de Cuentas, número 15, Volumen 5, España, 2003, p. 209.

7. Bibliografía

- ARNEDO ORBAÑANOS, Miguel A.: «Las funciones, competencias y obligaciones del Tribunal de Cuentas del Estado con relación a las comunidades autónomas» en *Revista Española de Control Externo*, N.º 1, Vol. 1, año 1999.
- BARRAZA I. y SCHAFRIK V.: «El control de la administración pública», editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina, 1995.
- DELGADO del RINCON, Luis E.: «A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a STC 215/2000, de 18 de septiembre» en *Revista Española de Control Externo*, editorial Tribunal de Cuentas, número 9, Volumen III, España, 2001.
- FERNANDEZ CARNICERO GONZALEZ, C.J.: «Artículo 136 de la Constitución», en *Comentarios a leyes políticas. Constitución española de 1978* (dir. Por O. Alzaga Villaamil), Madrid, España, año 1985, Tomo X.
- FONDOS DOCUMENTALES DEL ARCHIVO GENERAL DE LA NACIÓN —Ministerio de Interior— Programa de descripción normalizada, Departamento de Documentos escritos: «Período Colonial», Volumen I, Coord. Juan P. Zabala, 1.ª edición, Buenos Aires, Argentina, 2011.
- LOZANO MIRALLES, J.: «Una excepción al principio de unidad jurisdiccional del artículo 117.5 C.E.: el Tribunal de Cuentas», en *Estudios de Derecho Público*, Vol. II.
- MARILUZ URQUIJO, José María: «El Tribunal Mayor y Audiencia Real de Cuentas de Buenos Aires», *Revista Española de Control Externo*, Vol. 2, N.º 4, 2000.
- MAYOR, Armando: «Órganos de Control y Auxiliares», en *Derecho Público Provincial en* HERNANDEZ, Antonio M. y BARRERA BUTELER, Guillermo, Coordinadores, 2.ª edición, editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, Argentina, 2001.
- MEDINA GUIJARRO, Javier: «La independencia y la imparcialidad en la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas de España», *Revista Española de Control Externo*, editorial Tribunal de Cuentas, número 15, Volumen 5, España, 2003.
- : «La legitimidad de las instituciones superiores del Control», en *Revista Española de Control Externo*, N.º 19, Vol. 7, 2005.
- MENDIZABAL ALLENDE, Rafael de: «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *Tribunal de Cuentas de España. Instituto de estudios fiscales*. Madrid, España, Vol. I.
- OLIVA SANTOS, A. de La: «Sobre la Naturaleza jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *Revista de Derecho procesal*, N.º 2, 1985.
- PAULINO MARTIN, Martín: «Reflexiones sobre el tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución de 1978», *Revista Española de Control Externo*, N.º 15, Vol. 5, 2003.
- PEREZ TORTOLA, Ana: «Reforma de la legislación del Tribunal de Cuentas: enjuiciamiento», en *Revista Española de Control Externo*, N.º 12, Vol. 4, 2002.
- : «Perspectivas del enjuiciamiento contable en el vigésimo quinto aniversario de la constitución española» en *Revista Española de Control Externo*, editorial Tribunal de Cuentas, número 15, Volumen 5, España, 2003.
- SALA SANCHEZ, Pascual: «Poder Judicial y Tribunal de Cuentas» en *Revista Española de Control Externo*, editorial Tribunal de Cuentas, número 12, Volumen 4, España, 2002.
- SANTAMARIA PASTOR, J.A.: «Ante la reforma de las funciones del Tribunal de Cuentas», en *Revista española de Derecho Administrativo*, N.º 31, 1981.
- TOLLER, Fernando M.: «El moderno derecho a la tutela judicial efectiva: de las garantías formales al derecho a la protección de los derechos materiales», en *Derecho Administrativo*, Revista de doctrina, jurisprudencia, legislación y Practica, año 15. Buenos Aires, Argentina, 2006.

La prescripción de la responsabilidad contable: plazos y régimen especial de prescripción. La interrupción del plazo de prescripción

MANUEL IZQUIERDO ARINES

Letrado de la Comunidad de Madrid

RESUMEN

El régimen jurídico vigente de la prescripción de la responsabilidad contable se recoge en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. El precepto regula dos clases de plazos de prescripción de las responsabilidades contables (apartados 1º y 2º), la interrupción del plazo de prescripción y sus efectos (apartado 3º), y un régimen especial de prescripción aplicable cuando los hechos enjuiciados sean constitutivos de delito (apartado 4º).

En el presente artículo se analizan dichos aspectos, además de las cuestiones más relevantes de interpretación y aplicación normativa que se han ido resolviendo mediante la incorporación de los criterios contenidos en las sentencias dictadas por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas y en la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Finalmente, y teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas —hace ya más de treinta años—, y las referidas cuestiones de interpretación y aplicación normativa que han ido surgiendo en la práctica diaria de la Jurisdicción Contable, se han añadido algunas conclusiones como meros enfoques de *lege ferenda* ante una eventual modificación de la regulación vigente de la prescripción de la responsabilidad contable.

PALABRAS CLAVE

Prescripción

Responsabilidad Contable

Plazos

Prejudicialidad Penal

Interrupción

ABSTRACT

The current legal regulation of the prescriptive period of accounting liability is included in the first additional provision of Law 7/1988, of 5 April, on the Functioning of the Court of Auditors. Such provision regulates two classes of prescriptive periods of accounting liability (sections 1 and 2), its interruption and effects (section 3) and a special prescriptive period when the same facts constitute a crime (section 4).

This article will analyze the above-mentioned issues, in addition to other relevant particulars regarding the interpretation and application of rules, which have been already solved with the addition of the criteria contained in the judgements made by both the Spanish Court of Auditors Courtroom and the Third Chamber of the Supreme Court.

*Finally, due to long period elapsed since the approval of the Law 7/1988, of 5 April, on the Functioning of the Court of Auditors — over thirty years ago —, and the referred matters of interpretation and application of rules which have emerged during daily practice in the accounting jurisdiction, some conclusions have been added merely as *lege ferenda* considerations in view of a future modification of the existing regulation on the prescriptive period of accounting liability.*

KEYWORDS

Prescribing

Financial responsibility

Prior criminal judgment

Suspending

Physical or official knowledge

1. Introducción

A la hora de analizar el régimen jurídico vigente de la prescripción de la responsabilidad contable, así como las diferentes cuestiones más relevantes que han ido surgiendo con motivo de su interpretación y aplicación en el ámbito de la jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, resulta necesario realizar unas breves consideraciones previas en relación con la institución de la prescripción extintiva cuya regulación general se recoge en los artículos 1.961 y siguientes del Código Civil.

El artículo 1.961 de la precitada norma dispone que *«las acciones prescriben por el mero lapso de tiempo fijado por la Ley»*. Como advierte DÍEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN¹, *«[...] Aunque el artículo 1961 no lo diga expresamente, del contexto del Código Civil se deduce con claridad que la prescripción extintiva exige una falta de ejercicio de los derechos o de las acciones durante el tiempo prevenido por la ley [...]*». En un mismo sentido, junto al presupuesto del transcurso del tiempo prevenido por la ley que recoge el meritado precepto, ALBALADEJO² también se refiere al requisito de la *«Inactividad del Derecho. Expresión sintética (a riesgo de que sea tratada literalmente de inexacta) con la que se quiere significar que no haya habido ejercicio de la acción ante los Tribunales ni reclamación extrajudicial del titular del derecho ni reconocimiento del mismo por parte del sujeto pasivo»*. En definitiva, además del *«mero lapso de tiempo fijado por la Ley»*, se requiere la concurrencia del presupuesto que la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (por todas, v. SSTS núm. 1301/2002, de 31 diciembre- RJ 2003\640-; y núm. 888/2002, de 4 octubre- RJ 2002\9795) y la generalidad de la Doctrina han denominado *«silencio de la relación jurídica»*³, y que supone tanto la inactividad del titular del derecho, como la falta de reconocimiento del mismo por parte del sujeto pasivo.

Por lo demás, en cuanto al fundamento de la institución de la prescripción extintiva, la Sala Primera del Alto Tribunal viene declarando de manera reiterada que se encuentra asentada tanto en el principio de abandono o dejadez en el ejercicio del propio derecho, como en el principio de seguridad jurídica⁴. En un sentido análogo, y en el concreto ámbito de la

1. DÍEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L. «Estudios y Comentarios Legislativos (Civitas). La Prescripción Extintiva». BIB 2007\2605. Ed. Aranzadi, noviembre de 2007. Ob. Cit., pág. 1.
2. ALBALADEJO, M. «La Prescripción Extintiva». Ed. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2004. Ob. Cit., pág. 39.
3. DÍEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L. «Estudios y Comentarios Legislativos (Civitas). La Prescripción Extintiva». BIB 2007\2605. Ed. Aranzadi, noviembre de 2007. Ob. Cit., págs. 2-3 *«[...] En este sentido, es fructífera la idea de “silencio de la relación jurídica” que engloba el elemento “falta de ejercicio” con el de “falta de reconocimiento” que sólo adquiere relevancia en el momento en que se produce la contradicción o la oposición. Dicho de otro modo, silencio de la relación jurídica es una falta de respuesta que ha de ser la respuesta exigible de acuerdo con las circunstancias de contradicción o de violación [...]*».
4. *«[...] la doctrina de este Tribunal, abandonando la rigidez de la interpretación estrictamente dogmática de la prescripción que venía siguiéndose hasta aproximadamente el último decenio e inspirándose en unos criterios hermenéuticos de carácter lógico-sociológico, siempre más dúctiles y acomodables a las exigencias de la vida real, criterios que el artículo 3.1 del Código Civil (LEG 1889, 27) más que pregonar, impone, ha señalado como idea básica para la exégesis de los artículos 1969 y 1973 del Código Civil, el que siendo la prescripción una institución no fundada en principios de estricta justicia sino en los de abandono o dejadez en el ejercicio del propio derecho y en el de la seguridad jurídica, su aplicación por los Tribunales no debe ser rigurosa sino cautelosa y restrictiva (Sentencias de 8 de octubre de 1981, 31 de enero de 1983 [RJ 1983, 401], 2 de febrero [RJ 1984, 570] y 16 de julio de 1984 [RJ 1984, 4073], 9 de mayo [RJ 1986, 2675] y 19 de septiembre de 1986 [RJ 1986, 4777] y 3 de febrero de 1987*

Jurisdicción Contable, también viene pronunciándose la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas señalando que «[...] Es pues, la obligación de dotar de certeza a las relaciones jurídicas y, por tanto, de ofrecer seguridad jurídica a los ciudadanos, la verdadera razón que justifica la existencia de esta institución jurídica, ya que, en caso contrario se conculcaría ese mismo principio de seguridad jurídica, garantizado en el artículo 9.3 del Texto Constitucional, pudiendo ocasionar indefensión. La apreciación acerca de si cualquier acción ha prescrito debe formularse a la vista de tres parámetros fundamentales, a saber:

- a) *El plazo máximo señalado por la Ley para que la acción se ejercite.*
- b) *El momento en el que debe iniciarse el cómputo de dicho plazo perentorio.*
- c) *Los posibles acontecimientos a los que la legislación concede virtualidad interruptiva del plazo de prescripción, bien entendido, respecto de esto último, que la interrupción de la prescripción supone, “de facto”, el inicio del cómputo del plazo completo de ejercicio de la acción, haciendo jurídicamente ineficaz el tiempo transcurrido desde que pudo ejercitarse la acción hasta que acontece el evento con fuerza interruptiva, diferenciándose, en este particular, el instituto de la prescripción del instituto de la caducidad de la acción [...]» (por todas, v. sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 17/2018, de 5 de diciembre; o núm. 13/2018, de 10 de octubre).*

2. La prescripción de la responsabilidad contable: plazos y régimen especial de prescripción

La prescripción de la responsabilidad contable se regula en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante, LFTCu). Dentro de dicha regulación, se pueden diferenciar dos clases de plazos de prescripción (apartados 1.º y 2.º), que presentan reglas propias en cuanto a su duración y cómputo, y un régimen especial de prescripción aplicable cuando los hechos enjuiciados sean constitutivos de delito (apartado 4.º).

2.1. Plazo general de prescripción de cinco años (apartado 1.º)⁵

El apartado 1.º de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu establece un plazo general de prescripción de las responsabilidades contables de cinco años, a contar desde la fecha en que se hubieran cometido los hechos que las originen.

En cuanto al momento concreto en el que debe iniciarse el cómputo de dicho plazo general de prescripción, debe partirse de la regulación establecida con carácter general para la

[RJ 1987, 675]); esta construcción finalista de la prescripción, verdadera “alma mater” o “pieza angular” de la misma, tiene su razón de ser tanto en la idea de sanción a las conductas de abandono en el ejercicio del propio derecho o de las propias facultades, como en consideraciones de necesidad y utilidad social; consecuencia todo ello, es, que cual tiene igualmente declarado esta Sala reiteradamente en su indicada última fase o etapa interpretativa de la prescripción, cuando la cesación o abandono en el ejercicio de los derechos no aparece debidamente acreditado y sí por el contrario lo está el afán o deseo de su mantenimiento o conservación, la estimación de la prescripción extintiva se hace imposible a menos de subvertir sus esencias [...]» (por todas, v. SSTS de la Sala Primera núm. 728/2008 de 17 julio- RJ 2008\4481-; y núm. 877/2005 de 2 noviembre- RJ 2005\7619).

5. Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, apartado 1º: «1.- Las responsabilidades contables prescriben por el transcurso de cinco años contados desde la fecha en que se hubieran cometido los hechos que las originen».

prescripción extintiva en el Código Civil cuyo artículo 1.969 dispone que «*el tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse*». A la hora de interpretar este precepto, la jurisprudencia más reciente de la Sala Primera del Tribunal Supremo ha venido declarando reiteradamente que «*[...] El artículo 1969 del Código Civil, al disponer que el tiempo para la prescripción se contará desde el día en que la acción pudo ejercitarse, refleja, como general y a salvo disposición que otra cosa determine, la regla de la actio nata (actioni nondum natae non praescribitur). La norma impone estar a la fecha en que pudo ser objeto de ejercicio, no el derecho [...], sino la acción, al considerar el legislador que, cuando aquél ha sido desconocido, lesionado o insatisfecho por el comportamiento positivo o negativo del tercero, su titular se encuentra en una situación que exige accionar para considerarlo ejercitado [...]*» (por todas, v. SSTs núm. 173/2005, de 21 marzo- RJ 2005\3878; y núm. 140/2007, de 13 febrero- RJ 2007\4612). Luego, no puede establecerse una regla general para determinar cuál es el momento concreto en el que debe iniciarse el cómputo del plazo de la prescripción extintiva, sino que deberán analizarse las circunstancias concurrentes en cada caso específico, de tal manera que el hecho determinante del *dies a quo* del plazo de la prescripción extintiva será aquella conducta del sujeto pasivo de la relación jurídica, ya sea por acción o por omisión, que conlleve la lesión, la insatisfacción o la no realización del derecho del sujeto activo, colocándole en una situación que le exija accionar para que se considere que ejercita su derecho.

En el ámbito de la Jurisdicción Contable, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha venido pronunciándose en el mismo sentido que la meritada doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo relativa a la teoría de la «*actio nata*»⁶, entendiendo que la acción nace para la Administración o Entidad Pública perjudicada cuando, una vez analizadas las circunstancias del caso objeto de enjuiciamiento, se constata que como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones que incumben al gestor de los fondos públicos, y que se derivan de la relación jurídico-pública que le vincula con aquella Administración o Entidad Pública (relación jurídica de naturaleza funcional, estatutaria, laboral, eventual, contractual, subvencional), se ocasiona un daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a los concretos caudales públicos cuya gestión tenía encomendada, y cuyo resarcimiento podrá exigirse, precisamente, a partir de ese mismo momento.

Por lo demás, y en relación con el fundamento de la regulación de este plazo general de prescripción de cinco años en la LFTCu, debe atenderse a los antecedentes legislativos existentes en el momento de la entrada en vigor de la norma, que coincidía con el régimen jurídico establecido en el artículo 46 de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria,

6. «*[...] En relación con este extremo es necesario tener en cuenta la doctrina mantenida por la Sala de Justicia de este Tribunal respecto al cómputo del plazo de prescripción de la responsabilidad contable, siguiendo la teoría de la "actio nata", afirmativa de que para que pueda tener lugar la prescripción de la responsabilidad contable es necesario que la acción para exigirla haya nacido, y dicha acción nace cuando, como consecuencia del incumplimiento por parte del gestor de los fondos públicos de las obligaciones que le incumben derivadas de esa relación jurídica pública que le vincula con la Administración titular de los mismos, se ocasiona un daño real y efectivo en los caudales públicos cuya gestión tenía encomendada y cuyo resarcimiento puede exigir, a partir de ese momento, la Administración Pública de que se trate [...]*» (por todas, v. sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 31/2009, de 14 de diciembre; o núm. 6/2011, de 30 de marzo).

en el que se establecía un plazo general de prescripción de cinco años para el ejercicio de los derechos de la Hacienda Pública; plazo que también se mantuvo, posteriormente, en el contenido del artículo 46 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre. Más adelante, con la promulgación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se redujo a cuatro años el plazo general de prescripción para el ejercicio de los derechos de la Administración tributaria, modificándose el artículo 64 de la derogada Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963⁷. Y, posteriormente, la vigente Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, también regula el referido plazo general de prescripción de cuatro años para el ejercicio de los derechos de la Hacienda Pública estatal (artículo 15); circunstancia esta que ha sido acogida de manera unánime por las leyes reguladoras de las Haciendas de las Comunidades Autónomas; y que también se viene aplicando a las Haciendas de las Entidades Locales, conforme a reiterada jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo⁸.

2.2. Plazo especial de prescripción de tres años (apartado 2.º)⁹

El apartado 2.º de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu prevé un plazo especial de prescripción de las responsabilidades contables de tres años, que se aplica a dos tipos de supuestos:

- a) Las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador, en cuyo caso el cómputo se iniciará desde la fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente.
- b) Las responsabilidades contables declaradas por sentencia firme cuyo plazo de prescripción se contará desde que la resolución judicial haya alcanzado firmeza. En cuanto a este segundo supuesto, el precepto debe interpretarse en un sentido amplio, refiriendo su regulación a aquellos casos de hechos generadores de daños a los caudales públicos determinantes de responsabilidades contables, que hayan sido declarados por sentencia firme de un tribunal de otro orden jurisdiccional distinto de la Jurisdicción Contable.

En cuanto a la determinación del *dies a quo* de este plazo especial de prescripción, debe diferenciarse en función de los dos tipos de supuestos referidos *ut supra*:

- a) En el caso de las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador, los reiterados pronunciamientos de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas vienen considerando como *dies a quo*

7. El artículo 66 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, también regula el referido plazo general de prescripción de cuatro años para el ejercicio de los derechos de la Administración tributaria.

8. Por todas, v. sentencia núm. 1130/2018, de 29 mayo- JUR 2018\300806-, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que, a su vez, se remite a las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1996, y de 16 de diciembre de 1991.

9. Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, apartado 2.º: «2.- *Esto no obstante, las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador y las declaradas por sentencia firme, prescribirán por el transcurso de tres años contados desde la fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente o desde que la sentencia quedó firme*».

de este plazo especial de prescripción de tres años el de la fecha de aprobación del correspondiente informe de fiscalización emitido por el órgano de control externo o de control interno competente, y no el día de la publicación del informe en el Diario Oficial correspondiente¹⁰.

- b) En el caso de las responsabilidades contables declaradas por sentencia firme, el cómputo del plazo se iniciará el día en que haya alcanzado firmeza la resolución judicial dictada por el órgano jurisdiccional de que se trate en cada caso concreto.

Por lo demás, en relación con la fundamentación de la regulación de este plazo especial de prescripción de tres años, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha razonado lo siguiente:

«QUINTO.- [...] el legislador mostrando sensibilidad ante la situación de que los hechos generadores de responsabilidad contable se hayan conocido y comprobado en el ejercicio de sus competencias, bien por los órganos de control que en cada caso actúen bien por órganos de carácter jurisdiccional, consideró oportuno acortar el plazo del posible ejercicio de la acción reduciéndolo de cinco a tres años (puesto que los hechos ya son conocidos por los interesados pudiéndose producir pretensiones sobre ellos), reduciendo en beneficio del legitimado pasivo y de la propia dinámica del establecimiento de relaciones jurídicas el período de incertidumbre acerca de las iniciativas que puedan adoptarse [...]» (por todas, v. sentencias de la Sala de Justicia núm. 21/2009, de 21 de septiembre; o núm. 5/2005, de 13 de abril).

Finalmente, en relación con la duración de tres años de este plazo especial de prescripción, puede destacarse la propuesta de *lege ferenda* contenida en la Memoria de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas para el año 2015, que sostiene la necesidad su ampliación: *«[...] Ello dificulta la puesta en conocimiento de tal actuación fiscalizadora, a fin de lograr la interrupción del breve plazo de tres años establecido en la disposición adicional 3.ª de la LFTCU.*

En consecuencia, parece oportuno llamar la atención sobre la necesidad de que sea reformado dicho plazo de prescripción de las responsabilidades contables detectadas en el examen y comprobación de cuentas o en cualquier procedimiento fiscalizador, contado desde la fecha de terminación del examen o procedimiento correspondiente, a fin de que sea ampliado.

Dada la complejidad de las cuentas que se analizan en algunos supuestos, muy especialmente en el caso de la Cuenta General del Estado, la detección de los ilícitos contables puede resultar complicada, exigiendo investigaciones ulteriores, que se llevan a cabo una vez finalizada la fiscalización, momento en el que el plazo prescriptivo comienza a computarse [...].»

10. *«[...] Desde la citada fecha de aprobación del informe de fiscalización, 18 de marzo de 2010, hasta la incoación del procedimiento de reintegro por alcance y el conocimiento formal del mismo por el demandado, 19 de noviembre de 2010 y 2 de julio de 2012, respectivamente, tampoco habría transcurrido el plazo especial de prescripción de la responsabilidad contable, de tres años, previsto en el apartado segundo de la antes citada Disposición Adicional Tercera de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas [...]»* (por todas, v. sentencias de la Sala de Justicia núm. 8/2014, de 24 de julio; núm. 28/2009, de 14 de diciembre; o núm. 2/2004, de 3 de febrero).

2.3. Régimen especial de prescripción aplicable cuando los hechos enjuiciados sean constitutivos de delito (apartado 4.º)¹¹

El apartado 4º de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu establece un régimen especial de prescripción que se aplica cuando los hechos enjuiciados por la Jurisdicción Contable sean constitutivos de delito, en cuyo caso el precepto dispone que las responsabilidades contables prescribirán de la misma forma y en los mismos plazos que las responsabilidades civiles derivadas de los mismos.

En relación con la interpretación de la previsión contenida en el apartado cuarto de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, debe destacarse la trascendencia de la reciente sentencia núm. 1479/2020, de 10 de noviembre 2020, dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Sección Cuarta; recurso de casación núm. 5332/2018; ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero), ya que esta resolución judicial ha venido a confirmar la interpretación de que, realmente, el legislador ha dispuesto una remisión en bloque al régimen jurídico sustantivo de la prescripción de la responsabilidad civil derivada del delito para regular la prescripción de las responsabilidades contables en aquellos casos en que los hechos enjuiciados por la Jurisdicción Contable sean constitutivos de delito.

En cuanto al plazo de prescripción aplicable para el ejercicio de la acción nacida «*ex delicto*», conforme a reiterada jurisprudencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, será el plazo genérico que el artículo 1964 del Código Civil (en adelante, CC) prevé para las acciones personales que no tengan fijado un plazo especial de prescripción (por todas, v. SSTs núm. 257/2003 de 18 febrero- RJ 2003\2443; y núm. 329/2007 de 30 abril- RJ 2007\4726¹²). En relación con la duración de esta clase de plazo genérico de prescripción, debe destacarse que el artículo 1964 del CC fue modificado por la disposición final primera de la Ley 42/2015 de 5 de octubre, de reforma de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC), estableciendo la duración del plazo en cinco años (v. redacción vigente del artículo 1964.2 CC¹³), en lugar de los quince que contemplaba la redacción originaria del CC. Esta modificación entró en vigor el 7 de octubre de 2015, previéndose en su disposición transitoria quinta que el tiempo de prescripción de las acciones personales que no tengan señalado término especial de prescripción, y que hubieran nacido antes de la fecha de entrada en vigor de esta Ley 42/2015, se regirá por lo dispuesto en el artículo 1939 del Código Civil. Conforme a este precepto, debe entenderse que la prescripción iniciada antes de la

11. Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, apartado 4º: «4. Si los hechos fueren constitutivos de delito, las responsabilidades contables prescribirán de la misma forma y en los mismos plazos que las civiles derivadas de los mismos».

12. Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo núm. 329/2007 de 30 abril- RJ 2007\4726: «[...] En esta línea el Código Penal regula en sus arts. 109 y ss. (art. 19 a 22 y 101 a 111 CP/1973), y la LECrim. se refiere al ejercicio de estas acciones en los arts. 100 y ss. En ninguna de estas normas se establece un plazo de prescripción para el ejercicio de la acción, por lo que será de aplicación el genérico de las acciones personales, 15 años, del art. 1964 CC (SS. Sala 1ª 1.4.90 [RJ 1990, 2684], 10.5.93 [RJ 1993, 3532], 21.3.84 [RJ 1984, 1315], 3.3.88 [RJ 1988, 1548]), por más que la puesta en marcha de la actividad judicial interrumpe la prescripción por implicar tal conducta el cese de la inactividad y la exteriorización por el titular del derecho a su deseo de hacerlo efectivo [...]».

13. Artículo 1964.2 del Código Civil: «2. Las acciones personales que no tengan plazo especial prescriben a los cinco años desde que pueda exigirse el cumplimiento de la obligación. En las obligaciones continuadas de hacer o no hacer, el plazo comenzará cada vez que se incumplan».

entrada en vigor de la modificación se regirá por la regla anterior (quince años), si bien si desde dicha entrada en vigor transcurriese todo el plazo requerido por la nueva norma (cinco años), la prescripción surtirá efecto.

En cuanto a la determinación del *dies a quo* del plazo de prescripción para el ejercicio de la acción nacida «*ex delicto*», se iniciará el día en que se hubiera producido el hecho generador del daño a los caudales públicos —hecho que también es constitutivo de delito.

Finalmente, debe analizarse una relevante cuestión derivada de este régimen especial de prescripción de la responsabilidad contable previsto en el apartado 4.º de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, en relación con el resto del contenido de los otros tres apartados del precepto, y con el principio de compatibilidad de la Jurisdicción Contable con las actuaciones de la Jurisdicción Penal, que se reconoce en el artículo 18 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (en adelante, LOTCu) y en el artículo 49.3 de la LFTCu¹⁴. La meritada cuestión hace referencia a la posible existencia de prejudicialidad penal por causa de prescripción, al entender que la decisión del órgano jurisdiccional penal sobre el carácter delictivo de los hechos enjuiciados constituye «*un elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable*», con la consiguiente consecuencia de la suspensión del procedimiento contable, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.2 de la LOTCu¹⁵, o, de manera general, en los artículos 40.2 de la LEC¹⁶ y 10.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial¹⁷ (en adelante, LOPJ).

Pues bien, este tipo de cuestiones prejudiciales penales por causa de prescripción se han venido planteando en numerosas ocasiones en el ámbito de la Jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas cuando se ha considerado que la responsabilidad contable por la comisión de unos mismos hechos enjuiciados simultáneamente por la Jurisdicción Penal y la Jurisdicción contable pudiera haber prescrito, de manera total o parcial, por aplicación de

14. Artículo 18 de la LOTCu: «Uno. La jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal.

Dos. Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia».

Artículo 49.3 de la LFTCu: «3. Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el artículo 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, el Juez o Tribunal que entendiere de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos».

15. Artículo 17.2 de la LOTCu: «Dos. Se extenderá, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión en las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionadas directamente».

16. Artículo 40.2 de la LEC: «2. En el caso a que se refiere el apartado anterior, no se ordenará la suspensión de las actuaciones del proceso civil sino cuando concurren las siguientes circunstancias:

1.ª Que se acredite la existencia de causa criminal en la que se estén investigando, como hechos de apariencia delictiva, alguno o algunos de los que fundamenten las pretensiones de las partes en el proceso civil.

2.ª Que la decisión del tribunal penal acerca del hecho por el que se procede en causa criminal pueda tener influencia decisiva en la resolución sobre el asunto civil».

17. Artículo 10.2 de la LOPJ: «2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca».

lo dispuesto en los apartados 1.º a 3.º de la Disposición adicional tercera de la LFTCU, pero podría no estar prescrita si se aplicara el régimen especial de prescripción que se prevé en el apartado 4.º del precepto.

En relación con el planteamiento de este tipo concreto de cuestiones prejudiciales penales, debe advertirse que, inicialmente, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, mediante auto núm. 28/2015, de 11 de noviembre, estimó la existencia de prejudicialidad penal por causa de prescripción en el caso enjuiciado. Posteriormente, en el auto núm. 9/2019, de 28 de junio —cuyo criterio fue confirmado por otros tres autos dictados en ese mismo año: auto núm. 13/2019, de 14 de noviembre, auto núm. 16/2019, de 17 de diciembre y auto núm. 17/2019, de 17 de diciembre¹⁸— la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas se pronunció desestimando la existencia de prejudicialidad penal por causa de prescripción, al no existir en el supuesto enjuiciado un delito declarado por sentencia penal firme, de acuerdo con el criterio que también había seguido la propia Sala en anteriores pronunciamientos (por todas, v. sentencias núm. 15/2007, de 24 de julio; núm. 27/2017, de 13 de julio; núm. 10/2019, de 21 de junio; y núm. 11/2019, de 21 de junio).

A fecha de la presente publicación, y de acuerdo con la doctrina de interés casacional fijada por la meritada sentencia núm. 1479/2020, de 10 de noviembre 2020, dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Sección Cuarta; recurso de casación núm. 5332/2018), la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en su reciente sentencia núm. 20/2020, de 1 de diciembre, afirma que *«[...] debe apartarse del criterio mantenido en sus resoluciones anteriores, dado que, sobre esta cuestión debatida, se ha pronunciado la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, en su reciente Sentencia núm. 1.479/2020, de 10 de noviembre, al señalar que la eventualidad de que los hechos sean constitutivos de delito constituye un elemento determinante del régimen de prescripción, y ello resulta especialmente relevante en el caso de que, por la naturaleza continuada de las conductas, pueda dar lugar a un diferente régimen prescripción por razón, bien del concurso medial, bien, en su caso, de la continuidad delictiva [...]»*.

En efecto, según se razona en el fundamento de derecho cuarto de la precitada sentencia del Tribunal Supremo, de 10 de noviembre de 2020, lo que ha venido a establecer el legislador en la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu *«[...] es la prevalencia del régimen de prescripción penal, cuando los hechos pudieran ser constitutivos de delito al tiempo que de responsabilidad contable, y cuando existan elementos que permitan concluir que la identificación del hecho constitutivo de delito y su calificación como tal por el Juez penal podría condicionar directa y sustancialmente el plazo, y ocasionalmente, como ocurre en el caso de delitos continuados, también la forma del cómputo de prescripción del delito, cabe concluir que la cuestión penal constituye un elemento que incide de forma directa en la responsabilidad contable, por lo que se trata de una cuestión prejudicial penal necesaria [...]»*.

Finalmente, la sentencia del Alto Tribunal concluye fijando la siguiente doctrina de interés casacional: *«[...] la aplicación del régimen de prescripción de la responsabilidad contable*

18. Ha de constatar que se formuló un voto particular a los cuatro referidos autos del año 2019 por el Excmo. Sr. Consejero de Cuentas, Don José Manuel Suárez Robledano, en el que mantenía el criterio seguido por la Sala de Justicia en el meritado auto núm. 28/2015, de 11 de noviembre.

prevista en el apartado 4.º de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, exige determinar si efectivamente es delictivo, por lo que al ser la jurisdicción penal la única competente, se erige en una cuestión prejudicial penal esencial prevista en el 17.2 de la Ley Orgánica 2/1982, del Tribunal de Cuentas, de modo que el Tribunal de Cuentas no puede pronunciarse en ningún caso sobre la responsabilidad contable derivada de una conducta presuntamente delictiva mientras no exista una resolución penal firme, que declare si en efecto se trata de hechos constitutivos de delito. En consecuencia, en tanto no haya recaído resolución penal firme, no cabe aplicar en la jurisdicción contable, respecto de esos mismos hechos, de manera total o parcial la prescripción de la responsabilidad contable prevista con carácter general en el apartado 1.º de la citada Disposición Adicional Tercera de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas [...].».

3. La interrupción del plazo de prescripción

Conforme a la regulación contenida en el apartado 3.º de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, el plazo de prescripción de la responsabilidad contable «*se interrumpirá 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, y volverá a correr de nuevo desde que dichas actuaciones o procedimientos se paralicen o terminen sin declaración de responsabilidad*».

La interpretación y aplicación de la regulación contenida en el precepto ha planteado diferentes tipos de cuestiones en el ámbito de la Jurisdicción Contable que, fundamentalmente, podrían agruparse en dos:

- a) ¿Qué clase de actuaciones y procedimientos pueden determinar la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad contable?
- b) ¿Es necesario el conocimiento formal y personal de la actuación o el procedimiento interruptor por el presunto responsable contable para que se produzca la interrupción del plazo de prescripción?
 - a) En cuanto a la primera cuestión, parece incontrovertible que el legislador no ha querido establecer un *numerus clausus*, sino que se prevé como causa de interrupción del plazo de prescripción la incoación de una actuación o procedimiento de cualquier naturaleza («*fiscalizador, disciplinario, jurisdiccional o de otra naturaleza*»), pero siempre que tenga «*por finalidad el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable*». Y, efectivamente, este segundo requisito es determinante para que se produzca la interrupción del plazo de prescripción, ya que, de acuerdo con reiterados pronunciamientos de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, el presupuesto que conlleva el efecto interruptor del plazo de prescripción es el relativo a que la actuación o procedimiento de que se trate tenga por finalidad, precisamente, el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable, cualquiera que sea su naturaleza (disciplinaria, jurisdiccional, fiscalizadora o de otro tipo).

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha dictado numerosas sentencias en las que ha reconocido eficacia interruptora del plazo de prescripción a todas las clases de actuaciones y procedimientos que menciona el precepto. A título meramente ilustrativo, y según la clase de actuación o procedimiento a la que se ha reconocido el meritado efecto interruptor, pueden mencionarse las siguientes:

- Procedimientos de fiscalización incoados por el Tribunal de Cuentas o por Órganos de Control Externo autonómicos (v. sentencias núm. 11/2009, de 12 de mayo; núm. 16/2012, de 17 de julio; núm. 8/2014, de 24 de julio; núm. 8/2016, de 18 de julio; núm. 1/2019, de 20 de marzo).
- Otras actuaciones fiscalizadoras desarrolladas por órganos de control interno de las Administraciones o Entidades Públicas (v. sentencias núm. 13/2009, de 29 de junio; núm. 18/2011, de 18 de diciembre; núm. 3/2016, de 19 de abril).
- Expedientes disciplinarios (v. sentencias núm. 8/2004, de 2 de marzo; núm. 13/2005, de 6 de octubre; núm. 19/2005, de 27 de octubre).
- Actuaciones jurisdiccionales (v. sentencias núm. 20/2006, de 21 de noviembre; núm. 2/2019, de 20 de marzo; núm. 9/2019, de 21 de junio; núm. 1/2020, de 21 de enero).

Y, por el contrario, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, respecto de actuaciones y procedimientos de esas mismas clases que se recogen en el apartado 3.º de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, también ha razonado que carecían de eficacia interruptora porque, *a contrario sensu* de lo establecido en el precepto, no tenían por objeto «*los hechos determinantes de la responsabilidad contable*» en el supuesto enjuiciado, una vez analizadas las circunstancias del caso concreto: procedimiento de fiscalización incoado por el Tribunal de Cuentas (v. sentencia núm. 25/2004, de 11 de noviembre¹⁹); procedimiento de fiscalización incoado por un Órgano de Control Externo de una Comunidad Autónoma (v. sentencia núm. 13/2017, de 27 de abril²⁰); o expediente disciplinario (v. sentencia núm. 11/1997, de 24 de julio²¹).

19. Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 25/2004, de 11 de noviembre: «[...] Por consiguiente, dado que el Informe Anual de 1993 no contenía una descripción concreta de los hechos susceptibles de responsabilidad contable que han sido debatidos en este proceso contable, sin que conste que estos hechos hubieran sido analizados expresamente durante dicha fiscalización, de acuerdo con lo argumentado en este fundamento jurídico, no procede que esta Sala reconozca efectos interruptivos al Informe Anual respecto al período de prescripción alegado por el apelante».

20. Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 13/2017, de 27 de abril: «[...] Por el contrario, no puede atribuirse como pretende el demandado tal eficacia interruptora al hecho o circunstancia de haberse fiscalizado anualmente las cuentas de la sociedad, ni tan siquiera de haber comparecido el Presidente de CANTUR ante el Parlamento cántabro, pues no tuvieron por objeto el examen de los hechos determinantes de la responsabilidad contable en los que se fundamenta la pretensión de CANTUR [...]».

21. Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 11/1997, de 24 de julio: «[...] CUARTO.- Aplicando la anterior doctrina al presente caso, no puede considerarse interrumpido el plazo de prescripción por la iniciación de las pertinentes actuaciones previas mediante el auto de la Comisión de Gobierno del Tribunal de 25 de noviembre de 1988 [...]

Por su parte, tampoco puede tener dicha virtualidad la iniciación del expediente disciplinario por cuanto del examen de las actuaciones previas se desprende con facilidad que los hechos que en el mismo se ventilaron no fueron determinantes de la responsabilidad contable [...]».

b) Por otro lado, en cuanto a la otra cuestión que se ha planteado de manera recurrente a la hora de interpretar y aplicar la regulación contenida en el apartado 3.º de la precitada Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, era la relativa a la necesidad, o no, del conocimiento formal y personal de la actuación o el procedimiento interruptor por el presunto responsable contable para que se produzca la interrupción del plazo de prescripción. En este punto, debe destacarse que resulta llamativo los diferentes cambios de jurisprudencia que ha experimentado la Sala Tercera del Tribunal Supremo, a la hora de enjuiciar en sede casacional las sentencias dictadas en apelación por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas:

- Hasta el año 2007, el criterio jurisprudencial unánime interpretaba que sí era necesario el conocimiento formal de cualquier clase de procedimiento o actuación interruptora por parte del interesado para que pudiera producirse la interrupción del plazo de prescripción: «[...] son razones de seguridad jurídica las que exigen que las posibles causas de interrupción de la prescripción figuren predeterminadas y tasadas en la Ley e, igualmente, que su concurrencia se produzca con conocimiento formal del interesado [...]» (por todas, v. SSTS de 24 de julio de 1997; y de 20 de julio de 2005- RJ 2005\6855; o también las sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 15/2005, de 25 de octubre; y núm. 20/2006, de 21 de noviembre).
- Posteriormente, y en referencia específica al procedimiento de fiscalización como causa de interrupción del plazo de prescripción, la Sala Tercera del Tribunal Supremo cambió de criterio en diferentes sentencias, concluyendo que no era necesario el conocimiento del procedimiento de fiscalización por el interesado para que se produjera el efecto interruptor del plazo de prescripción, en atención a los siguientes razonamientos:
 - Que el requisito del conocimiento formal del hecho interruptor de la prescripción por parte de los interesados no está previsto en la propia Disposición Adicional Tercera ni tampoco en ningún otro precepto de la LFTCu.
 - Que a la hora de valorar el procedimiento fiscalizador como causa interruptora de la prescripción, debe entenderse que la finalidad de esta clase de procedimiento no consiste en detectar hechos generadores de responsabilidad contable, sino poner en conocimiento de las Cortes Generales o, en su caso, de otros órganos públicos, la fiscalización de una Entidad Pública.
 - Y, precisamente por ello, como consecuencia de la especial naturaleza de esta clase de procedimiento, que lo diferencia de los procedimientos administrativos y tributarios, se deriva la inexigibilidad de su puesta en conocimiento a los particulares (por todas, v. SSTS de 29 de septiembre de 2010- RJ 2010\6867; y de 3 de enero de 2011- RJ 2011\1069; no obstante, debe destacarse que en ambas sentencias también se emitió un voto particular, que seguía manteniendo el meritado criterio jurisprudencial vigente hasta el año 2007, y que sólo admitía el conocimiento formal del hecho interruptor de la prescripción por los interesados; y en el mismo sentido que las precitadas SSTS, también v. sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 4/2011, de 24 de marzo; y núm. 16/2012, de 17 de julio).

- Finalmente, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, a partir de la sentencia de fecha 28 de febrero de 2013- RJ 2013\3517, adoptó un nuevo criterio sobre esta cuestión, que ha sido confirmado por varias sentencias posteriores del Alto Tribunal, y que puede sintetizarse en las siguientes conclusiones:
 - Con carácter general, el conocimiento personal de cualquier procedimiento o actuación pública interruptora de la prescripción es una garantía para dar satisfacción al principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE).
 - En su virtud, y por lo que especialmente se refiere a los procedimientos de fiscalización como causa interruptora de la prescripción, de los que eventualmente podrían derivar procedimientos de enjuiciamiento contable, resulta necesario que se comunique personalmente la iniciación de dichos procedimientos a todos los miembros y componentes de las Entidades Públicas fiscalizadas, ante la posibilidad de que pudieran ser declarados incurso en responsabilidad contable como consecuencia del resultado de esas fiscalizaciones.
 - Ese conocimiento personal de los procedimientos de fiscalización por parte los miembros y componentes de las Entidades Públicas fiscalizadas podrá tener lugar por dos vías:
 - A través de la notificación formal y personal de la actuación interruptora a cada uno de esos miembros, que será el instrumento más idóneo y seguro.
 - A través de cualquier otro hecho o circunstancia que permita formar la «razonable convicción» de que, efectivamente, ese conocimiento tuvo lugar por todos esos miembros.
 - En cuanto a la valoración de este segundo medio de «conocimiento material» del procedimiento de fiscalización como hecho interruptor del plazo de prescripción, debe advertirse que en todos los asuntos enjuiciados por la vigente jurisprudencia del Tribunal Supremo la Entidad Pública fiscalizada era un Ayuntamiento. La Sala Tercera ha razonado que la recepción de la comunicación de inicio del procedimiento de fiscalización por parte de la Corporación municipal supone también el conocimiento por parte de los miembros del Consistorio (Alcalde y Concejales), ya que el ejercicio de las responsabilidades inherentes a sus cargos conlleva la necesidad de asistir y estar presente en el Ayuntamiento de manera prácticamente diaria.
 - Y, en cualquier caso, la referida jurisprudencia ha concluido que esa «razonable convicción» sobre el conocimiento material del procedimiento fiscalizador, que produciría los efectos interruptores, sólo podrá desvirtuarse cuando los interesados acrediten circunstancias o hechos que exterioricen su no participación en la vida municipal durante el período de tiempo al que se refiere la fiscalización (por ejemplo, una larga enfermedad, la renuncia anterior al acta de Concejal, etc.).
 - Como ya se advirtió *ut supra*, en el mismo sentido que la meritada STS de 28 de febrero de 2013, también se han pronunciado posteriores sentencias del Alto Tribunal que han enjuiciado supuestos análogos en los que se ha apreciado la concurrencia de procedimientos de fiscalización como causas interruptoras

del plazo de prescripción, y en los que la Entidad Pública fiscalizada también era un Ayuntamiento: STS de 23 de diciembre de 2013- RJ 2013\8437; STS de 4 de febrero de 2014- RJ 2014\2086; y STS núm. 437/2016, de 25 de febrero- RJ 2016\2365; no obstante, debe destacarse que en todas estas resoluciones judiciales también se emitieron votos particulares, que seguían sosteniendo el meritado criterio jurisprudencial vigente hasta el año 2007, y que sólo admitían el conocimiento formal del hecho interruptor de la prescripción por los interesados)²².

- Finalmente, y en relación con la precitada jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la posibilidad del «*conocimiento material*» del hecho interruptor de la prescripción por los interesados, debe destacarse que la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas también la ha aplicado analógicamente a otros supuestos:
 - En efecto, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en relación con las actuaciones fiscalizadoras que la Cámara de Cuentas de Andalucía inició en 2011, y que finalizaron con el Informe de fiscalización de fecha 18 de octubre de 2012, ha dictado varias sentencias en las que ha apreciado que concurría ese «*conocimiento material*» en los presuntos responsables contables: esto es, en las Entidades perceptoras de subvenciones y/o en los gestores de fondos

22. STS núm. 437/2016, de 25 de febrero- RJ 2016\2365: «[...] La primera es que, efectivamente, el conocimiento personal de cualquier actuación pública interruptora de la prescripción es una garantía para dar satisfacción al principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE (RCL 1978, 2836), y hace necesario que la iniciación de los procedimientos de fiscalización del Tribunal de Cuentas, que puedan derivar en posibles procedimientos ulteriores correspondientes a su función de enjuiciamiento contable, se comuniquen personalmente a todos los miembros y componentes de las entidades, corporaciones, organismos y sociedades del sector público que sean sometidas a fiscalización y puedan ser declarados incurso en responsabilidad contable como consecuencia del resultado de esa fiscalización.

Y la segunda es que debe también subrayarse que ese conocimiento podrá tener lugar bien a través de la notificación formal y personal de la actuación interruptora a todos esos miembros (que será el instrumento más idóneo y seguro), bien a través de cualquier otro hecho o circunstancia que permita formar la razonable convicción de que ese conocimiento efectivamente tuvo lugar. Así lo impone la especial ponderación del sacrificio del valor justicia que toda prescripción extintiva conlleva en aras de la seguridad jurídica, y así lo viene a confirmar el artículo 132 (apartados 2 y 3) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Común [LRJ/PAC], que, en orden a la interrupción de las infracciones administrativas y sus sanciones, se refiere únicamente al “conocimiento del interesado”.

A las anteriores deben añadirse estas otras consideraciones que seguidamente se exponen.

Que esa razonable convicción sobre que el efectivo conocimiento de la actuación de fiscalización interruptora, tratándose de la concerniente a un Ayuntamiento, será de apreciar en los miembros del Consistorio (Alcalde y Concejales) cuando la comunicación de ese inicio haya sido recibida por el Ayuntamiento, pues la dirigida genéricamente a este ente local está referida a la totalidad de los miembros del Pleno de quienes corresponde su superior gobierno, y es ya un problema del funcionamiento interno de la Corporación hacer llegar a cada uno de sus miembros la comunicación global que a todos incumbe.

Que a ello ha de sumarse que, en actuaciones que tan visible y trascendentemente afectan al municipio, como es esa fiscalización, no es racional asumir que durante su práctica realización los miembros del Consistorio han sido ignorantes de que se estaba llevando a cabo, pues el ejercicio de las responsabilidades inherentes a su cargo conlleva la necesidad de asistir y estar presente en el Ayuntamiento, si no diariamente, sí de manera muy frecuente.

Y que, en consecuencia, realizada esa fiscalización en el Ayuntamiento, ha de asumirse como la más razonable convicción que fue conocida por todos los miembros de su Pleno; y esta convicción sólo podrá ser desvirtuada por cualquiera de ellos cuando demuestren circunstancias o hechos que exterioricen que durante el tiempo de la fiscalización no participaron en la vida municipal (ejemplo, una larga enfermedad, la renuncia anterior al acta de Concejal, etc.) [...]».

públicos que habían ordenado los pagos de las subvenciones a dichas entidades (v. las sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 1/2019, de 20 de marzo; núm. 20/2019, de 17 de diciembre; y núm. 1/2020, de 21 de enero)²³.

- o Y, asimismo, la Sala de Justicia también ha apreciado que los interesados han tenido un «*conocimiento material*» de otros tipos de actuaciones interruptoras del plazo de prescripción en algún otro supuesto específico, una vez analizadas las circunstancias del caso concreto (v. las sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 16/2018, de 5 de diciembre; y núm. 17/2018, de 5 de diciembre)²⁴.

4. Conclusiones

Finalmente, debe destacarse que en el presente análisis del régimen jurídico vigente de la prescripción de la responsabilidad contable, y al igual que ocurre con otras materias reguladas en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas —que entró en vigor hace más de treinta años—, se ha advertido la existencia de diferentes cuestiones que han ido surgiendo en el desarrollo de la función de interpretar y aplicar las normas en el orden de la Jurisdicción Contable, y que se han ido solventando mediante la incorporación de los criterios contenidos en las sentencias dictadas por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas y en la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Teniendo en cuenta dichos criterios jurisprudenciales, y como corolario de la exposición o meros enfoques de *lege ferenda* ante una eventual modificación de la regulación vigente de la prescripción de la responsabilidad contable, pueden destacarse los siguientes extremos:

23. Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 1/2020, de 21 de enero: «[...] *Por otra parte, aunque no se hayan practicado notificaciones formales, debe considerarse acreditado que la aludida Empresa tuvo conocimiento material de las actuaciones investigadoras, distintas de la penal, que se produjeron a partir de 2011.*

No debe olvidarse que el Informe de Fiscalización de la Cámara de Cuentas de Andalucía de 18 de octubre de 2012, sobre las ayudas sociolaborales a trabajadores afectados por expedientes de regulación de empleo y empresas en crisis otorgadas por la Administración de la Junta de Andalucía 2001-2010, incluye a FCC, S.A. entre las empresas cuyas percepciones de ayudas fueron objeto de examen, lo que permite afirmar que desde la iniciación de la fiscalización en 2011 hasta su conclusión en 2012 la Cámara de Cuentas de Andalucía practicó actuaciones fiscalizadoras que afectaron, entre otras, a dicha Empresa y que, en consecuencia, tuvo que haber conocido [...].»

24. Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 16/2018, de 5 de diciembre: «[...] *Es por tanto esta última fecha, de 27 de enero de 2015, en coincidencia con la Sentencia apelada, la que debe tenerse en cuenta a los efectos de apreciar la prescripción y, por tanto, tener por prescritas las responsabilidades contables derivadas de gastos realizados con anterioridad al 25 de enero de 2010.*

El apelante se opone a que esa fecha sea tenida en cuenta alegando que se trata de una nota interna que no pudo conocer. Tal y como es doctrina consolidada del Tribunal Supremo, los actos interruptivos de la prescripción a los que se refiere la Disposición Adicional Tercera. 3 no precisan de notificación formal a los interesados, bastando acreditar hechos o circunstancias que permitan acreditar que el interesado tuvo conocimiento material de que se estaba realizando una auditoría.

En el presente caso, sí consta que el interesado tuvo conocimiento de que se estaba realizando dicha auditoría, pues de hecho le fueron requeridos justificantes el 17 de febrero de 2015 como el mismo admite. En su defensa se limita a señalar que las facturas que se le requirieron eran las de los años 2012 en adelante, esto es, sin hacer referencia a los años 2010 y 2011, si bien no apoya dicha afirmación con elemento de prueba alguno que permita tenerla por cierta, por lo que no puede prosperar [...].»

- a) En cuanto a la duración de los plazos de prescripción recogidos en los apartados 1.º y 2.º de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, podría ser conveniente simplificar la regulación vigente estableciendo un plazo general único de prescripción de las responsabilidades contables, sin necesidad de diferenciar entre plazos especiales y plazo general de prescripción. En cuanto a la duración de ese plazo único de prescripción, debe destacarse que determinados autores ya han propuesto, como planteamiento de *lege ferenda*, la posibilidad de simplificar el régimen jurídico vigente mediante el establecimiento de un plazo único de prescripción de cuatro años de duración, partiendo de la premisa de entender que «los perjuicios declarados en los expedientes de responsabilidad tienen la consideración de derechos de la Hacienda pública»²⁵.

Sin perjuicio de advertir que, de acuerdo con la posición mayoritaria de la jurisprudencia y la doctrina, la naturaleza jurídica de la responsabilidad contable se identifica con «una subespecie de la responsabilidad civil, en que pueden incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, consistente en la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados»²⁶, efectivamente, el establecimiento de un plazo general único de prescripción de cuatro años de duración podría ser razonable, ya que puede considerarse una duración suficiente del plazo de prescripción, a efectos de tutelar los intereses públicos de la Administración o Entidad Pública perjudicada de que se trate, desde el momento en que en nuestro derecho positivo se regula un plazo general de prescripción de cuatro años para el ejercicio de los derechos de la Hacienda Pública estatal (artículo 15 de la LGP); circunstancia esta que ha sido acogida de manera unánime por las leyes reguladoras de las Haciendas de las Comunidades Autónomas; y que también se viene aplicando a las Haciendas de las Entidades Locales, conforme a reiterada jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo²⁷.

- b) Por otro lado, de acuerdo con la reciente doctrina de interés casacional fijada por la meritada sentencia núm. 1479/2020, de 10 de noviembre 2020, dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, podría darse la posibilidad de que un relevante número de procedimientos de reintegro por alcance quedaran suspendidos cuando se plantearan cuestiones de prejudicialidad penal por causa de prescripción, al amparo de la previsión contenida en el apartado 4.º de la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu. En lo sucesivo, habrá que comprobar estadísticamente si la aplicación de la meritada doctrina de interés

25. NAVAS VÁZQUEZ, RAFAEL. TERÉ PÉREZ, ALEJANDRO. «Los Plazos de Prescripción de la Responsabilidad Contable y su Interrupción». BIB 2008\1701. Revista española de Derecho Financiero num.139/2008. Ed. Civitas. Ob. Cit., págs. 13-14 «[...] Para finalizar, y en la línea de los modelos de “*lege ferenda*” propuestos por GARCÍA CANTERO, G., referidos al Código Civil (“El instituto de la prescripción y sus orientaciones en Derecho comparado”, *Actualidad Civil*, 45-4, 1995, pgs. 907 a 923), es conveniente, por las razones expuestas, simplificar el régimen de la prescripción de la responsabilidad contable. En tal sentido, se deberían unificar los plazos de prescripción y establecer uno general de cuatro años (de conformidad con la Ley General Presupuestaria de 26 de noviembre de 2003, que mantiene que los perjuicios declarados en los expedientes de responsabilidad tienen la consideración de derechos de la Hacienda pública) [...]».

26. Por todas, v. sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de fechas 24 mayo 2010 (RJ 2010\3675) y 27 octubre 2011 (RJ 2012\1589); sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de fechas 28 de enero de 1993 y 15 de abril de 1994; o el auto del Tribunal Constitucional de fecha 16 de diciembre de 1993.

27. Por todas, v. sentencia núm. 1130/2018, de 29 mayo- JUR 2018\300806-, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que, a su vez, se remite a las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 1996, y de 16 de diciembre de 1991.

casacional conlleva dichos efectos prácticos, en cuyo caso podría ser conveniente que el legislador articulase algún tipo de solución en aras de tutelar el principio de compatibilidad entre los órdenes jurisdiccionales penal y contable²⁸.

28. En relación con esta cuestión, puede destacarse la propuesta que se contiene en la Memoria de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas para el año 2019, en cuyas conclusiones ya se señalaba lo siguiente: «[...] *la tramitación simultánea de procedimientos en la jurisdicción penal y contable, sobre los mismos hechos y con incidencia en la prescripción de las responsabilidades contables, conlleva que deba suspenderse el proceso contable por existir prejudicialidad [...] Con el objeto de evitar la suspensión de los procedimientos contables, en los casos en que se enjuician reiterados actos cometidos por la misma persona, la jurisprudencia podría introducir el concepto de unidad jurídica de la infracción contable o la continuidad en el alcance y la malversación contable, cuando concurren múltiples acciones de idéntico significado antijurídico, iguales legitimados activos y pasivos y un mismo reproche subjetivo. En esos supuestos debería considerarse, al menos, como dies a quo del cómputo de la prescripción la última fecha en que el responsable contable llevó a cabo la disposición de los fondos públicos, teniendo en cuenta el valor total de los daños causados hasta ese momento [...]».*

Pues bien, a fecha de la presente publicación, aún no se ha pronunciado la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en relación con la admisión de la figura del «alcance continuado» en el ámbito de la Jurisdicción Contable, que se ha planteado por la Fiscalía del Tribunal de Cuentas.

No obstante, debe destacarse que el Departamento Primero de Enjuiciamiento, en su reciente sentencia núm. 3/2020, de 6 de julio, sí ha admitido la figura del «alcance continuado» en la Jurisdicción Contable con carácter general, aunque haya rechazado la alegación del Ministerio Fiscal para el concreto supuesto enjuiciado, pronunciándose en los siguientes términos literales:

«[...] *Entiende esta Consejera que, aunque el artículo 4 del Código Civil no permite la aplicación analógica de preceptos procedentes del derecho penal o del administrativo sancionador, los artículos 72.1 y 59.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, amparan la existencia de la figura del alcance continuado en materia de responsabilidad contable. En efecto, puede haber casos en los que el saldo deudor injustificado de las cuentas, la falta de numerario o el desvío indebido de fondos públicos a patrimonios privados sea consecuencia de un conjunto de acciones u omisiones conectadas entre sí, integrantes de una misma trama de gestión ilegal y generadoras, a través de una estrategia delimitada, continuada y única, del menoscabo periódico de un mismo patrimonio público.*

Así puede suceder, por ejemplo, cuando los bienes y derechos de titularidad pública son objeto de un daño continuado en el tiempo como consecuencia de salidas de fondos indebidas o excesivas o de falta injustificada de ingresos, o de cobros en cuantía inferior a aquella a la que se tenía derecho, todo ello con base en una misma relación jurídica contractual, subvencional, estatutaria o laboral.

Sin embargo, la figura del alcance continuado no puede extenderse a casos en los que quien gestiona caudales o efectos públicos los perjudica de forma ilegal y dolosa o gravemente negligente, pero a través de operaciones distintas, que no tienen relación entre sí y no forman parte de una trama común dirigida a una misma finalidad.

Extender el concepto de alcance continuado más allá de lo permitido por los antes citados artículos 72 y 59.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, provocaría dos consecuencias antijurídicas:

- a) En tanto en cuanto todo gestor de fondos públicos tiene a su cargo unos concretos caudales o efectos y estos pertenecen a una misma Administración o Entidad del Sector Público, podría llegarse a la infundada conclusión de que todos los hechos constitutivos de alcance que cometiera en el período de su actividad formarían parte de una misma estrategia o trama de actuación (la gestión desarrollada por él o ella, entendida como un todo) y perseguirían la misma finalidad única (provocar el menoscabo de los fondos públicos sujetos a su administración).*
- b) Se desnaturalizaría el régimen de la prescripción previsto en la disposición adicional tercera de la antes citada Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que reconduce el “dies a quo” a la fecha en la que se produjo el daño, lo que induce a adoptar como criterio general, pero no único, que el plazo de prescripción de la responsabilidad contable se inicia cada vez que se produce la salida indebida e injustificada de unos fondos públicos.*

Por todo lo dicho, lo que debe resolverse por esta Consejera de Cuentas, a la vista de las pretensiones de las partes, no es si cabe en la Jurisdicción Contable la figura del alcance continuado (que ya se ha aceptado en líneas anteriores), sino si dicha figura jurídica resulta de aplicación al presente caso.

Hay dos razones por las que no cabe aplicar al concreto caso enjuiciado la doctrina del alcance continuado [...] Por el contrario, los hechos enjuiciados lo que demuestran es que se hicieron pagos diversos a personas físicas o jurídicas diferentes, en distintos lugares y fechas, para retribuir servicios variados y para comprar bienes de diferente condición en establecimientos distintos, así como que se realizaron cobros de efectivo procedentes de varios cajeros, sin que haya quedado acreditada ninguna conexión entre estas actuaciones que permita considerar que obedecían a una actividad concertada y enfocada a producir un daño específico y único en los fondos del Ente Público Radiotelevisión de Castilla-La Mancha [...]».

- c) Finalmente, en cuanto a la interrupción del plazo de prescripción de la responsabilidad contable, y con la finalidad de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, resulta conveniente que el legislador precise si siempre será necesario el conocimiento formal y personal del procedimiento o la actuación interruptora del plazo de prescripción por parte del interesado para producir los efectos interruptivos del plazo de prescripción; o bien, si también podrá admitirse que haya tenido un mero «*conocimiento material*» del procedimiento o la actuación interruptora del plazo de prescripción, en cuyo caso debería determinarse de la manera más precisa posible cuáles son los requisitos que debe revestir esa «*razonable convicción*» del referido procedimiento o actuación por parte del interesado para producir esos efectos interruptivos.

5. Bibliografía

DÍEZ-PICAZO PONCE DE LEÓN, L.:
Estudios y Comentarios Legislativos (Civitas).
La Prescripción Extintiva. BIB 2007\2605.
 Ed. Aranzadi, noviembre de 2007.

ALBALADEJO, M.: *La Prescripción Extintiva.*
 Ed. Colegio de Registradores de la Propiedad y
 Mercantiles de España, 2004.

NAVAS VÁZQUEZ, RAFAEL; TERÉ PÉREZ,
 ALEJANDRO: «Los Plazos de Prescripción de la
 Responsabilidad Contable y su Interrupción».
 BIB 2008\1701. *Revista española de Derecho*
Financiero, num. 139/2008. Ed. Civitas.

Memoria de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas
 para el año 2015.

Memoria de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas
 para el año 2019.

Gobiernos Corporativos posibles herramientas de transparencia y anticorrupción

DR. VICENTE H. MONTEVERDE

Universidad de Morón-Argentina

RESUMEN

El poder en las organizaciones, presenta dificultades en su ejercicio, la gestión de los administradores muchas veces beneficia y otras perjudica a los accionistas y a los grupos de interés de la sociedad. El entorno de una organización actualmente en el siglo XXI, es competitivo, dinámico y globalizado, ha evolucionado desde las históricas revoluciones industriales, hasta hoy y la direccionalidad de las relaciones de poder, pone a prueba las decisiones empresariales diarias.

Desde los organismos multilaterales, sea OCDE¹, FMP², Banco Mundial³, ONU⁴, OEA⁵, bancos internacionales, etc., se han firmado, producido y direccionado, convenciones internacionales anticorrupción, se publican normas, guías, manuales y sugerencias para combatir el flagelo corruptivo, pero no se detallan herramientas puntuales, de transparencia y anticorrupción aplicables, en un entorno de gobierno corporativo, en el sector privado. Este trabajo explica herramientas precisas de aplicación, en las organizaciones del sector privado, su carácter es de inmediatez, teniendo en cuenta que los costos de la corrupción, gubernativos, colectivos y sociales no logran dimensionarse. En consecuencia, un régimen político, sometido por el portento corruptivo sistémico, como el de varios países, ataca a nuestras libertades y a nuestro sistema democrático, este sistema corruptivo tiene tres ámbitos político, público y privado.

PALABRAS CLAVE

Gobierno Corporativo | transparencia | corrupción | herramientas | gestión

ABSTRACT

The power in the organizations, presents difficulties in its exercise, the management of the administrators many times benefits and other damages to the shareholders and to the interest groups of the society.

The environment of an organization currently in the 21st century, is competitive, dynamic and globalized, has evolved from historical industrial revolutions, until today and the directionality of power relations, tests daily business decisions. From multilateral organizations, be it OECD, IMF, World Bank, UN, OAS, international banks, etc., international anti-corruption conventions have been signed, produced and addressed, standards, guides, manuals and suggestions for combating the corrupt scourge are published, but no specific tools of transparency and anti-corruption applicable, in a corporate governance environment, are detailed. Private sector.

This work explains precise tools of application, in private sector organizations, their character is of immediacy, taking into account that the costs of corruption, government, collective and social cannot be dimensioned.

Consequently, a political regime, subjected by systemic corrupt portent, such as that of several countries, attacks our freedoms and our democratic system, this corrupt system has three political, public and private spheres.

KEYWORDS

Corporate Governance | transparency | corruption | tools | management

1. Programa Anticorrupción de la OCDE para América Latina: <https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/programa-anticorrupcion-ocde-para-america-latina.htm>
2. Corruption: Costs and Mitigating Strategies: <https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2016/12/31/Corruption-Costs-and-Mitigating-Strategies-43888>
3. Otro impulso a la acción mundial contra la corrupción: <https://www.bancomundial.org/es/news/feature/2016/06/13/another-boost-to-global-action-against-corruption>
4. United Nations Convention against Corruption: https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163_S.pdf
5. INTER-AMERICAN CONVENTION AGAINST CORRUPTION: http://www.oas.org/en/sla/dil/docs/inter_american_treaties_B-58_against_Corruption.pdf

1. Introducción

Las herramientas de management, hoy destacan las buenas prácticas de gobierno corporativo en el mundo, estas experiencias surgen, como consecuencia de las diversas crisis⁶ del sector privado, ocurridas por algunas visiones livianas y falta de control de los accionistas, otras por inconstancia de aplicación de normas locales e internacionales. Estas se resolvieron, por ejemplo como la crisis hipotecaria, que se ha saldado con numerosas quiebras financieras, nacionalizaciones bancarias, y constantes intervenciones de los bancos centrales de las principales economías desarrolladas, además de profundos descensos en las cotizaciones bursátiles y un deterioro de la economía global real, que ha supuesto la entrada en recesión de algunas de las economías más industrializadas.

Algunas crisis como la de ENRON⁷, por ejemplo, donde los accionistas perdieron cerca de \$11 mil millones de dólares cuando el precio de la acción de Enron, que llegó a un máximo de US\$ 90 por acción a mediados del año 2000, se desplomó a menos de \$1 a fines de noviembre de 2001. La Securities and Exchange Commission (SEC) comenzó una investigación y su rival competidor Dynegy⁸ ofreció comprar la empresa a un precio de ganga.

El acuerdo fracasó y, el 2 de diciembre de 2001, Enron se declaró en bancarrota bajo el Capítulo 11 de la Ley de Quiebras de Estados Unidos. Unos activos ascendentes a \$63,4 mil millones convirtieron la quiebra de Enron en la mayor bancarrota corporativa en la historia de Estados Unidos hasta la quiebra de WorldCom⁹ el año siguiente.

No es el objetivo de este trabajo analizar los procesos históricos de crisis del sector privado en el mundo, pero estos sucesos nombrados previamente, hicieron examinar procedimientos de auditoría y de gobierno corporativo, ya que algunas empresas como ENRON, eran ejemplos en libros de administración en la aplicación de la técnica de benchmarking.¹⁰

6. La crisis de las hipotecas sub-prime fue una crisis financiera, por desconfianza crediticia, que como un rumor creciente, se extendió inicialmente por los mercados financieros de Estados Unidos y fue la alarma que puso en el punto de mira a las hipotecas basura de Europa desde el verano del 2007, evidenciándose al verano siguiente con la crisis financiera de 2008. Generalmente, se considera el detonante de la crisis económica de 2008-2015 en el plano internacional, incluyendo la burbuja inmobiliaria en España.
7. El Escándalo Enron, revelado en octubre de 2001, condujo a la quiebra de Enron, una empresa estadounidense de energía con sede en Houston, Texas, y a la disolución de Arthur Andersen, que era una de las cinco sociedades de auditoría y contabilidad más grandes del mundo. En su época, fue la reorganización por bancarrota más grande en la historia económica de los Estados Unidos; y además ese fallo en su auditoría también fue bautizado como el mayor nunca visto.
8. Dynegy Inc. era una compañía eléctrica con sede en Houston, Texas, en los Estados Unidos. Poseía y operaba varias centrales eléctricas en los EE. UU., Todas ellas alimentadas con gas natural o carbón, hasta que se fusionaron con Vistra Energy el 9 de abril de 2018. La compañía está ubicada en 601 Travis Street en el centro de Houston. [9] La compañía fue fundada en 1984 como Centro de intercambio de información sobre gas natural. Originalmente era un corretaje de energía, compra y venta de suministros de gas natural. Cambió su nombre a NGC Corporation en 1995 luego de ingresar al negocio de generación de energía eléctrica.
9. WorldCom fue una empresa importante del sector de las telecomunicaciones con sede Estados Unidos, que se declaró en quiebra en julio de 2002. Que esta no haya ocurrido antes, fue gracias a los prestamistas que lo mantenían a flote. Entre ellos estaban J.P. Morgan Chase, Citigroup y General Electric. Al presentar la quiebra, WorldCom debía 75 mil millones de dólares en intereses vencidos, y consiguió una línea de crédito de hasta 2.000 millones de dólares de un consorcio de prestamistas.
10. El benchmarking consiste en tomar «comparadores» o benchmarks a aquellos productos, servicios y procesos de trabajo que pertenezcan a organizaciones que evidencien las mejores prácticas sobre el área de interés, con el propósito de transferir el conocimiento de las mejores prácticas y su aplicación.

El presente trabajo va a enfocarse en la teoría del gobierno corporativo del sector privado, recogiendo estas experiencias, donde los diversos gobiernos promulgaron normas sobre gobierno corporativo para sus empresas, privadas o públicas, donde el énfasis va a estar en la aplicación de los conceptos de gobierno corporativo de empresas privadas, además de las directrices de la OCDE¹¹, lo destacable a estas normas es agregarle las herramientas de transparencia y anticorrupción pertinentes, para que estas instrucciones, no queden en un decálogo de buenas intenciones a aplicar.

2. Objetivos

Los objetivos del presente artículo, es analizar y sugerir herramientas puntuales de transparencia y anticorrupción para el gobierno corporativo del sector privado.

3. Antecedentes Académicos

«La Corporación Moderna y la Propiedad Privada» libro escrito por Adolf Berle y Gardiner Means (1932)¹² sigue siendo uno de los trabajos más citados en los estudios de gestión empresarial, como puntapié técnico en la materia.

Berle and Means, propusieron una teoría de gobierno corporativo, desafiaron la idea hegemónica de que el único propósito de una corporación es crear valor para los accionistas.

«El dueño de la propiedad que invierte en una sociedad moderna se entrega hasta el momento de su riqueza a las de control de la corporación que ha intercambiado la posición de propietario independiente de aquella en la que se puede llegar a ser meramente receptor de los salarios de la capital ... [Tal propietarios] han rendido la derecha que la corporación debe ser operado en su único interés ...»

«Los dueños más enfáticamente no serán atendidos por un beneficio que buscan grupo control»

Las implicaciones de su trabajo eran claras. Berle y Means defendieron los derechos de voto incrustadas para todos los accionistas, una mayor transparencia y rendición de cuentas. Sin embargo, con el lanzamiento de la edición revisada, Berle y Means también apuntaron a la disparidad que existía entre aquellos que tenían participaciones y los que no lo hicieron»

Se argumenta que Berle y Means apoyaron ciertos grupos de interés, se los podía asociar, con su servicio en la U.S.militar, una organización que luego inculcó un espíritu de servicio público en sus miembros.

Las organizaciones militares se han estructurado con cambios contemporáneos en la organización de las empresas del sector privado.

11. Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20: <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernance-principles/37191543.pdf>

12. La corporación moderna y la propiedad privada es un libro escrito por Adolf Berle y Gardiner Means publicada en 1932 con respecto a los fundamentos de derecho corporativo Estados Unidos . Se explora la evolución de las grandes empresas a través de una lente jurídico y económico, y sostiene que en el mundo moderno los que legalmente tiene la propiedad de las empresas han sido separados de su control. La segunda edición revisada se publicó en 1967. Sirve como un texto fundamental en el gobierno corporativo, derecho corporativo (Derecho de sociedades), y la economía institucional.

Es claro que los principios de administración han nacido de la estrategia y logística de la guerra. La logística militar es parte de la ciencia y arte de la guerra, y como ella, ha sido parte de la historia de la humanidad, con la cual ha evolucionado, y se ha refinado hasta convertirse en una ciencia de aplicación a diferentes procesos de apoyo a las Fuerzas Operativas.

Además, la teoría del gobierno corporativo fue influida por la teoría de la agencia que tiene sus orígenes en los planteamientos de Jensen y Meckling (1976)¹³ quienes definen la relación de agencia como un contrato en que sus propietarios (el principal) contratan a otras personas (agentes) para que realicen ciertas actividades en su nombre que no pueden o no quieren realizarlas por sí mismos, lo que implica delegación de cierto grado de poder, legitimidad en el agente, como también incurrir en costos de agencia.

La teoría de la agencia, la teoría de los derechos de propiedad y la teoría de las finanzas sirven para desarrollar, en conjunto, una teoría de la estructura de propiedad de la empresa. Definen el concepto de costos de agencia, muestran su relación con el tema de «separación y control», investigan la naturaleza de los costos de agencia generados por la existencia de deuda y capital externo, demuestran quién soporta estos costos y por qué, e investigan la optimización de Pareto de su existencia. También proporcionan una nueva definición de la empresa, y muestran análisis de los factores que influyen en la creación y emisión de reclamos de deuda y capital es un caso especial del lado de la oferta del problema de la integridad de los mercados.

Sin embargo, los directores de tales compañías [de acciones conjuntas], siendo los administradores del dinero de otras personas más que del suyo, no se puede esperar que lo vigilen con la misma vigilancia ansiosa con la que los socios en privado, los socios frecuentemente vigilan los suyos. Al igual que los mayordomos de un hombre rico, son propensos a considerar la atención a asuntos pequeños como no al honor de su amo, y se dispensa fácilmente de tenerlo.

Rumelt, Schendel y Teece (1991)¹⁴ señalan que el objetivo básico de esta teoría es determinar cuál es el contrato más eficiente que regule la relación principal-agente que tome como referencia el control del comportamiento del agente. Para ello se establecen contratos basados más en resultados que en el comportamiento y se desarrollan sistemas de información que permitan al principal conocer las actividades y comportamiento del agente.

El ensayo señala que la mayor contribución de la economía ha sido principalmente de la literatura sobre la organización industrial, con promesas de ganancias importantes de la «nueva» economía a medida que se separa de la teoría neoclásica de la empresa. Se anotan las contribuciones de la gestión estratégica a la economía. También se indican áreas para futuras investigaciones que utilizan la relación entre gestión estratégica y economía.

13. Jensen, M. y Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.

14. Rumelt, R.; Schendel, D. y Teece, D. (1991). Strategic Management and Economics. *Strategic Management Journal*, 12, 5-29.

Según Ganga (2005)¹⁵, Las empresas son sistemas sumamente complejos y se caracterizan por poseer una serie de interrelaciones entre sus diversos recursos, en especial en lo tocante a las personas. Los evidentes y cambiantes escenarios están afectando la forma como se deben gestionar las organizaciones; de ahí que haya surgido la necesidad de contar con sistemas de gobierno y de dirección altamente eficaces. En este orden de ideas, el tema del gobierno corporativo (GC) ha cobrado una inusitada relevancia en los últimos años, en parte impulsada por la necesidad de compartir el conocimiento y la experiencia acumulada, sobre la base de los acontecimientos que han afectado a algunas empresas internacionales emblemáticas.

Tanta es la relevancia que ha alcanzado esta temática que hoy no sólo la podemos circunscribir de manera exclusiva al ámbito de las grandes empresas privadas que cotizan en el mercado bursátil, sino que también puede aplicarse a las pequeñas y medianas empresas, a las empresas que son propiedad del Estado y a las entidades no lucrativas.

4. Desarrollo

En la década de 1990 se presentaron problemas de gobierno corporativo en empresas como Kodak¹⁶ e IBM¹⁷; posteriormente, ya en el siglo XXI, quebraron grandes corporaciones como Enron de Estados Unidos en el 2001, Parmalat¹⁸ de Italia en el 2002, la Mutualista Benalcázar¹⁹ de Ecuador en 2008, a pesar de que poco tiempo atrás tenían informes favorables por parte de las auditoras externas y calificadoras de riesgo.

Cuáles serían los principios de buen gobierno recogidos de la OCDE²⁰, de ejemplo para toda organización del sector privado:

Los Principios son los fundamentos bajo los que se estructuran los Lineamientos, de modo que ante cualquier conflicto de interpretación entre los lineamientos entre sí y entre éstos y los principios, prevalecerán los últimos.

- Los principios son los de Eficiencia, Transparencia, Integridad, Generación de Valor, Estándar de Empresas, Interés de los accionistas, Responsabilidad social Empresaria

Cuáles son los lineamientos de buen gobierno. Los lineamientos constituyen diferentes aspectos que los accionistas entienden se encuentra vinculados al buen gobierno y a la gestión de las empresas.

15. Ganga, F. y Vera, J. (2008). El gobierno corporativo Consideraciones y conocimientos teóricos-Cuadernos de Administración, 21(35), 93-126:

16. <https://www.kodak.com/corp/region/changeregion/?blitz=off&hash=>

17. <https://www.ibm.com/ar-es>

18. Parmalat es una compañía italiana de lácteos y alimentación. Alcanzó a ser la compañía líder mundial en la producción de leche UHT. Casi desaparece completamente debido a un fraude financiero causado por el fundador, Calisto Tanzi, en diciembre de 2003.

19. <https://www.diariocritico.com/noticia/74525/noticias/por-iliquidez-cierra-la-tradicional-mutualista-benalcazar-de-ecuador.html>

20. Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE y del G20: <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernance-principles/37191543.pdf>

Por un lado, establecen buenas prácticas de organización y funcionamiento de los Directorios y gerencias de las empresas, incluyendo prácticas de evaluación del desempeño, transparencia e integridad.

- Por el otro, contienen componentes relacionados a políticas específicas de auditoría y control, desempeño económico, compras y abastecimiento y sustentabilidad.

Cada lineamiento contiene principales aplicaciones prácticas. Estas aplicaciones permiten visualizar la implementación práctica de la definición conceptual de cada lineamiento, lo cual facilitará el diseño de políticas específicas por parte de las empresas.

- Por ejemplo, el lineamiento de Transparencia destaca la relevancia de desarrollar y publicar información vinculadas al desempeño de las empresas.
- Recomienda por trimestres las empresas publiquen un informe de gestión dando cuenta a la sociedad sobre cómo cumplieron los objetivos y acciones del plan estratégico.
- También recomienda la publicación en la página web de las empresas de información vinculada a la conformación, responsabilidades y antecedentes profesionales de los miembros del Directorio y principales gerentes.

Principios de Buen Gobierno

- Eficiencia
- Transparencia
- Integridad
- Generación de Valor
- Interés de los accionistas
- Responsabilidad Social Empresaria.

Como se enumera, abarcan aspectos desde ser eficiente, transparente, integro, generar valor, adoptar estándares de la Bolsa de Valores y diferenciar los roles del estado como formulador de políticas públicas y estas se cumplan.

Lineamientos de Buen Gobierno

- Lineamiento 1: Transparencia
- Lineamiento 2: Integridad
- Lineamiento 4: Desempeño económico
- Lineamiento 3: Sustentabilidad
- Lineamiento 5: Alta Gerencia
- Lineamiento 6: Políticas de Compras y Abastecimiento
- Lineamiento 7: Auditoría y Control

Como vemos abarcan los lineamientos desde la transparencia e integridad de una empresa, su desempeño económico, la sustentabilidad, aplicar alta gerencia especializada en el tema, la política de compras, factor clave y la auditoría y control, todos lineamientos de gobierno corporativo sugerido por la OCDE en su informe «Principio de gobierno corpo-

rativo de la OCDE y del G20»²¹ y «Directrices de la OCDE sobre el Gobierno Corporativo de las Empresas Publicas»²².

Hasta aquí he resumido los principios de gobierno corporativo que se aplican en el mundo para el sector privado, pero cuales serían las herramientas de transparencia y anticorrupción puntuales aplicables a las organizaciones privadas, que facilitarían los principios y lineamientos de gobierno corporativo, con resultados en su funcionamiento, aplicables desde las Cámaras empresarias de la actividad, o sea en sus asociaciones, reconociendo riesgos de actividad.

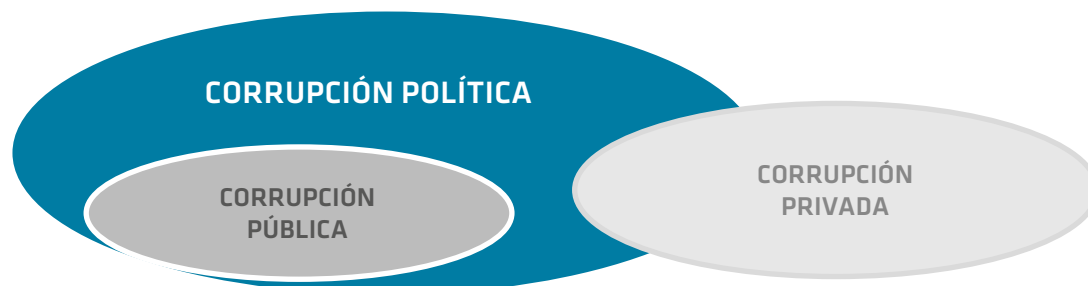
5. Herramientas de transparencia y anticorrupción en el ámbito del gobierno corporativo

El gobierno corporativo debe concebirse como el funcionamiento transparente y sólido acorde con los principios del mercado y del día a día en la empresa, respetando el interés de todos los accionistas y partes interesadas (Stakeholders), y de una rendición de cuentas a la comunidad, accionistas e inversores, basándose en acciones preventivas, más que en correr detrás de los hechos, que cuando ocurren producen un impacto económico, para las partes interesadas, sino el daño al tejido social, en sus principios éticos y valores sociales.

5.1. Ámbitos de corrupción

Para determinar las herramientas con exactitud en el análisis, debemos dividir la corrupción en los tres ámbitos nacionales de funcionamiento, dado por las transacciones de las organizaciones a través del sistema económico nacional de un país.

GRÁFICO 1.
ÁMBITOS DE LA CORRUPCIÓN



Fuente: Elaboración propia.

Como vemos la corrupción privada, tiene relación con los ámbitos de corrupción política y pública.

De allí podemos clasificar la corrupción privada en ámbitos transaccionales, que tienen que ver con las herramientas de transparencia y anticorrupción a utilizar.

21. <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/37191543.pdf>

22. <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceofstate-ownedenterprises/48632643.pdf>

GRÁFICO 2.
ÁMBITOS DE CORRUPCIÓN PRIVADA



Fuente: Elaboración propia.

¿Porque esta clasificación?

Las herramientas de transparencia y anticorrupción son diferentes para cada ámbito, y su aplicación con diferente profundidad, pero vistas como un solo cuerpo, las mismas nos permiten identificar, la cadena de procesos y responsables, frente a actos de corrupción.

Estos instrumentos nos permiten, prevenir en principio, luego identificar, investigar y judicializar los procesos de corrupción, no demasiado tiempo después de ocurridos.

La premisa es la prevención y la responsabilidad de las instituciones y personas, frente al fenómeno de la corrupción en el ámbito privado.

5.2. Enumeración y explicación de las herramientas de transparencia y prevención de la corrupción en el sector Privado para gobiernos corporativos

Detallamos y explicamos puntualmente cada una de las herramientas de transparencia y anticorrupción:

1. Plan de integridad.
2. Portales de Transparencia Empresariales.
3. Elaboración y publicación de la cadena de valor de la corrupción, a nivel de sectores empresariales.
4. Mapas de riesgos de Corrupción, su elaboración y difusión.
5. Índices de transparencia del sector privado, por empresa, su elaboración y publicación
6. Uso de encuestas, proveedores, consumidores, clientes, público, sobre conducta ética de las empresas.
7. Canales de denuncias sobre actos de corrupción.
8. Aplicación plena de la Norma ISO 26000 del sector privado.
9. Aplicación plena de la Norma ISO 19600 de compliance.
10. Aplicación plena de la Norma ISO 37001-Antisoborno.
11. Ley de Corrupción Privada.

1. Plan de integridad

EL Programa de Integridad tiene los siguientes elementos de Prevención de la Corrupción para el sector privado:

- a) Un código de ética o de conducta, o la existencia de políticas y procedimientos de integridad aplicables a todos los directores, administradores y empleados, independientemente del cargo o función ejercidos, que guíen la planificación y ejecución de sus tareas o labores de forma tal de prevenir la comisión de los delitos contemplados en esta ley;
- b) Reglas y procedimientos específicos para prevenir ilícitos en el ámbito de concursos y procesos licitatorios, en la ejecución de contratos administrativos o en cualquier otra interacción con el sector público;
- c) La realización de capacitaciones periódicas sobre el Programa de Integridad a directores, administradores y empleados.

Asimismo también podrá contener los siguientes elementos:

- I. El análisis periódico de riesgos y la consecuente adaptación del programa de integridad;
- II. El apoyo visible e inequívoco al programa de integridad por parte de la alta dirección y gerencia;
- III. Los canales internos de denuncia de irregularidades, abiertos a terceros y adecuadamente difundidos;
- IV. Una política de protección de denunciantes contra represalias;
- V. Un sistema de investigación interna que respete los derechos de los investigados e imponga sanciones efectivas a las violaciones del código de ética o conducta;
- VI. Procedimientos que comprueben la integridad y trayectoria de terceros o socios de negocios, incluyendo proveedores, distribuidores, prestadores de servicios, agentes e intermediarios, al momento de contratar sus servicios durante la relación comercial;
- VII. La debida diligencia durante los procesos de transformación societaria y adquisiciones, para la verificación de irregularidades, de hechos ilícitos o de la existencia de vulnerabilidades en las personas jurídicas involucradas;
- VIII. El monitoreo y evaluación continua de la efectividad del programa de integridad;
- IX. Un responsable interno a cargo del desarrollo, coordinación y supervisión del Programa de Integridad;
- X. El cumplimiento de las exigencias reglamentarias que sobre estos programas dicten las respectivas autoridades del poder de policía nacional, provincial, municipal o comunal que rija la actividad de la persona jurídica.

2. Portales de Transparencia Empresariales

A partir del Pacto Global²³ de la ONU, cuyos objetivos tratan de cumplir empresas, instituciones educativas y organizaciones de la sociedad civil, donde se comprometen a cumplir diez principios para proteger los derechos humanos, para garantizar los mejores estándares laborales, para preservar el medio ambiente y para luchar contra la corrupción.

23. <http://pactoglobal.org.ar/#principios>

En su punto 10, donde las empresas deben trabajar en contra de la corrupción en todas sus formas, incluidas la extorsión y el soborno.

Las organizaciones de todos los tamaños deben informar al público sobre sus labores anti-corrupción para demostrar su compromiso con los valores fundamentales de la integridad, la transparencia y la rendición de cuentas. Las normas internacionales sobre buenas prácticas, como la «Guía de comunicación sobre el 10.º principio contra la corrupción»,²⁴ del Pacto Mundial de las Naciones Unidas y Transparencia Internacional, pueden ayudar a las empresas en la divulgación de información sobre su programa anticorrupción de ética y cumplimiento.

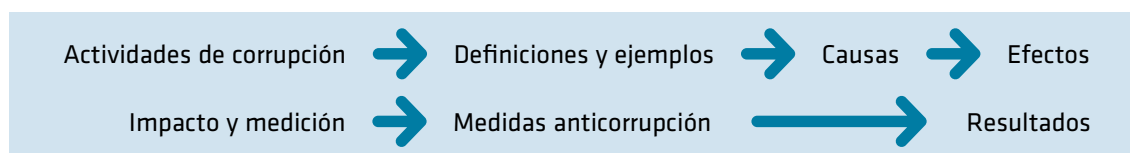
Es fundamental que las Cámaras Empresarias²⁵, organizaciones del sector privado y las empresas²⁶, a través de sitios web propios, cumplan informando sobre el principio nro. 10 del pacto global, y anuncien sus políticas anticorrupción, denuncias, investigaciones, sus proyectos y sus inversiones, además de estas comunicaciones, como aplican las Normas ISO, o cualquier otra información sobre política empresarial.²⁷

3. Elaboración y publicación de la cadena de valor de la corrupción, a nivel de sectores empresariales

Es provechoso utilizar esta herramienta gerencial, en la práctica se desarrollan dos instrumentos, la cadena de valor y la elaboración de estrategias para su mitigación, como así también se deriva en el mapa de riesgos de corrupción, como instrumental completo.

¿Cómo se elabora una cadena de valor de la Corrupción?

Cadena de valor de la Corrupción²⁸:



Como vemos en las técnicas de estudio del fenómeno, se puede avanzar de diferentes formas, en el caso de prevención de la corrupción, se pueden confeccionar diagramas de cadena de valor de la corrupción, por sectores sensibles, esta es una técnica elaborada por el Banco Mundial²⁹, obteniendo resultados interesantes.

24. <https://www.pactomundial.org/wp-content/uploads/2016/10/Documento-gu%C3%ADa-para-la-implementaci%C3%B3n-del-D%C3%A9cimo-Principio-Global-Compact.pdf>

25. <https://www.cepyme.es/cepyme/portal-de-transparencia-2/>

26. <https://www.aguasdeantigua.com/informacion-de-transparencia>

27. Ejemplo: Ecopetrol una empresa colombiana: <http://www.ecopetrol.com.co/wps/portal/es/ecopetrol-web?ChangeLang=es>

28. Elaboración propia en base J. Edgardo Campos and Sanja Y. Pradhan (2007) – «The many faces of corruption» – The World Bank

29. <http://www.virtual.unal.edu.co/cursos/economicas/2006838/pdf/dapf/ries3.pdf>

GRÁFICO 3**DIFERENCIAS ENTRE LA CADENA DE VALOR GERENCIAL Y LA CADENA DE VALOR DE LA CORRUPCIÓN****CUADRO COMPARATIVO DE LA UTILIZACIÓN DE LA CADENA DE VALOR COMO HERRAMIENTA ANTICORRUPCIÓN**

CADENA DE VALOR DE PORTER	CADENA DE VALOR DE LA CORRUPCIÓN	
DESCRIPCIÓN DE LA CADENA DE VALOR	PUNTOS DE DECISIÓN CLAVE Y PROCESOS	ESTRATEGIAS SELECCIONADAS PARA ALIVIAR LA CORRUPCIÓN EN EL SECTOR
Definición: <ul style="list-style-type: none"> • Actividades Primarias • Actividades de Soporte • El Margen <ul style="list-style-type: none"> – Análisis de la cadena de valor como Herramienta gerencial – Identificar aquellas actividades de la empresa que pudieran aportarle una ventaja competitiva potencial – Aprovechar estas oportunidades, depende de la capacidad de la empresa para desarrollar a lo largo de la cadena de valor y mejorar sus actividades con respecto a sus competidores, en aquellas actividades cruciales 	Definición: <ul style="list-style-type: none"> • Macroprocesos • Microprocesos • Puntos de Decisión clave <ul style="list-style-type: none"> – Identificación de Macroprocesos – Identificación de Microprocesos – Identificación de Puntos de Decisión – Identificación de Tipos de actividades corruptas predominantes – Identificación de vulnerabilidades – Identificación de incentivos a la corrupción 	Definición: <ul style="list-style-type: none"> • Puntos de Decisión • Estrategias Seccionadas • Factibilidad • Plazo <ul style="list-style-type: none"> – Identificación de Puntos de Decisión – Identificación de Estrategias de respuesta seleccionadas – Identificación del nivel de factibilidad – Identificación del plazo
Búsqueda e identificación de la/las fuente/s de las ventajas competitivas	Búsqueda de tipos de actividades corruptas predominantes	Búsqueda de marco de referencia remedial y menú de opciones de respuesta

Fuente: Elaboración propia.

El Análisis de la Cadena de Valor de la corrupción, es una herramienta gerencial para identificar vulnerabilidades, riesgos, factibilidades de actos de corrupción, zonas de confianza donde la debilidad de las normas genera riesgos hacia actos de corrupción.

A través de identificar estos puntos, se establecen las estrategias de respuesta y mitigación.

Cadena de valor de la Corrupción y Estrategias de respuestas:

Esta herramienta permite prevenir, identificar y combatir los fenómenos corruptivos, este instrumento se utiliza para diagnosticar los riesgos de corrupción a lo largo de las etapas necesarias para la provisión de un servicio/actividad o tarea que se realice en el sector político, e identificar medidas prácticas que permitan reducir su incidencia.

Elementos de la cadena de valor:

Se definen:

- Macro procesos: Los grandes procesos de la unidad, área o sector.
- Micro procesos: Se desarman las unidades, en áreas o sectores y en las áreas más pequeñas, su tamaño depende de los riesgos de corrupción en cada una de ellas.

- Puntos de Decisión: Los puntos de decisión, se definen como momentos de decisión, vulnerables a actos de corrupción, de cualquier tipo, ejemplo obtener un beneficio económico, y/o jurídico o reglamentario.
- Tipos de actividades corruptas predominantes: Se identifican actos de corrupción probables, sean estos económicos, o cuestiones jurídicas y/o reglamentarias.
- Vulnerabilidades: Dentro de los macro procesos y micro procesos, en los puntos de decisión e identificando actos de corrupción probables, determino el nivel de vulnerabilidad y el o las áreas, y los incentivos a la corrupción.

Se pueden clasificar las vulnerabilidades como:

- 0,0-2,0.....Altamente Vulnerable.
 - 2,1-4,0.....Probablemente Vulnerable.
 - 4,1-6,0.....Moderadamente Vulnerable.
 - 6,1-8,0.....Marginalmente Vulnerable.
 - 8,1-10,0.....Mínimamente Vulnerable.
- Incentivos a la corrupción: Al definirse las vulnerabilidades, defino quienes tienen incentivos a la corrupción, para su mitigación y control.
 - Identifico actividades corruptas predominantes.

Elementos de Estrategias Seleccionadas para mitigar la corrupción, en el sector, área o unidad:

- *Puntos de Decisión*: Los puntos de decisión, se definen como momentos de decisión, vulnerables a actos de corrupción, de cualquier tipo, por obtener un beneficio económico, y/o jurídico o reglamentario.
- *Estrategias de respuesta*: Por las vulnerabilidades determinadas, determino los incentivos a probables actos de corrupción, y elaboro estrategias de respuesta.
- *Nivel de factibilidad*: Analizo el nivel de factibilidad de los actos de corrupción.
- *Plazo*: identifico los plazos de vulnerabilidad, estrategias de contención y respuesta, así como el tiempo de la información, para la prevención de actos de corrupción identificados.

Búsqueda de acciones remediales y estrategias de respuesta frente al fenómeno corruptivo.

Aspectos a tener en cuenta al desarrollar estas herramientas:

- La talla única no sirve para todos: depende del sector, área, o empresa, el tipo de vulnerabilidad, y los tipos de actos de corrupción a prevenir o mitigar.
- Significatividad de los costos de control: Tener en cuenta que los costos de control, deben ser menores a los costos de corrupción a evitar, aquí hay que trabajar con los «mínimos a mitigar», cuestiones de caja chica, o fondos, depende de los montos a prevenir.
- Recordar «es imposible llevar la corrupción a cero», especialmente cuando estas herramientas se aplican por primera vez.
- Las actividades de mitigación, deben tener un contrapeso, reglamentario y jurídico, en las áreas, empresas o sectores (leyes de ética, estatutos empresarios, reglamentos...etc.), sino serán meros enunciados...ya que no hay probabilidad de detección y castigo.

Gráfico 4

Cadena de valor del sector de la madera en Unión Europea en un estudio de 32 países productores del insumo:³⁰

CADENA DE VALOR DE LA MADERA, DE LA OFERTA Y ASPECTOS VULNERABLES ANTE LA CORRUPCIÓN

ETAPA DE PRODUCCIÓN	TIPO DE VULNERABILIDAD
Estado forestal	<ul style="list-style-type: none"> • Captura de la política para la oferta legal pero insostenible de madera • Soborno a políticos y guardias forestales para suministros ilegales • Soborno a funcionarios para evadir las regalías e impuestos sobre madera • Soborno en el servicio forestal para transferencias a estados con rec. madereros
Transporte y exportación ilegal de troncos	<ul style="list-style-type: none"> • Soborno a oficiales de aduanas y transportes, policía local • Sobornos a transportadores para llevar troncos ilegales • Sobornos a burócratas para obtener permisos fraudulentos p/lavado troncos
Molino y procesamiento	<ul style="list-style-type: none"> • Soborno a la policía y burócratas cuando se procesa la madera legal
Destino, tiendas minoristas	<ul style="list-style-type: none"> • Captura de la política para no hacer el seguimiento de los troncos y legislación contra el lavado de dinero

Fuente: Libro *Las múltiples caras de la corrupción. Aspectos vulnerables por sectores*, Banco Mundial, 2009.

Cuál es la ventaja de aplicar esta herramienta especialmente por estudio de sectores, daría la base para la construcción de los mapas de riesgos de corrupción en las empresas, se determinaría ya las áreas sensibles por actividad, luego la empresa tomaría estos riesgos como base y determinaría los propios, las cámaras empresarias, u organizaciones de diferentes sectores, deberían poner foco en este tema, para ir elaborando esta herramienta para beneficio del sector y de la comunidad misma.

Además el jefe del Departamento de Corrupción y Crímenes Económicos de la Oficina contra la Droga y el Delito de la ONU, Dimitri Vlassis³¹, dejó en claro en una entrevista periódica, «Hay que estudiar en cada país la cadena de la Corrupción»³², para tener en cuenta de la importancia de esta herramienta.

4. Mapas de riesgos de Corrupción, su elaboración y difusión

El mapa de riesgos es una verdadera hoja de ruta que presenta el esquema de una cadena secuencial de actividades o camino crítico de funciones que caracterizan un sector, área, actividad, o empresa.

Es probable que la expresión mapa de riesgos no sea la más adecuada para el estudio de un hecho o fenómeno social como la corrupción. Tal afirmación es utilizada con mayor regularidad por disciplinas cuyo objeto de estudio es, o presentan una relación directa con la

30. <http://www.euflegt.efi.int/documents/10180/23015/EFI+Informe+de+Pol%C3%ADticas+2+-+Aplicaci%C3%B3n+de+leyes,%20gobernanza+y+comercio+forestales+-+el+enfoces+de+la+Union+Europea/47bbeb7-fedb-4cd1-9065-db7778c5b90b>

31. http://13iacc.org/en/IACC_Speakers/Dimitri_Vlassis.html

32. <https://www.perfil.com/>

identificación, interpretación y explicación de las características que sobresalen de los espacios físicos, y que a su vez, son representados de manera gráfica en lo que comúnmente denominamos mapa.

En la expresión «mapa de riesgos» queremos significar el ejercicio mediante el cual es posible Identificar, vislumbrar o precisar aquellas esferas, aspectos, instancias, decisiones, niveles, manejos y/o procedimientos que sobresalen en un espacio de carácter organizacional, no físico, de una entidad u organismo de carácter público o privado, o área de negocio, en el cual existe la posibilidad, probabilidad o riesgo de comportamientos proclives a la corrupción.

La construcción de un mapa de riesgos para un programa de integridad, debería seguir los siguientes puntos:

Fundamentación de los elementos del Mapa:

Procesos:

- Identificación: aquí detallo procesos, objetivos, causas y escenarios de riesgos de corrupción.
- Análisis: aquí evaluó la posibilidad de concreción de los hechos de corrupción.
- Medidas de mitigación: aquí administro los riesgos y establezco el tipo de controles a nivel entidad y procesos.
- Evaluación del diseño e implementación del mapa de riesgos, determinación de los responsables de los procesos de control.
- Seguimiento: se determinan que acciones se deben realizar para mitigar, su cronograma, la designación de los responsables, e indicadores del control.
- Integrar el mapa de riesgos al programa de gestión de riesgos corporativos de la organización.

Para elaborar el mapa de riesgos, lo más conveniente es acudir a cualquiera de las técnicas existentes para la realización de diagnósticos administrativos, teniendo en cuenta que es necesario adecuar el método escogido, al objeto de estudio, a las áreas seleccionadas y a los propósitos del mismo.

El diagnóstico es preventivo, sirve como guía para trabajar en el campo de las áreas, empresas, o sectores, donde elaboramos el mapa.

Ejemplos de diversas opiniones técnicas:

«Un Mapa de Riesgos es una herramienta de diagnóstico muy utilizada para analizar la corrupción de forma indirecta, a través de la identificación de las condiciones o riesgos que, en un determinado ámbito, permiten que los actos de corrupción se den y la corrupción se produzca.»³³

«Es un instrumento metodológico mediante la cual se identifica un conjunto ordenado y flexible de factores que pueden dar origen a hechos de corrupción, se califica la presencia del riesgo y se prevén sus posibles daños. Observando los distintos factores que lo integran y valorando la situación existente en cada entidad es posible diseñar estrategias y acciones orientadas a evitar, controlar o minimizar la presencia de tales riesgos.»³⁴

33. Diseño de un Mapa Municipal de Riesgos de Corrupción-Venezuela- Haydee Garcia V.- 2010- Proética. Región Ayacucho (2006).

34. Cartilla Guía Gerencial. Banco Mundial Proyecto Moralización de la Gestión Pública de Colombia (1999).

*«Un Mapa de Riesgos es el ejercicio mediante el cual, dentro de una organización cualquiera del Estado, es posible identificar, vislumbrar o precisar áreas, procesos, procedimientos, instancias, estilos de dirección, dentro de los cuales puede actuarse de manera corrupta; esto es, en contra de los principios éticos, atropellando la moral social y el bien común».*³⁵

*«Un Mapa de Riesgos es una herramienta metodológica que permite identificar un conjunto de factores que pueden dar lugar a un evento o conjuntos de eventos que puedan afectar la calidad, legalidad y transparencia de las operaciones de una organización, en detrimento de su patrimonio u objetivos institucionales».*³⁶

El mapa de riesgos es un instrumento metodológico mediante el cual se identifica un conjunto ordenado y flexible de factores que pueden dar origen a hechos de corrupción, se califica la presencia del riesgo y se prevén sus posibles daños, así como las respuestas.

Una de las herramientas fundamentales de los mapas de riesgos de corrupción, es la identificación de la mitigación del riesgo de corrupción, además de establecer el proceso de control y el o los responsables de llevar a cabo este, personalizo la responsabilidad de los controles, este punto achica el sendero de incertidumbre de esta herramienta, dado su complejidad, porque está sujeta a los cambios de procesos internos (reorganización empresarial, fusión, asociación) y externos (cambios en los mercados, nuevos, existentes y sus condiciones), por ello una vez medidos los riesgos, el mapa debe ser actualizado permanentemente en la organización y si deseable publicarlo en su sitio web.

5. Índices de transparencia del sector privado, por empresa, su elaboración y publicación

Esta herramienta es utilizada por varios países, se pueden construir índices diversos que miden aspectos de la corrupción en el sector privado, o en áreas específicas del mismo.

Como ejemplos destacados analicemos uno de ellos, para ver su complejidad y metodología de confección y tabulación, estos son utilizados por Transparencia Colombia³⁷:

Analizamos a continuación su ficha técnica de aplicación, en donde se detallan los componentes del índice:

«la dimensión del índice, ámbito de aplicación, dimensión, formulas, variables del indicador, nombre, unidad de medida y fuente de información, Periodicidad de medición del indicador, Rangos de evaluación, medición de eficacia, lugar de publicación, responsables, gerencia y consideraciones»

Analizamos a continuación su ficha técnica de aplicación, en donde se detallan los componentes del índice:

«la descripción del indicador, objetivo, descripción, tipo de indicador, dimensión, formulas, variables del indicador, nombre, unidad de medida y fuente de información, Periodicidad de medición del indicador, Rangos de evaluación, medición de eficacia, lugar de publicación, responsables, gerencia y consideraciones»

Como vemos hay trabajo que hacer en el sector privado se sugiere la aplicación de esta herramienta a través de cámaras empresarias y su medición por sector, es un índice

35. Banco Mundial y Departamento de la Función Pública de Colombia. Aproximación teórica y práctica al estudio e identificación de riesgos de corrupción. Colombia (2000).

36. Francisco Mezomes. Notas sobre el Taller de Trabajo sobre la construcción de mapas de riesgos de corrupción en los municipios venezolanos (2010)

37. <http://transparenciacolombia.org.co/>

que puede mostrar rankings, posiciones empresarias, ejemplo en España³⁸, a través de su Índice de transparencia empresarial se publica el ranking de las empresas³⁹ que participan en él.

6. Canales de denuncias y de investigación de actos de corrupción

El papel de los denunciantes

Los casos de corrupción implican a menudo que los gerentes, propietarios, instituciones de control, los funcionarios públicos y los políticos que se benefician personalmente de la delincuencia.

Los empleados, colegas o clientes pueden estar al tanto de esta facilidad, y estos testigos pueden temer que la reacción a la corrupción en curso, implicará algún tipo de confrontación, pero también pueden ser reacios a permanecer pasivos, ya que hacerlo sería un conflicto con sus normas éticas.

¿Qué determina su disposición a hablar o a permanecer en silencio?

«Persona que toma las decisiones», la elección depende de un equilibrio entre valores asociados a una reacción y a los riesgos. Los potenciales posibles beneficios de reaccionar incluyen la sensación intrínseca de actuar de acuerdo con los valores de integridad y en previsión de las reacciones positivas de gestión, como un impulso para sus carreras o algún tipo de recompensa.

Sin embargo, estos resultados alentadores no necesariamente se materializan, y si lo hacen, es muy poco probable que vayan a superar los costos de hacer una reacción. Estos costos, sin embargo, pueden incluir el tiempo y esfuerzo para documentar los hechos, los riesgos de caer en una situación donde la evidencia es encontrada insuficiente, y la posible carga de reaccionar contra un colega.

Durante la última década, ha habido una creciente conciencia de la indicación dificultad de individual- al hablar acerca de un delito observado. Para incentivar la in- individuos que presenten información acerca de una posible mala conducta, muchos gobiernos y organizaciones han introducido leyes y políticas para fomentar y proteger a los denunciantes.

Como parte de sus programas de cumplimiento, empresas generalmente animan al personal a reportar internamente cualquier acto ilegal y/o perjudiciales, y algunos programas también piden los nombres de contactos fuera de la empresa.

Por otra parte, algunos gobiernos ofrecen recompensas a las personas que denuncian su firma de participación en actividades delictivas; un ejemplo es la provisión.

Los valores empresariales constituyen los principios básicos que gobiernan la acción individual y colectiva de cualquier organización privada que persigue fines de lucro, delimitan los comportamientos y forman la base para alcanzar los objetivos estratégicos; son un mapa confiable que ayuda a la empresa a alinear cada acción con lo que se ha definido previamente.

38. <https://transparencia.org.es/integridad-corporativa/>

39. <https://fundacionadecco.org/la-fundacion-adecco-lider-en-el-ranking-de-transparencia-de-fundaciones-empresariales/>

Uno de los elementos más usados en estos últimos tiempos, son las ventanillas de denuncias de los actos de corrupción en las empresas, por ejemplo, reforma de sus códigos de ética y la vigilancia de conductas empresarias. Además la ley del arrepentido puede aplicarse en el sector privado⁴⁰ y actúan a través de ventanillas de denuncias en el ámbito corporativo.

En nuestro país Argentina, tanto la denuncia de corrupción pública-privada como la de fraudes corporativos no suelen darse por parte de personas que trabajan en las empresas privadas, ¿No hay incentivos para denunciar corrupción en las empresas?⁴¹, todavía se percibe que no existen ni materiales ni morales.

A pesar que cuatro de cada diez empresas sufren un fraude según la encuesta de Fraude Corporativo de KPMG en 2016⁴² y además del Informe Global sobre Fraudes y Riesgos de Kroll 2016-2017⁴³, donde explica que el mundo está expuesto a riesgos, y una gran cantidad de empresas reporto incidentes de fraude, ciberdelitos y brechas de seguridad.

7. Aplicación plena de la Norma ISO 26000⁴⁴ del sector privado

Las normas ISO⁴⁵, son de aplicación mundial, son reglas de calidad y tienen procesos de certificación de las mismas. La norma ISO 26000⁴⁶ trata de la Responsabilidad Social Empresarial, en el capítulo de Prácticas Justas de operación, menciona la reglamentación de políticas anticorrupción por parte de las empresas, ejemplo de la Guía de Implementación de la ISO⁴⁷:

«Anticorrupción: la corrupción es el abuso de poder para obtener un beneficio privado. Sobornos, Fraude, desfalco, blanqueo de dinero y tráfico de influencias son algunos ejemplos de corrupción.

Cuando la ISO 26000 habla de anticorrupción se refiere a que la organización debería implementar políticas y prácticas que eviten que se produzca este tipo de situaciones. En este sentido, la formación, motivación y educación del personal sobre comportamientos anticorrupción son de particular utilidad de acuerdo con la Guía.

En primer lugar el gobierno corporativo debe garantizar el comportamiento ético de la organización... en definitiva, los incentivos y (sanciones) para que sus integrantes, que son quienes toman las decisiones, sean los garantes de ese comportamiento ético⁴⁸

Dentro del ámbito privado, lo vemos en la aplicación de las normas ISO 26000⁴⁹, según ella las normas de una organización debería basarse en los valores de la honestidad, equidad e integridad.

Estos valores implican la preocupación por las personas, animales y medio ambiente, y un compromiso de tratar el impacto de sus actividades y decisiones con los intereses de las partes involucradas.

40. <http://www.lanacion.com.ar/1885514-la-figura-del-arrepentido-impactara-en-el-sector-privado>

41. <https://www.lanacion.com.ar/economia/sin-incentivos-para-denunciar-corrupcion-en-las-empresas-nid1908026>

42. <https://home.kpmg/ar/es/home/Tendencias/2016/10/encuesta-de-fraude-corporativo-2016.html>

43. <http://www.ebizlatam.com/kroll-presentpo-informe-global-fraudes-riesgos-20162017/>

44. <http://americalatina.genera.org/newsite/images/U4ISO26000.pdf>

45. <http://www.iso.org/iso/home.html>

46. <http://www.iso.org/iso/home/standards/iso26000.htm>

47. http://www.iese.edu/en/files/catedralacaixa_vol11_final_tcm4-72287.pdf

48. Utrera Lucas Ignacio (2013) – «RSE y sus mitos» – EDICON.

49. <http://www.iso.org/iso/ES/home/standards/iso26000.htm>

Para ilustrar, ISO (Organización Internacional de Normalización) es una organización de membresía no gubernamental independiente y el mayor desarrollador mundial de Normas Internacionales voluntarias.

ISO (Organización Internacional de Normalización) es una organización de membresía no gubernamental independiente y el mayor desarrollador mundial de Normas Internacionales voluntarias.

Tiene 166 países miembros, que son los organismos nacionales de normalización de todo el mundo, con una Secretaría Central que tiene su sede en Ginebra.

Las Normas Internacionales le dan especificaciones de clase mundial a los productos, servicios y sistemas, para garantizar la calidad, seguridad y eficiencia.

Son fundamentales para facilitar el comercio internacional.

La ISO 26000 trata de ¿Por qué es la responsabilidad social importante? Organizaciones de todo el mundo, y sus grupos de interés, se están convirtiendo en cada vez más conscientes de la necesidad de, y los beneficios del comportamiento ético y ser socialmente responsable. El objetivo de la responsabilidad social, es contribuir a la sostenibilidad del desarrollo.

El compromiso de la organización social para el bienestar de la sociedad y el medio ambiente se ha convertido en un criterio central en las prácticas empresarias y durante su rendimiento general y su capacidad para continuar operando de manera efectiva.

Esto, en parte, es un reflejo del creciente reconocimiento de la influencia de la actividad empresarial en la generación de ecosistemas saludables, equidad social y buena gobernanza de la organización.

Las actividades de una organización dependerán de la salud del mundo de los ecosistemas. Estos días, las organizaciones están sujetas a un mayor escrutinio por sus diversos grupos de interés.

Qué beneficios se puede lograr las empresas, mediante la aplicación de la ISO 26000:

- Ventaja competitiva.
- Reputación.
- La capacidad de atraer y retener a los trabajadores o miembros, los clientes y usuarios.
- El mantenimiento de la moral de los empleados, el compromiso y la productividad.
- La percepción de los inversores, los propietarios, donantes, patrocinadores la comunidad financiera.
- Las relaciones con las empresas, los gobiernos, los medios de comunicación, proveedores, compañeros, clientes y la comunidad en la que opera.

Prácticas justas de operación:

- Anticorrupción.
- Participación política responsable.
- Competencia justa.
- Promoción de la responsabilidad social en la esfera de influencia.
- Respeto por los derechos de propiedad.

Obviamente no somos inocentes, las empresas se mueven dentro de un ámbito, geopolítico y empresarial, si la corrupción esta generada en la sociedad, en cadena, habría caldo de cultivo, para la corrupción institucional y organizacional.

En un sistema de corrupción institucionalizada suele estar presente un tipo de moral de frontera, que se supone inherente al mundo de los negocios, y que presenta al hecho criminal como una práctica inevitable, generalizada, conocida y tácticamente tolerada por todos.

Una característica en la Argentina de las normas ISO, para su certificación se debe recurrir al IRAM (Instituto Argentino de Normalización y Certificación)⁵⁰, entidad autorizada a certificar normas ISO en el país, cabe agregar que la ISO 26000, No es certificable, es de aplicación voluntaria.

8. Aplicación plena de la Norma ISO 19600⁵¹ de Compliance

La norma ISO 19600⁵² -Sistemas de gestión de compliance. Directrices', en la que se recogen recomendaciones y buenas prácticas para ayudar a desarrollar un sistema de gestión que permita a las organizaciones identificar, controlar y cumplir los requisitos legales y aquellos otros con los que voluntariamente se hayan comprometido.

La función de 'compliance' permite a las organizaciones detectar y gestionar los riesgos a los que se enfrentan por posibles incumplimientos de sus obligaciones.

La norma es aplicable a todo tipo de organizaciones, independientemente de su tamaño y actividad, aunque en la misma norma se asumen las grandes diferencias que puede haber entre unas y otras empresas en función de volumen de operaciones, dispersión geográfica, mercados de referencia, etc.

El propio texto de la norma reconoce que el alcance con el que deben aplicarse las recomendaciones de la guía, depende del tamaño, estructura, naturaleza y complejidad de cada organización.

Escribir estándares, controles, códigos de conducta y la política de compliance en implementar estos procedimientos, beneficia el entorno empresario en políticas anticorrupción.

Cabe agregar que la ISO 19600, No es certificable, es de aplicación voluntaria.

9. Aplicación plena de la Norma ISO 37001-Antisoborno

El cohecho es simple una persona, acepta una remuneración para cumplir con un acto debido por su función o calificado si recibe una dádiva para obstaculizar el cumplimiento de un acto o no llevarlo a cabo, ya sea dicho acto constitutivo o no de delito.

La Norma ISO-37001 «Sistema de Gestión Antisoborno»: Publicada en 2016 por la Organización Internacional de Normalización (ISO, por sus siglas en inglés), a fin de establecer un estándar internacional en esta materia y cuyo principal objetivo es promover la cultura

50. <http://www.iram.org.ar/>

51. http://www.intedya.com/productos/riesgos%20y%20seguridad/ISO%2019600/08%202016%20ISO%2019600_PIC_ed01.pdf

52. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-iso-19600-international-standard-for-compliance-management/\\$FILE/EY-iso-19600-international-standard-for-compliance-management.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-iso-19600-international-standard-for-compliance-management/$FILE/EY-iso-19600-international-standard-for-compliance-management.pdf)

antisoborno en una organización e implementar los controles adecuados para aumentar la posibilidad de ser detectado y reducir su incidencia.

La norma incluye estas medidas incluyen, entre otras:

- Adopción de una política antisoborno.
- Nombramiento de una posición encargada de supervisar el correcto funcionamiento del sistema de gestión antisoborno para controlar su cumplimiento.
- Evaluación de los riesgos y establecimiento de medidas de diligencia debida en proyectos, socios de negocios y personal.
- Aplicación de controles financieros y comerciales.

Procedimientos de información e investigación

Principales REQUISITOS

- Compromiso del Órgano de Gobierno (si lo hubiese) y de la Alta Dirección.
- Identificar los riesgos de soborno a partir de la realidad y el contexto de la entidad y de las expectativas y necesidades de las partes interesadas.
- Asignación, desde la Alta Dirección, de una Función de Cumplimiento Antisoborno, con la competencia, posición e independencia apropiadas.
- Establecimiento de controles en situaciones de riesgo de soborno.
- Introducir el cumplimiento anti soborno en la cultura de la organización.
- Sensibilización, capacitación, información y establecimiento de controles al personal de la organización.
- Definición y comunicación de la Política de lucha contra el soborno al personal y a los socios de negocios de la empresa.
- Identificación y evaluación de los procesos donde mayor riesgo de sobornos existe, tomando las medidas y acciones necesarias para eliminarlos o minimizarlos.
- Registro de las acciones formativas y de sensibilización contra el soborno.
- Establecimiento de controles financieros (por ejemplo: requerir la firma de dos niveles distintos para la aprobación de un pago).
- Establecimiento de controles no financieros (por ejemplo: que en la selección de subcontratistas haya una sistemática de preselección y unos criterios establecidos).
- Registro y control de regalos, invitaciones, donaciones y beneficios similares entregados y recibidos.
- Establecimiento de procedimientos de diligencia debida.
- Establecimiento de procedimientos y canales para que cualquier sospecha o conocimiento de actuación corrupta, en cualquier nivel de la organización, pueda ser comunicada (por ejemplo: creación y gestión de un canal de denuncias).

Las acciones indicadas son sólo ejemplos. Toda acción a llevar a cabo en una entidad debe ser adaptada a su realidad y a sus concretas necesidades.

La norma ISO 37001 puede ser implementada por cualquier organización, como parte de su Sistema de Gestión de Compliance o de forma separada. Dado que la gestión contra el soborno es una práctica indispensable a nivel internacional, este estándar es aplicable a todo tipo de empresas, desde las más pequeñas a las más grandes, ya sean de ámbito público, privado e incluso en sectores sin ánimo de lucro.

Es especialmente recomendable para empresas que se relacionen con gobiernos y grandes corporaciones y para aquellas organizaciones en las que un escándalo relacionado con el soborno pueda tener una repercusión mediática tan fuerte que se ponga en riesgo la supervivencia y/o reputación de la entidad.

Cabe agregar que la ISO 37001, es certificable, y la mayoría de empresas multinacionales en la Argentina la están adoptando como política de compliance.

10. Uso de encuestas, proveedores, consumidores, clientes, público, sobre conducta ética de las empresas

A veces a través de campañas institucionales de las empresas, que trabajan en su imagen, utilizando encuestas del público⁵³, sobre imagen institucional y responsabilidad social empresarial, aquí hay diversas opiniones sobre la utilidad de la encuesta y quien la ordeno y quien la pago, pero es una herramienta más a tener en cuenta, no desechemos herramientas disponibles, la empresa debe conocer como se ve en el espejo de la sociedad con respecto a sus valores, ética y demás relaciones sociales.

11. Ley de Corrupción Privada

En la aplicación de la Convenciones Internacionales contra la corrupción-Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción- ONU⁵⁴, en los capítulos de aplicación que corresponden al sector privado.

Los artículos de la convención son:

Artículo 12. Sector privado

- 1. Cada Estado Parte, de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, adoptará medidas para prevenir la corrupción y mejorar las normas contables y de auditoría en el sector privado, así como, cuando proceda, prever sanciones civiles, administrativas o penales eficaces, proporcionadas y disuasivas en caso de incumplimiento de esas medidas.*
- 2. Las medidas que se adopten para alcanzar esos fines podrán consistir, entre otras cosas, en:*
 - a) Promover la cooperación entre los organismos encargados de hacer cumplir la ley y las entidades privadas pertinentes;*
 - b) Promover la formulación de normas y procedimientos encaminados a salvaguardar la integridad de las entidades privadas pertinentes, incluidos códigos de conducta para el correcto, honorable y debido ejercicio de las actividades comerciales y de todas las profesiones pertinentes y para la prevención de conflictos de intereses, así como para la promoción del uso de buenas prácticas comerciales entre las empresas y en las relaciones contractuales de las empresas con el Estado;*
 - c) Promover la transparencia entre entidades privadas, incluidas, cuando proceda, medidas relativas a la identidad de las personas jurídicas y naturales involucradas en el establecimiento y la gestión de empresas;*
 - d) Prevenir la utilización indebida de los procedimientos que regulan a las entidades privadas, incluidos los procedimientos relativos a la concesión de subsidios y licencias por las autoridades públicas para actividades comerciales;*

53. <https://www.coes.cl/opinion-politica-de-las-encuestas-y-encuestas-de-la-politica-una-reflexion-post-elecciones-presidenciales/>

54. http://www.unodc.org/pdf/corruption/publications_unodc_convention-s.pdf

- e) *Prevenir los conflictos de intereses imponiendo restricciones apropiadas, durante un período razonable, a las actividades profesionales de ex funcionarios públicos o a la contratación de funcionarios públicos en el sector privado tras su renuncia o jubilación cuando esas actividades o esa contratación estén directamente relacionadas con las funciones desempeñadas o supervisadas por esos funcionarios públicos durante su permanencia en el cargo;*
- f) *Velar por que las empresas privadas, teniendo en cuenta su estructura y tamaño, dispongan de suficientes controles contables internos para ayudar a prevenir y detectar los actos de corrupción, y por qué las cuentas y los estados financieros requeridos de esas empresas privadas estén sujetos a procedimientos apropiados de auditoría y certificación.*

3. *A fin de prevenir la corrupción, cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con sus leyes y reglamentos internos relativos al mantenimiento de libros y registros, la divulgación de estados financieros y las normas de contabilidad y auditoría, para prohibir los siguientes actos realizados con el fin de cometer cualesquiera de los delitos tipificados con arreglo a la presente Convención:*

- a) *El establecimiento de cuentas no registradas en libros;*
- b) *La realización de operaciones no registradas en libros o mal consignadas;*
- c) *El registro de gastos inexistentes;*
- d) *El asiento de gastos en los libros de contabilidad con indicación incorrecta de su objeto;*
- e) *La utilización de documentos falsos; y*
- f) *La destrucción deliberada de documentos de contabilidad antes del plazo previsto en la ley.*

4. *Cada Estado Parte denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno, que es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15 y 16 de la presente Convención y, cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto.*

Artículo 13. Participación de la sociedad

1. *Cada Estado Parte adoptará medidas adecuadas, dentro de los medios de que disponga y de conformidad con los principios fundamentales de su derecho interno, para fomentar la participación activa de personas y grupos que no pertenezcan al sector público, como la sociedad civil, las organizaciones no gubernamentales y las organizaciones con base en la comunidad, en la prevención y la lucha contra la corrupción, y para sensibilizar a la opinión pública con respecto a la existencia, las causas y la gravedad de la corrupción, así como a la amenaza que ésta representa. Esa participación debería reforzarse con medidas como las siguientes:*

- a) *Aumentar la transparencia y promover la contribución de la ciudadanía a los procesos de adopción de decisiones;*
- b) *Garantizar el acceso eficaz del público a la información;*
- c) *Realizar actividades de información pública para fomentar la intransigencia con la corrupción, así como programas de educación pública, incluidos programas escolares y universitarios;*
- d) *Respetar, promover y proteger la libertad de buscar, recibir, publicar y difundir información relativa a la corrupción. Esa libertad podrá estar sujeta a ciertas restricciones, que deberán estar expresamente fijadas por la ley y ser necesarias para:*
 - i) *Garantizar el respeto de los derechos o la reputación de terceros;*
 - ii) *Salvaguardar la seguridad nacional, el orden público, o la salud o la moral públicas.*

2. *Cada Estado Parte adoptará medidas apropiadas para garantizar que el público tenga conocimiento de los órganos pertinentes de lucha contra la corrupción mencionados en la presente Convención y facilitará el acceso a dichos órganos, cuando proceda, para la denuncia, incluso anónima, de cualesquiera incidentes que puedan considerarse constitutivos de un delito tipificado con arreglo a la presente Convención.*

Artículo 21. Soborno en el sector privado

Cada Estado Parte considerará la posibilidad de adoptar las medidas legislativas y de otra índole que sean necesarias para tipificar como delito, cuando se cometan intencionalmente en el curso de actividades económicas, financieras o comerciales:

- a) La promesa, el ofrecimiento o la concesión, en forma directa o indirecta, a una persona que dirija una entidad del sector privado o cumpla cualquier función en ella, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona, con el fin de que, faltando al deber inherente a sus funciones, actúe o se abstenga de actuar;*
- b) La solicitud o aceptación, en forma directa o indirecta, por una persona que dirija una entidad del sector privado o cumpla cualquier función en ella, de un beneficio indebido que redunde en su propio provecho o en el de otra persona, con el fin de que, faltando al deber inherente a sus funciones, actúe o se abstenga de actuar*

Es por eso que, en los últimos años, cobra cada vez más fuerza y sentido el análisis de la corrupción privada o corrupción en el sector privado, fruto de comportamientos desviados por parte de los centros de poder y decisión de las empresas privadas (administradores y cargos directivos laborales, como los apoderados, gerentes, directores generales o directores de área); empresas generalmente en forma de sociedad mercantil de capital (de ahí que en ocasiones se hable de corrupción corporativa) muchas de ellas grandes empresas con proyección pública (entidades y establecimientos financieros de crédito, empresas de servicios de inversión, sociedades cotizadas emisoras de valores, compañías de seguros y empresas concesionarias de obras y servicios públicos, entre otras). Estas desviaciones de intereses en la gestión de empresas privadas tienen lugar al aprovechar las lagunas legales y los defectos estructurales de las grandes compañías y del sistema financiero en su conjunto, en beneficio propio de los gestores o de personas relacionados con ellos por relaciones familiares, de amistad, de confianza o por simple interés económico, y en detrimento de otros intereses privados particulares y colectivos (por ejemplo los intereses de accionistas, inversores, trabajadores, acreedores, consumidores) y, a la postre, de los intereses generales cifrados en el funcionamiento eficiente del sistema financiero y económico en su conjunto.

En el análisis internacional la Unión Europea define Acción Común 98/742/JAI del Consejo de Europa, de 22 de diciembre de 1998⁵⁵, define la corrupción en el sector privado:

Artículo 2

Corrupción pasiva en el sector privado

1. *A efectos de la presente Acción común, constituirá corrupción pasiva en el sector privado el acto intencionado de una persona que, directamente o por medio de terceros, solicite o reciba en el ejercicio de actividades empresariales ventajas indebidas de cualquier natu-*

55. <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e924646a-a992-40d3-ba8b-03bddcdc7149/language-es>

raleza, para sí misma o para un tercero, o acepte la promesa de tales ventajas, a cambio de realizar o abstenerse de realizar un acto incumpliendo sus obligaciones.

2. Con la salvedad contemplada en el apartado 2 del artículo 4, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para asegurar que la conducta a que se refiere el apartado 1 se tipifique como infracción penal. Dichas medidas se aplicarán, como mínimo, a la conducta que suponga o pueda suponer una distorsión de la competencia, al menos en el marco del mercado común y que cause o pueda causar perjuicios económicos a terceros Debido a la adjudicación o la ejecución irregular de un contrato.

Artículo 3

Corrupción activa en el sector privado

1. A efectos de la presente Acción común, constituirá corrupción activa en el sector privado la acción intencionada de quien prometa, ofrezca o dé, directamente o por medio de terceros, una ventaja indebida de cualquier naturaleza a una persona, para ésta o para un tercero, en el ejercicio de las actividades empresariales de dicha persona, para que ésta realice o se abstenga de realizar un acto incumpliendo sus obligaciones.

2. Con la salvedad contemplada en el apartado 2 del artículo 4, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para asegurar que la conducta a que se refiere el apartado 1 se tipifique como infracción penal. Dichas medidas se aplicarán, como mínimo, a la conducta que suponga o pueda suponer una distorsión de la competencia, al menos en el marco del mercado común, y que cause o pueda causar perjuicios económicos a terceros debido a la adjudicación o la ejecución irregular de un contrato.

El Convenio del Consejo de Europa, de 4 de noviembre de 1999, de Derecho Civil sobre Corrupción⁵⁶ obliga a los Estados firmantes a establecer en sus ordenamientos internos procedimientos eficaces en favor de las personas que hayan sufrido daños resultantes de actos de corrupción, con el fin de permitirles defender sus derechos e intereses, incluida la posibilidad de obtener indemnizaciones por dichos daños

(Art. 1). Estos remedios deben servir para paliar los daños y perjuicios sufridos tanto por actos de corrupción pública como de corrupción privada, incluidos los daños patrimoniales, el lucro cesante y los daños no patrimoniales (Art. 3.2).

En 2003 la Unión Europea aprobó e hizo pública la Decisión Marco 2003/568/ JAI del Consejo, de 22 de julio de 2003⁵⁷, relativa a la lucha contra la corrupción en el sector privado, que deroga la antes mencionada Acción Común 98/742/JAI del Consejo de Europa, de 22 de diciembre de 1998, sobre la corrupción en el sector privado.

La Ley 05/2010⁵⁸ reforma al código penal en España, estableciendo la norma de corrupción privada:

La Sección 4.ª del Capítulo XI del Título XIII del Libro II pasa a ser la Sección 5.ª del mismo Capítulo, Título y Libro, y se introduce una Sección 4.ª con la siguiente rúbrica: «Sección 4.ª De la corrupción entre particulares».

56. <http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/europa/corrupcion/1999-Convenio-civil-sobre-corrupcion.htm>

57. <https://www.boe.es/doue/2003/192/L00054-00056.pdf>

58. <https://www.boe.es/boe/dias/2010/06/23/pdfs/BOE-A-2010-9953.pdf>

Septuagésimo cuarto.

Se integra como artículo único de la Sección 4.ª del Capítulo XI del Título XIII del Libro II el artículo 286 bis, que queda redactado como sigue:

«1. Quien por sí o por persona interpuesta prometa, ofrezca o conceda a directivos, administradores, empleados o colaboradores de una empresa mercantil o de una sociedad, asociación, fundación u organización un beneficio o ventaja de cualquier naturaleza no justificados para que le favorezca a él o a un tercero frente a otros, incumpliendo sus obligaciones en la adquisición o venta de mercancías o en la contratación de servicios profesionales, será castigado con la pena de prisión de seis meses a cuatro años, inhabilitación especial para el ejercicio de industria o comercio por tiempo de uno a seis años y multa del tanto al triple del valor del beneficio o ventaja.

2. *Con las mismas penas será castigado el directivo, administrador, empleado o colaborador de una empresa mercantil, o de una sociedad, asociación, fundación u organización que, por sí o por persona interpuesta, reciba, solicite o acepte un beneficio o ventaja de cualquier naturaleza no justificados con el fin de favorecer frente a terceros a quien le otorga o del que espera el beneficio o ventaja, incumpliendo sus obligaciones en la adquisición o venta de mercancías o en la contratación de servicios profesionales.*

3. *Los jueces y tribunales, en atención a la cuantía del beneficio o al valor de la ventaja, y la trascendencia de las funciones del culpable, podrán imponer la pena inferior en grado y reducir la de multa a su prudente arbitrio.*

4. *Lo dispuesto en este artículo será aplicable, en sus respectivos casos, a los directivos, administradores, empleados o colaboradores de una entidad deportiva, cualquiera que sea la forma jurídica de ésta, así como a los deportistas, árbitros o jueces, respecto de aquellas conductas que tengan por finalidad predeterminedar o alterar de manera deliberada y fraudulenta el resultado de una prueba, encuentro o competición deportiva profesionales.»*

6. Conclusiones

La utilización de herramientas de management y principios de gobierno corporativo, no son suficientes a mi entender, en la gestión de las empresas privadas.

Los once puntos explicados de estas herramientas de transparencia y anticorrupción serían instrumentos que ensamblan y dinamizan como elementos de prevención. Los lineamientos del gobierno corporativo, como mecanismos están enumerados y explicados en detalle, desde la aplicación en las cámaras empresarias agrupación de segundo y tercer nivel de las empresas, como la cadena de valor de la corrupción, estos utensillos nos señalan los riesgos de corrupción del sector, subsectores y actividades, donde pueden agruparse como factores comunes a las empresas.

La orgía normativa, no hace eficiente la gestión, sino a veces la convierte en una cascara vacía, ya que a veces la dirección de las empresas publican lo que les gusta, y no los compromete, especialmente, siguiendo el principio de no dar a conocer lo controvertido, así no se discute la gestión.

Entonces creo firmemente que estas herramientas de transparencia y anticorrupción, complementan los lineamientos y principios de gobierno corporativo, así como la decisión de

utilizarlas en su totalidad o parcialmente, generaran una dinámica de decisiones y gestiones más transparentes; para las empresas, sus empleados y la sociedad misma, agregando un alto valor social a la gestión.

Mejorando la ética empresarial, incrementando la responsabilidad social empresaria de las empresas, y sosteniendo en un alto valor de gobierno corporativo, mejoramos la sociedad en su conjunto.

7. Bibliografía

Adolf Berle y Gardiner Means -«*La corporación moderna y la propiedad privada*»- Transaction Publishers-1932.

Banco Mundial y Departamento de la Función Pública de Colombia. *Aproximación teórica y práctica al estudio e identificación de riesgos de corrupción*. Colombia (2000).

Cartilla Guía Gerencial. Banco Mundial *Proyecto Moralización de la Gestión Pública de Colombia* (1999).

Casal, Armando M. -*Gobierno Corporativo. Dirección, administración y control de organizaciones en forma ética y responsable*. ERREPAR.- (2011)

IMF «*Corruption: Costs and Mitigating Strategies*» -2014

Haydee Garcia V.-*Diseño de un Mapa Municipal de Riesgos de Corrupción-Venezuela*- - 2010- Proética. Región Ayacucho (2006).

Edgardo Campos and Sanja Y. Pradhan- «*The many faces of corruption*» – The World Bank-(2007)

Francisco Mezomes. *Notas sobre el Taller de Trabajo sobre la construcción de mapas de riesgos de corrupción en los municipios venezolanos* (2010)

Ganga, F. y Vera, J. *El gobierno corporativo Consideraciones y conocimientos teóricos-Cuadernos de Administración*, 21(35), 93-126(2008).

Banco Mundial- «*Guía para la elaboración de mapas de riesgos de corrupción*»-Departamento de la Función Pública- Colombia-1999.

INTER-AMERICAN CONVENTION AGAINST CORRUPTION: http://www.oas.org/en/sla/dil/docs/inter_american_treaties_B-58_against_Corruption.pdf

Jensen, M. y Meckling, W «*Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure*» Journal of Financial Economics, 3, 305-360- . (1976).

Monteverde Vicente Humberto-«*Economía de la Corrupción*»-EDICON –Abril 2015

Monteverde Vicente Humberto-«*Corrupción y Transparencia*»-EDICON –Noviembre 2016

Otro impulso a la acción mundial contra la corrupción: <https://www.bancomundial.org/es/news/feature/2016/06/13/another-boost-to-global-action-against-corruption>

Programa Anticorrupción de la OCDE para América Latina: <https://www.oecd.org/daf/anti-bribery/programa-anticorrupcion-ocde-para-america-latina.htm>

Rumelt, R.; Schendel, D. y Teece, D »*Strategic Management and Economics. Strategic Management Journal*, 12, 5-29 (1991).

Rumelt, R.; Schendel, D. y Teece, D »*Strategic Management and Economics*» *Strategic Management Journal*, 12, 5-29-. (1991).

United Nations Convention against Corruption: https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/04-56163_S.pdf

Utrera Lucas Ignacio- «*RSE y sus mitos*» – EDICON-(2013)

Control del gasto público vs control del ingreso tributario: comparativa crítica y propuesta de reforma

ANA COSSÍO CAPDEVILA

Letrada del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

La necesidad de realizar un efectivo control de los gastos del Estado es una actividad indispensable en todo Estado democrático y un instrumento fundamental para el control político. Al contrario de lo que sucede en democracias más antiguas como la británica o la norteamericana, donde el deber de asumir responsabilidades tras la rendición de las cuentas de una determinada gestión (*accountability*) es un instrumento capital para el control político, en España el llamado descargo del ejecutivo no tiene un auténtico impacto en el debate social y, apenas, incluso, en el político. Esta situación se hace más patente a la luz de los medios empleados por la Administración pública en el control del ingreso tributario.

El presente trabajo refleja la distinta situación, tanto jurídica como económica, de las dos principales instituciones de control: del gasto público, el Tribunal de Cuentas, y del ingreso tributario, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; y contiene diversas propuestas para reforzar el ejercicio del control del gasto público como pilar fundamental del Estado del bienestar y trasunto del pago de impuestos por el contribuyente.

PALABRAS CLAVE

control | gasto público | ingreso tributario

Tribunal de Cuentas | AEAT

ABSTRACT

The need for effective control of state expenditure is an indispensable activity in a democratic state and a mayor instrument for political control, yet it seems to have been postponed in budgetary terms, relegating it to a secondary role of a quasi-informative nature.

In contrast to what happens in older democracies such as the United Kingdom or the United States, where the duty to assume responsibility after accountability is a key instrument for political control, in Spain the so-called 'executive discharge' has no real impact on social debate, and hardly any impact even on political debate. This situation becomes more evident in the light of the means employed by public administration to control tax revenue.

The present paper reflects the different situation, both legal and economic perspective, of the two main control Institutions of public control: expenditure, the Court of Audit, and of tax revenue, the State Tax Administration Agency; and outlines a series of proposals to strengthen the exercise of public expenditure control as a fundamental pillar of the Welfare State and substrate of tax payments by the taxpayer.

KEYWORDS

control | public expenditure | tax revenue

Court of Auditors | Tax Agency

«Lo que no se define no se puede medir. Lo que no se mide, no se puede mejorar. Lo que no se mejora, se degrada siempre».

William Thomson Kelvin

1. Introducción

El Tribunal de Cuentas es una de las instituciones más desconocidas de nuestro país a pesar de contar con una larga tradición histórica, que se remonta a tiempos de Juan II quien crea la Contaduría Mayor del Reino en año 1437, o en su versión más moderna, ya ligada al Estado Liberal, al Tribunal de Cuentas del Reino regulado por Ley Orgánica de 25 de agosto de 1851¹.

Al contrario de lo que sucede en democracias más antiguas como la británica o la norteamericana, donde el deber de asumir responsabilidades tras la rendición de las cuentas de una determinada gestión (*accountability*) es un instrumento capital para el control político, en España el llamado descargo del ejecutivo no tiene un auténtico impacto en el debate social y, apenas, incluso, en el político.

La potencialidad de la institución es innegable y su completo desarrollo debería ser exigido por el ciudadano como instrumento principal de información y control político, de modo semejante a la *Government Accountability Office* (GAO) estadounidense, cuyos informes hacen temblar los despachos de Capitol Hill y del 1600 de Pennsylvania Avenue.

Esta potencialidad, sin embargo, no ha sido explotada en lo que llevamos de andadura constitucional. Ello es fácilmente constatable a la vista de diversos parámetros, como posteriormente se expondrá, pero basta un análisis somero de las adaptaciones de la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas a la realidad actual para comprobar que continúa instalado en la situación jurídica de los años ochenta del pasado siglo, habiendo evolucionado escasamente en el desarrollo de las relaciones con los órganos territoriales, los instrumentos de acción al servicio de la institución o las nuevas obligaciones derivadas de la cooperación europea.

En este último ámbito, el Tribunal de Cuentas ha sido deliberadamente orillado en materias prototípicas de su actividad (análisis de ejecución presupuestaria, fiscalización de cuentas anuales, deuda pública, contratación pública...) mediante la creación de figuras más o menos insertas en la órbita de la Administración como son la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal o la Oficina Independiente de Regulación y Supervisión de la Contratación, cuyos titulares, a pesar de su título de autoridades «*independientes*», son designadas por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministerio de Hacienda (artículo 24 de la Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad

1. MENDIZÁBAL ALLENDE, R.: *El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea*. RAP Núm. 49.

Independiente de Responsabilidad Fiscal, artículo 332.3 Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público)².

A la falta de impulso externo a la institución —que, como señalara MARTÍNEZ LAGO³, «denota una especie de desconfianza hacia la labor encomendada al aparato institucional clásico de control de las finanzas públicas, aplazando la reforma del mismo» con la creación de nuevos organismos— se une una suerte de histórica «apatía institucional» por parte del Tribunal de Cuentas en la defensa del ámbito competencial que le es propio.

Esta infrautilización de las capacidades de la Entidad Fiscalizadora Superior del Estado es una consecuencia más de la situación que aqueja a la actividad de control del gasto público, objeto de este estudio.

Como se pondrá de manifiesto, los recursos y los instrumentos jurídicos a disposición del controlador del gasto ejecutado por los gestores públicos son muy inferiores al esfuerzo empleado por el ejecutivo en el control de ingreso tributario, esto es, en el control de las obligaciones tributarias de los ciudadanos.

2. Instituciones involucradas en el control: control interno-control externo. Control del gasto-control del ingreso

El presente análisis se centrará en datos referidos al presupuesto de la Administración General del Estado (AGE) para permitir una comparación homogénea de variables.

Se incluyen en el estudio los datos relativos al control interno de la ejecución del gasto (Intervención General de la Administración del Estado, en adelante IGAE) por la importancia de esta institución de control y la garantía que aporta al procedimiento de gestión, si bien se trata de un control interno o no independiente del gestor del gasto, de modo que no realiza un control equiparable al efectuado por el Tribunal de Cuentas ni al ejercido por la Agencia Tributaria respecto del obligado tributario. No se incluye un análisis

2. Al contrario de lo que sucede respecto de las instituciones fiscales independientes en otros países de nuestro entorno en los que se han creado órganos *ad hoc* dotados de verdadera independencia respecto del ejecutivo. Es el caso destacado de Francia, en donde dicha misión se ha encomendado al *Haut Conseil des Finances Publiques* en 2013, órgano colegiado que funciona como adjunto y complementario a la *Court des Comptes*, y que está compuesto por once miembros presididos por el Presidente del Tribunal de Cuentas.

Cuatro de sus miembros son magistrados del Tribunal de Cuentas, nombrados por el Presidente de dicha institución; es miembro nato del mismo el Director del Instituto de Estadística y Estudios Económicos y los restantes cinco miembros son nombrados, entre profesionales de reconocido prestigio, por la presidencia de la Asamblea Nacional, la presidencia del Senado, las presidencias de las Comisiones de Finanzas de la Asamblea Nacional y del Senado, respectivamente, y por la presidencia del Consejo Económico, Social y Medioambiental, respetando el principio de igualdad entre mujeres y hombres.

Estos cargos no son retribuidos y el presupuesto de esta institución se encuentra incardinado en el del Tribunal de Cuentas francés.

3. MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *E-Prints Complutense: La Autoridad Fiscal Independiente*. 2014.

de datos relativos a los Órganos de Control Externo⁴ (OCEX) de las Comunidades Autónomas (CCAA), ni de los órganos de control de tributos de las mismas.⁵

Desde una perspectiva económica, el gasto público puede definirse como el conjunto de recursos financieros que emplean las entidades del sector público en la adquisición de bienes y la prestación de servicios y subsidios, siendo, por tanto, el principal instrumento de política económica de un país⁶.

Los ingresos tributarios (impuestos directos, indirectos, tasas, precios públicos y contribuciones especiales) son a su vez la principal fuente financiera del sector público (sin perjuicio de otras como los ingresos patrimoniales o por enajenación de inversiones reales, las transferencias o los procedentes de la deuda pública, entre otros).

4. A efectos ilustrativos: PRESUPUESTOS OCEX

	OCEX	PRESUPUESTO 2019 (CRÉDITOS INICIALES €)
1	Cámara de Comptos de Navarra	2.645.654
2	Sindicatura de Comptes de Cataluña	10.889.712,37
3	Sindicatura de Comptes de Valencia	7.897.000,00
4	Consello de Contas de Galicia	7.288.943,00
5	Tribunal Vasco de Cuentas Públicas	8.148.527*
6	Cámara de Cuentas de Andalucía	10.589.913,00
7	Audiencia de Cuentas de Canarias	4.803.880
8	Cámara de Cuentas de Madrid	8.629.468
9	Sindicatura de Comptes de las Islas Baleares	3.475.204,00**
10	Consejo de Cuentas de Castilla y León	4.648.510,00**
11	Sindicatura de Cuentas de Asturias	3.362.139
12	Cámara de Cuentas de Aragón	3.029.089,28**
	TOTAL	75.408.039

* Último ejercicio disponible 2017. ** Último ejercicio disponible 2018.

Fuente: Elaboración propia.

5. Entre otras competencias, las Agencias Tributarias Autonómicas desempeñan las siguientes:
 - La aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de los tributos propios de la Comunidad Autónoma, cuando así lo establezca su normativa reguladora.
 - La aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de los tributos estatales cedidos a la Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la financiación autonómica.
 - La aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de las recargas que se establezcan sobre los tributos estatales.
 - La aplicación y el ejercicio de la potestad sancionadora de otros tributos estatales o locales recaudados en la Comunidad Autónoma que pueda asumir por delegación o encomienda.
 - La recaudación de los ingresos de derecho público de naturaleza no tributaria que la normativa atribuya a la consejería competente en materia de hacienda.
 - La revisión en vía administrativa de las actuaciones y actos realizados en el ejercicio de las funciones anteriores, salvo que estén atribuidos a otros órganos.
 - La colaboración y coordinación con las demás administraciones tributarias y, en particular, la participación en los órganos de gobierno de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
 - Cualquier otra función que le sea atribuida por ley o por convenio administrativo.
6. PASCUAL GARCÍA, J. Y RODRÍGUEZ CASTAÑO, A.: *Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control*. BOE, 2018.

De la liquidación⁷ de los presupuestos generales del Estado de 2017 y de la información contenida en la Memoria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante,) de 2017⁸ pueden extraerse los siguientes datos:

CUADRO 1.
LIQUIDACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO 2017

INGRESOS	GASTOS
Ingresos totales (derechos reconocidos netos)	Créditos definitivos (tras modificaciones presupuestarias)
279.278.298.000 €	
Ingresos gestionados por la AEAT ⁹	
240.688.000.000 €	281.867.530.000 €

Fuente: Elaboración propia. Datos extraídos de la Cuenta General del Estado 2017 y de la Memoria de la AEAT 2017.

De ellos se extrae el universo en unidades monetarias sobre el que ejercen sus principales funciones los organismos dedicados al control directo del ingreso tributario (AEAT) y al control externo del gasto del Estado (Tribunal de Cuentas¹⁰).

7. [http://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/esES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/EjecucionPresupuestaria/Documents/LIQUIDACION%20ESTADO_2017%20\(INTERNET\).pdf](http://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/esES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/EjecucionPresupuestaria/Documents/LIQUIDACION%20ESTADO_2017%20(INTERNET).pdf)

8. https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2017/_Ayuda_Memoria_2017.html

9. Parte de la recaudación se encuentra cedida a las Comunidades Autónomas de régimen común. La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, cede a las Comunidades Autónomas de régimen común el rendimiento total o parcial producido en su territorio de una serie de tributos gestionados por la Agencia Tributaria.

10. Debe señalarse que tanto el TCu como la IGAE también control del ingreso público en el seno de sus propias competencias. Así, compete a la IGAE la función interventora sobre los derechos e ingresos (artículos 11 y 12 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado) y a su vez, el Tribunal de cuentas ejerce sus funciones en relación con los programas de ingresos públicos (artículo 9.2 LOTCu y 27 LFTCu).

Este control del ingreso público es distinto del llevado a cabo por la AEAT y se ejerce desde otra perspectiva y con distinta intensidad, si bien a los efectos que aquí interesan, supone una tarea añadida al control del gasto llevado a cabo por el estor público (véanse Tribunal de Cuentas: *Informe de fiscalización de los principales ingresos percibidos y gestionados por la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios, ejercicio 2018*; *Informe de Fiscalización de los procedimientos de gestión de los ingresos derivados de las inversiones inmobiliarias de SEPIDES, ejercicios 2016 y 2017*; *Informe de fiscalización de los ingresos de la Jefatura Central de Tráfico, ejercicio 2015*; *Informe de fiscalización de los procedimientos de gestión aplicados por algunos Departamentos Ministeriales a determinados ingresos públicos no tributarios imputables al capítulo 3.º del presupuesto de ingresos de la Administración General del Estado*; *Informe de fiscalización de la gestión de ingresos desarrollada por las Confederaciones Hidrográficas ejercicio 2003*; *Informe de fiscalización sobre el cumplimiento de la legalidad en las actuaciones realizadas por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y por la Administración de la Seguridad Social, durante el periodo 2010 a 2015, para el cobro, reducción y control de las deudas contraídas por los clubes de primera y segunda división (categorías «A» y «no quinielas»), determinando su composición actual*; *Informe de fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales, ejercicio 2015*, entre otros).

3. Principales magnitudes

3.1. Recursos presupuestarios

El Presupuesto del Tribunal de Cuentas se integra en los Presupuestos Generales del Estado, constituyendo la Sección 03 de los mismos.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 6 de la LOTCu y en el artículo 3 de la LFTCu, corresponde al Pleno del Tribunal de Cuentas la facultad de aprobar el Anteproyecto de Presupuesto del Tribunal, que se integra en los Presupuestos Generales del Estado y es aprobado por las Cortes Generales.

Por su parte la AEAT gestiona el presupuesto recogido en la Sección 15 de los Presupuestos Generales del Estado correspondiéndole principalmente el Programa 932A «Aplicación del sistema tributario estatal».

El crédito definitivo para los ejercicios 2016-2018 ascendió a:

CUADRO 2.
LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA TCu

TRIBUNAL DE CUENTAS			
PRESUPUESTOS	2018	2017	2016
Crédito definitivo (€)	63.467.915,49	62.937.134	63.272.230
Grado de ejecución	86,14%	86%	88,9%

Fuente: Elaboración propia. Datos extraídos de la Memorias anuales del TCu.

CUADRO 3.
LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA AEAT

AEAT			
PRESUPUESTOS	2018 ¹¹	2017	2016
Crédito definitivo (€)	1.383.481.940,71	1.289.400.000	1.317.300.000
Grado de ejecución	98,9%	96,8%	96,1%

Fuente: Elaboración propia. Datos extraídos de la Memorias anuales de la AEAT.

Es evidente y no requiere de mayor explicación, la extraordinaria diferencia entre los recursos que el Estado dedica al control del contribuyente en comparación con los que dedica al control del gestor del gasto público, a pesar de que el volumen de ingreso y gasto son necesariamente equiparables.

Tomando como referencia el ejercicio 2018, el Estado dedicó un 0.03% del PGE¹² a financiar el control del gasto público, mientras que el porcentaje destinado al control del ingreso tributario fue de 0.55%.

11. FISCUE TCu 2018.

12. PGE 2018: Total consolidado del presupuesto de gastos de los PGE ascendió a 254.179.873.400€

Los más de 1.300 millones de euros anuales que el Estado destina al control de los ingresos tributarios se traducen en una implantación territorial que alcanza a todo el territorio nacional, un personal suficiente y debidamente dotado de medios jurídicos y tecnológicos especializados al servicio de la aplicación efectiva del sistema tributario español que ha hecho de la Agencia un referente mundial y de la gestión del sistema tributario una de las más modernas del mundo, por delante de países como Estados Unidos, Alemania, Francia o Italia¹³; así como en una política de comunicación y en una capacidad de atención al ciudadano que dista mucho de lo que el Tribunal de Cuentas está en disposición de hacer con el presupuesto del que puede disponer.

El control de los fondos municipales y el del presupuesto del Estado ejecutado través de las Comunidades Autónomas con órgano de control propio corresponde, en la práctica, en su mayor parte a los órganos de control autonómicos, no siendo directamente ejercido por el Tribunal de Cuentas. En relación con los casos señalados, el Tribunal de Cuentas tan solo ejerce una labor de supervisión de los informes remitidos por los referidos órganos autonómicos de control. A modo de ejemplo, hemos de remontarnos al período 1983 a 1988 para encontrar un Informe Anual sobre la gestión de fondos por la Comunidad Autónoma de Andalucía (n.º 233) o a 1989 para encontrarlo en relación con Galicia (n.º 140). Ningún informe se ha emitido en relación con la comunidad autónoma del País Vasco ni sobre la Generalitat Valenciana. Por lo que respecta a Cataluña, el único Informe que se ha publicado sobre la Generalitat es el n.º 1319 publicado en 2019 «*Informe de fiscalización relativo al destino dado a los recursos asignados a la ejecución de las Políticas de Acción Exterior de la Comunidad Autónoma de Cataluña, correspondientes a los ejercicios 2011-2017*», el cual, por lo demás, no recoge un análisis completo de la Cuenta de la Comunidad Autónoma.

El Tribunal de Cuentas aprueba cada año el llamado «*Informe global del sector público autonómico*» (el último es el n.º 1334, referido al ejercicio 2016) que contiene un profundo análisis de datos sobre las principales variables económico-presupuestarias del sector público autonómico, en el que se ofrece una visión horizontal fundamental sobre la situación, si bien dicho Informe se nutre principalmente de los Informes realizados por los OCEX y por ello no se somete al trámite de alegaciones (prescrito por el artículo 44 de la LFTCu) ni contiene recomendaciones de actuación, aspectos fundamentales de cualquier informe de fiscalización elaborado y aprobado por el Tribunal.

El Tribunal de Cuentas se ha centrado exclusivamente en las CCAA que carecen de OCEX (Extremadura, La Rioja, Murcia, Cantabria, y recientemente Castilla La Mancha, así como las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla) arrumbando prácticamente su competencia, suprema y concomitante con los órganos de control autonómicos, respecto de comunidades con un volumen de gasto sustancial como Andalucía, Cataluña, País Vasco, Madrid o Galicia entre otras. Así, atendiendo a la liquidación del presupuesto de gasto¹⁴ autonómico en 2017, el total del gasto de las CCAA ascendió a más de 198 mil millones de euros, de los cuales sólo el gasto correspondiente a esas 5 comunidades superó los 115 mil millones de euros.

13. *Paying Taxes* 2019, un informe realizado para el Banco Mundial por PWC <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/paying-taxes-2019.html>

14. Fuente: Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Ministerio de Hacienda.

3.2. Recursos humanos

Los efectivos del Tribunal de Cuentas distribuidos por categoría durante el período 2016-2018 ascendieron a:

CUADRO 4.
ESTRUCTURA Y DISTRIBUCIÓN DEL PERSONAL DEL TCU

TRIBUNAL DE CUENTAS			
CATEGORÍA	2016	2017	2018
Subgrupo A1	175	178	186
Subgrupo A2	265	259	257
Subgrupo C1	73	68	66
Subgrupo C2	46	44	41
Personal Laboral	157	153	150
Eventuales	32	31	32
TOTAL	748	733	732

Fuente: Memorias anuales TCu.

Los efectivos de la AEAT distribuidos por categorías durante los ejercicios 2016-2017 ascendieron a:

CUADRO 5.
ESTRUCTURA Y DISTRIBUCIÓN DEL PERSONAL DE LA AEAT

AEAT			
CATEGORÍA	2016	2017	2018
Subgrupo A1	2.314	2.332	2.360
Subgrupo A2	7.640	7.871	8.074
Subgrupo C1	9.070	9.243	8.911
Subgrupo C2	4.490	4.170	4.201
Personal Laboral*	1.491	1.527	1.387
Eventuales	-	-	-
TOTAL	25.005	25.143	24.939

*No incluye el personal fijo discontinuo de campaña de renta.
Fuente: Memorias anuales AEAT.

De nuevo las cifras arrojan conclusiones inequívocas. Los más de 25.000 efectivos a disposición de la AEAT son reflejo del esfuerzo creciente que el Estado realiza en el control que ejerce sobre el contribuyente, a pesar de escenarios de contención de gasto y restricciones que afectan a las ofertas de empleo público.

Por el contrario, la dotación de personal al servicio del control externo del gasto no sólo es notoriamente inferior sino que se ha visto disminuida en los últimos años a pesar del crecimiento del gasto.

Si bien son múltiples las variables, los tipos de operaciones o las figuras jurídicas que se podrían comparar (ya sean objeto de inspección tributaria —IVA, IRPF, IS, ...—, ya de fiscalización —contratos, subvenciones, nóminas, cuentas rendidas, ...—) es interesante destacar que la ratio de habitantes por empleado de la Agencia Tributaria (según datos de INE en 2018) asciende aproximadamente a 1 por cada 1880, mientras que en el caso del control del gasto público, la ratio de empleados del Tribunal de Cuentas por cada empleado público se eleva a 1 por cada 3400.

En este sentido, es ilustrativa la diferencia entre la oferta de empleo público relativa a los cuerpos especiales dedicados al control de ingresos y gastos aprobada en los últimos años. Así, tomando como ejemplo las categorías superiores (Subgrupos A1 y A2):

CUADRO 6.
OFERTAS DE EMPLEO PÚBLICO 2016-2018

		2016	2017	2018
TCu	Letrados del TCu (A1)	5	0	3
	Audidores del TCu (A1)	10	10	10
	Técnicos de Auditoría y Control (A2)	20	25	25
AEAT	Inspectores de Hacienda del Estado (A1)	100	141	180
	Inspectores de Vigilancia Aduanera (A1)	25	20	82
	Técnicos de Hacienda (A2)	473	488	569

Fuente: Elaboración propia. Datos extraídos del BOE.

Las ofertas de empleo público de 2017 y 2018 contemplaron la necesidad de un esfuerzo en el control del fraude fiscal, lo que permitió un incremento de plazas a disposición de la AEAT (y de otras áreas de la Administración General del Estado como la Seguridad Social o Empleo¹⁵), si bien el Tribunal de Cuentas no dispuso de un refuerzo análogo.

Por otra parte, del análisis de los Planes Estratégicos publicados hasta la fecha de la AEAT (2020-2023)¹⁶ y del Tribunal de Cuentas (2018-2020)¹⁷ es fácilmente constatable la distinta importancia que se da al incremento de recursos personales. La AEAT plantea claramente la necesidad, a la vista de la situación en el entorno europeo y, en general, de los países de la OCDE, de incrementar en el período al menos un 12% de su personal, alcanzando los 28000 empleados (además de otras medidas de adecuación y formación del personal), mientras que el Plan del Tribunal de Cuentas no contempla ningún objetivo concreto más allá de la declaración genérica de estudiar la relación de puestos de trabajo para adaptarla a las necesidades de la Institución y del sector público.

15. *Real Decreto-ley 13/2017, de 7 de julio, por el que se aprueba una oferta de empleo público extraordinaria y adicional para el refuerzo de la lucha contra el fraude fiscal, en la Seguridad Social, en el ámbito laboral y del control del gasto, para la mejora en la prestación de determinados servicios a los ciudadanos, y por el que se crean especialidades en Cuerpos y Escalas de la Administración del Estado y sus organismos públicos.*

16. https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf

17. https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/PLAN ESTRATEGICO_2018-2021.pdf

4. Instrumentos jurídicos

La diferencia de recursos empleados para controlar al contribuyente no sólo presenta una dimensión cuantitativa, sino también cualitativa. Los instrumentos jurídicos a disposición de la AEAT distan mucho de los atribuidos al Tribunal de Cuentas para el ejercicio de sus competencias. La principal y más importante diferencia entre las facultades atribuidas a las Instituciones en cuestión radica en las consecuencias ante el incumplimiento de sujeto a control.

4.1. Facultades del Tribunal de Cuentas ante las infracciones en la gestión del gasto público

De la actuación del TCu pueden derivarse distintas consecuencias jurídicas para el gestor público: responsabilidad administrativa/disciplinaria, responsabilidad contable, responsabilidad penal. El TCu puede poner de manifiesto en el ejercicio de su función fiscalizadora diferentes tipos de infracciones que llevan aparejada distinta responsabilidad, correspondiendo declarar la misma a diferentes órganos según el tipo:

- Responsabilidad administrativa/disciplinaria: el TCu dará cuenta de las infracciones detectadas para que sean depuradas en el ámbito administrativo/disciplinario.
- Responsabilidad contable: El propio Tribunal de Cuentas actuando como parte del orden jurisdiccional contencioso-administrativo a través de la actuación de los órganos que forman parte de la sección de enjuiciamiento contable, cuya última instancia se encuentra en manos de la Sala 3.º del Tribunal Supremo. Ello supone la judicialización de la imposición de la sanción.
- Responsabilidad penal: compatible con las dos anteriores y cuya posible existencia será notificada al Fiscal ante el TCu quien derivará la exigencia de la misma a la fiscalía territorial competente para el inicio, en su caso, del proceso penal que corresponda. Ello supone también la judicialización de la imposición de la sanción.

Puede verse, por tanto, que de la actuación del TCu, en su vertiente fiscalizadora de la gestión de fondos públicos, no puede derivarse consecuencia alguna que pueda ser sustanciada y exigida directamente ante y por el propio Tribunal en sede «administrativa» o no judicial.

El Tribunal funciona como un órgano de control con competencias casi exclusivamente informativas de cara a las Cortes Generales como apoyo de estas en su facultad de control político. En este sentido es claro el artículo 12 de la LOTCu al establecer que:

«Uno. El resultado de la fiscalización se expondrá por medio de informes o memorias ordinarias o extraordinarias y de mociones o notas que se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el “Boletín Oficial del Estado”. Cuando la actividad fiscalizadora se refiera a las Comunidades Autónomas o a Entidades que de ellas dependan, el Informe se remitirá, asimismo, a la Asamblea Legislativa de la respectiva Comunidad y se publicará también en su “Boletín Oficial”.

Dos. El Tribunal de Cuentas hará constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla.»

Así, pues, el Tribunal de Cuentas carece de la capacidad de declarar en vía administrativa la existencia de una deuda frente a la Administración ni, por consiguiente, de iniciar un procedimiento de ejecución de la misma. Sus informes no constituyen títulos ejecutivos y las infracciones reflejadas en los mismos requieren de un nuevo procedimiento declarativo, ya sea administrativo ya judicial, para poder generar un derecho de crédito para el erario público.

Esta afirmación tiene una única excepción: **las infracciones relativas a la financiación tanto ordinaria como electoral de las formaciones políticas**. Las infracciones cometidas por las diversas formaciones políticas, detectadas por el TCu en el ejercicio de la fiscalización de la financiación de las mismas, contemplada tanto por la LOREG como por la LOFPP, será sancionadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas de acuerdo con el procedimiento previsto en dicha normativa, siendo estas sanciones recurribles en única instancia ante el Tribunal Supremo.

Esta posibilidad (detectar una infracción, tramitar el correspondiente procedimiento sancionador y sancionar) únicamente se predica respecto de la actuación económico financiera de los partidos políticos (y demás formaciones políticas). Ello tiene un impacto mediático indiscutible y una importancia decisiva por cuanto que afecta a la selección de los gobernantes de un país que gestionarán los recursos que manejan las Administraciones públicas; sin embargo, desde un punto de vista cuantitativo, afecta a un porcentaje muy escaso del gasto público. Así, cabe señalar a modo de ejemplo que en 2014 los recursos ordinarios procedentes de la de la financiación pública a las diversas formaciones políticas ascendieron a 171.896.034,12€ y en 2015 a 160.747.853,04€; por su parte en 2016 los gastos electorales financiados a las formaciones políticas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado —Elecciones a las Cortes Generales celebradas el 26 de junio de 2016— ascendieron a cerca de 44,5 millones de euros; en el caso de las Elecciones a Cortes Generales de 20 de diciembre 2015 la cuantía superó los 55,3 millones de euros.¹⁸

Interesa subrayar una vez más que esta potestad sancionadora, derivada del *ius puniendi* del Estado, no se predica del resto de infracciones detectadas por el Tribunal en el ejercicio de su función fiscalizadora. De esta forma, las irregularidades detectadas durante la fiscalización de áreas tan importantes económicamente como la contratación pública o la actividad subvencional han de sustanciarse a través de procedimientos judiciales y no gozan, por tanto, de la protección disuasoria que supone la ejecutividad de las sanciones administrativas.

4.2. Facultades de la AEAT ante las infracciones tributarias

La deuda tributaria merece, a juicio del legislador español, una protección reforzada, consagrada específicamente en la Ley General Tributaria mediante la construcción de un complejo aparato administrativo dirigido a garantizar la inmediatez de su cobro, como queda patente a la vista de la regulación del procedimiento de recaudación.

Además de ello, la legislación tributaria regula con especial detalle la infracción tributaria encomendando a la AEAT el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria (Título IV de la LGT desarrollado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario).

Las memorias de la AEAT no ofrecen datos sobre número de expedientes sancionadores que se tramitan anualmente. De las memorias de los Tribunales Económicos Administrativos (TEA), encargados de la revisión en vía administrativa, entre otros, de los actos de imposi-

18. *Informe de fiscalización de las contabilidades de las elecciones a Cortes Generales de 26 de junio de 2016* (n.º 1.216); *Informe de fiscalización de las contabilidades de las elecciones a Cortes Generales del 20 de diciembre de 2015* (n.º 1.183).

ción de sanciones, pueden extraerse datos significativos. Así en 2017 tuvieron entrada 194.279 reclamaciones, cifra superior en un 1,18% a la de 2016. El número medio de reclamaciones presentadas en los Tribunales, en los últimos cinco años, asciende a 201.327, correspondiendo al año 2016 el menor número con 192.005, y el de mayor entrada al año 2013, con 208.602 reclamaciones.

Estos expedientes no se refieren únicamente a actuaciones sancionadoras de la AEAT, ya que los TEA conocen de las reclamaciones interpuestas frente a muchos otros actos relativos a la gestión y liquidación de tributos, si bien ilustra de manera suficiente sobre la dimensión de la actividad de la Agencia en cumplimiento de su deber de proteger el ingreso tributario.

4.3. Instrumentos jurídicos a disposición del personal de la AEAT vs. Tribunal de Cuentas para el desempeño de sus funciones

Interesa en este punto destacar la diferente panoplia de instrumentos a disposición de las dos entidades que son objeto principal de esta comparativa, desde una óptica estrictamente jurídica, para el cumplimiento de sus respectivas competencias o misiones (no se hará referencia a los medios materiales a disposición del personal —*software, hardware,...*— ya que es patente, a la vista del presupuesto atribuido a cada una de ellas, que los recursos materiales disponibles para la AEAT son sustancialmente superiores a los del Tribunal de Cuentas).

La principal diferencia entre ambas es el acceso a la información.

En relación con el Tribunal de Cuentas, para posibilitar el adecuado ejercicio de su función fiscalizadora, la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, le atribuye, en su artículo 7, la posibilidad de exigir la colaboración de todos los órganos, entidades, personas físicas o jurídicas, cualquiera que sea su naturaleza, integrantes del sector público, así como de los beneficiarios de créditos y avales públicos y de los perceptores de subvenciones y otras ayudas públicas, todos los cuales están obligados a suministrarle «*cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite éste, relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional*».

La Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas especifica en su artículo 30.1 que este deber de colaboración «*alcanzará a cualesquiera personas, naturales o jurídicas, respecto de los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión hayan participado o participen por cualquier causa, así como a las personas físicas o jurídicas receptoras de subvenciones u otras ayudas del sector público*». Para dar cumplimiento efectivo a este deber de colaboración el Tribunal dispone de medios jurídicos tales como la utilización de requerimientos, la imposición de multas coercitivas (artículo 30.5 de la LFTCU), e incluso, el recurso a la vía penal (delito de desobediencia tipificado en el artículo 502 del Código Penal¹⁹), sin

19. No se tiene conocimiento de caso alguno en que se haya iniciado procedimiento penal a ningún gestor público por falta de colaboración con el Tribunal de Cuentas (u órganos de control externo de las Comunidades Autónomas). Existen muy escasas resoluciones judiciales en este ámbito, relativas al delito por falta de colaboración con el Defensor del Pueblo o sus variantes autonómicas (Sentencia Audiencia Provincial de Pontevedra (Sección 2.ª) núm. 171/2005 de 19 diciembre. JUR 2006\238266; Sentencia Audiencia Provincial de Ávila (Sección 1.ª) núm. 51/2018 de 20 abril; Sentencia Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 7.ª) núm. 493/2018 de 25 julio; Sentencia Audiencia Provincial de Málaga (Sección 3.ª) núm. 37/2003 de 5 febrero. JUR 2003\208998.

perjuicio de la posible responsabilidad contable que, en su caso, pudiera derivarse de la falta de aportación de los justificantes de gastos y de la puesta en conocimiento de las Cortes Generales de la falta de colaboración cuando ésta se haya producido (artículo 7.3 de la LOTCU).

No obstante lo anterior, la experiencia en el ejercicio de la función fiscalizadora por el Tribunal de Cuentas ha puesto de manifiesto que la redacción de los precitados artículos 7 de la LOTCU y 30 de la LFTCU no ha bastado para asegurar dicha colaboración cuando ésta ha debido ser solicitada por el Tribunal a determinados órganos, entidades o instituciones que *no están siendo objeto de fiscalización*, en relación con datos o información relativa a entes o sujetos fiscalizados (por ejemplo datos tributarios o bancarios de entidades o personas fiscalizadas, obrantes respectivamente en poder de la Administración Tributaria o de entidades financieras, etc...). En estos casos, la existencia e invocación de los artículos 7 de la LOTCU y 30 de LFTCU no siempre ha resultado suficiente para alcanzar los objetivos de colaboración pretendidos en determinados ámbitos sectoriales.

En efecto, el mandato general de colaboración con el Tribunal de Cuentas, establecido en los artículos 7 de la LOTCU y 30 de la LFTCU, se ha visto, en ocasiones, afectado por otras normas con rango de ley, posteriores a ellas, que no han contemplado el acceso del Tribunal de Cuentas a determinados datos considerados reservados por la ley (como los datos tributarios o los datos bancarios). Algunas leyes sectoriales (posteriores a la LOTCU de 1982 y a la LFTCU de 1988), relativas al ejercicio de las competencias y funciones de entidades y órganos sujetos a la fiscalización del Tribunal de Cuentas, no mencionan expresamente al Tribunal como posible requirente de los datos, o de la información, gestionados por dichos órganos y entidades, lo que ha dado lugar a que en ocasiones las Administraciones públicas no hayan podido atender los requerimientos de colaboración formulados por el Tribunal de Cuentas.

Para paliar esta situación el Tribunal de Cuentas aprobó el 24 de febrero de 2011 la *«Moción sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, con la finalidad de mejorar la eficacia del control de la gestión económico-financiera del sector público por parte del Tribunal»*.

Transcurridos más seis años desde la aprobación de tal Moción, la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 10 de octubre de 2017, acordó:

«Instar a las Cortes Generales a que, en el marco de las conclusiones de la iniciativa aprobada por el Pleno del Tribunal de Cuentas, actualizadas a la situación jurídica actual, se haga una propuesta de mejora de la colaboración en el marco de un Plan consensuado con los organismos, acorde con todas las limitaciones normativas de transparencia y protección de datos.»

Esta iniciativa sin embargo no se ha visto plasmada en una reforma efectiva del marco legal en la materia.

Por otra parte, el artículo 3.4 de la Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, por la que se modifican la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos, la Ley

Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, modificó el artículo 7 de esta última dándole la siguiente redacción²⁰:

«Uno. El Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional.

El Estado y demás entidades integrantes del sector público sujetas a control del Tribunal de Cuentas deberán facilitarle la información económico y financiera que les soliciten con ocasión de la tramitación de los procedimientos de control y jurisdiccionales. El Tribunal de Cuentas podrá celebrar convenios de colaboración con la Administración General del Estado y demás órganos, organismos y entidades para el acceso a la información de que estos dispongan de conformidad con la normativa especial que regule la información a suministrar con la finalidad de agilizar y facilitar el ejercicio de su función fiscalizadora y jurisdiccional.

Dos. La petición se efectuará por conducto del Ministerio, Comunidad Autónoma o Corporación Local correspondiente.

Tres. El incumplimiento de los requerimientos del Tribunal podrá suponer la aplicación de las multas coercitivas que se establezcan en su Ley de Funcionamiento. Si los requerimientos se refieren a la reclamación de justificantes de inversiones o gastos públicos y no son cumplidos en el plazo solicitado, se iniciará de oficio el oportuno expediente de reintegro.

El Tribunal de Cuentas pondrá en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración de los obligados a prestársela.

Cuatro. Asimismo el Tribunal podrá comisionar a expertos que tengan titulación adecuada al objeto de inspeccionar, revisar y comprobar la documentación, libros, metálico, valores, bienes y existencias de las Entidades integrantes del sector público en los supuestos a los que se refiere el artículo cuarto, dos, y, en general, para comprobar la realidad de las operaciones reflejadas en sus cuentas y emitir los informes correspondientes.

Cinco. Las entidades de crédito estarán obligadas a colaborar con el Tribunal de cuentas facilitando la documentación e información que les sea requerida. En particular, estarán obligadas a identificar las diferentes cuentas que se refieran a fondos de los partidos políticos, y fundaciones y entidades vinculadas a los mismos o dependientes de ellos, así como las personas autorizadas a efectuar operaciones de disposición con cargo a las mismas.

En el caso de cuentas en que se ingresen únicamente cuotas en concepto de afiliación, deberán aportarse a solicitud del Tribunal de Cuentas datos sobre saldos y movimientos en las fechas o períodos respecto de los que se solicite. En ningún caso se le facilitarán, en relación a estas cuentas, datos que permitan identificar a personas físicas afiliadas a los partidos políticos.

20. La redacción originaria del artículo 7 LOTCu es la siguiente:

Uno. El Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de todas las Entidades a que se refiere el artículo cuarto de esta Ley Orgánica, que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional.

Cuando la normativa vigente establezca la obligatoriedad de la censura jurada de cuentas para determinadas Entidades del sector público se aportará el correspondiente informe al Tribunal.

Dos. La petición se efectuará por conducto del Ministerio, Comunidad o Corporación correspondiente.

Tres. El incumplimiento de los requerimientos del Tribunal podrá suponer la aplicación de las sanciones que se establezcan en su Ley de Funcionamiento. Si los requerimientos se refieren a la reclamación de justificantes de inversiones o gastos públicos y no son cumplidos en el plazo solicitado, se iniciará de oficio el oportuno expediente de reintegro.

El Tribunal de Cuentas pondrá en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración de los obligados a prestársela.

Cuatro. Asimismo el Tribunal podrá comisionar a expertos que tengan titulación adecuada al objeto de inspeccionar, revisar y comprobar la documentación, libros, metálico, valores, bienes y existencias de las Entidades integrantes del sector público o a los supuestos a los que se refiere el artículo cuarto, dos, y, en general, para comprobar la realidad de las operaciones reflejadas en sus cuentas y emitir los informes correspondientes.

Para el caso de las cuentas abiertas en entidades de crédito exclusivamente destinadas a la recepción de donaciones y de las cuentas en las que reciban otras aportaciones, además de la información citada en el párrafo precedente, se aportará información sobre la identidad de quienes realicen las aportaciones si, en este último supuesto, el importe acumulado de las aportaciones en un año natural excede de 3.000 euros.

Esta información también deberá ser objeto de aportación en relación con las entidades y fundaciones vinculadas a los partidos políticos o dependientes de ellos.»

Así pues, el único ámbito en que se amplía la capacidad investigadora del Tribunal de Cuentas es el relativo a la fiscalización de partidos políticos, no siendo el caso de las fiscalizaciones de las que sean objeto otros sujetos.

Como ya se ha señalado, la necesidad de un estricto control de la actividad económico financiera de los partidos políticos es imprescindible para el buen funcionamiento de cualquier sistema democrático. La actividad de los partidos tiene un efecto multiplicador en el funcionamiento de las Administraciones públicas dado que los dirigentes de aquellos se convierten en los máximos gestores públicos al ser el Gobierno la cabeza de la Administración, de modo que es obvia la necesidad de un estricto control de estos mecanismos de participación política. Sin embargo, cuantitativamente, la financiación de los partidos políticos, como se ha visto, es muy escasa si la comparamos con las grandes líneas de gasto realizadas por las Administraciones (educación, sanidad, defensa, infraestructuras de transporte,...) que sin embargo quedan fuera del ámbito de la reforma por la que se ha ampliado el deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, operada por la LO 3/2015.

La redacción del artículo 95 de la Ley General Tributaria no se ha adaptado al espíritu de colaboración con el Tribunal de Cuentas, de modo que la cesión de datos tributario al Tribunal continúa redactada en los mismos términos, siendo únicamente posible cuando el Tribunal fiscalizase a la propia AEAT (artículo 95.g) LGT: 1. *Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto: g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria).*

Este tipo de colaboración difiere del previsto para con la propia Administración en su vertiente de inspección al ciudadano en sus relaciones con la Seguridad Social. Así, el apartado c) del artículo 95 de la LGT prevé la cesión de información cuando la cesión tenga por objeto la colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

Por su parte, y en línea con la vertiente recaudatoria e inspectora de la Administración de la Seguridad Social, el tratamiento legal de la colaboración de la Administración de la Seguridad Social con el Tribunal de Cuentas respecto de estos datos obtenidos por la Administración de la Seguridad Social en ejercicio de sus funciones, es idéntico al de los datos con trascendencia tributaria, circunscribiéndose también en este caso a la cesión de datos

para su uso exclusivo en la fiscalización de la propia Administración de la Seguridad Social por parte del Tribunal de Cuentas (artículo 77 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social: *Reserva de datos: 1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración de la Seguridad Social en el ejercicio de sus funciones tienen carácter reservado y solo podrán utilizarse para los fines encomendados a las distintas entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión o comunicación tenga por objeto: g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Administración de la Seguridad Social*)

La referida Moción del Tribunal de Cuentas a este respecto desarrolla ampliamente la necesidad de colaboración de entes públicos y privados con el Tribunal de Cuentas y la normativa cuya modificación dotaría de instrumentos eficaces al Tribunal en el ejercicio de sus competencias fiscalizadoras.

Lo acabado de exponer contrasta con las facultades atribuidas a la inspección tributaria. La amplitud de las mismas se depende de la redacción del apartado 1 del artículo 142 de la LGT: *«1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.»*

Otra diferencia llamativa respecto del acceso previsto para los funcionarios del Tribunal de Cuentas a los datos necesarios para el cumplimiento de sus funciones es el refuerzo que la legislación atribuye al trabajo de inspección tributaria, facultando a los funcionarios que desarrollen funciones de inspección la entrada *a las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos* (artículo 142.2 LGT). Este acceso podrá realizarse incluso si la persona bajo cuya custodia se encontraran los lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios. Para ello únicamente haría falta la autorización escrita de la **autoridad administrativa que reglamentariamente se determine**.

El artículo 172.2 del 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 (RGT) dispone que: *«En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan (...)*»

Sólo será necesaria la autorización judicial o el consentimiento del interesado cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario.

No puede encontrarse en la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas precepto alguno que habilite a los funcionarios al servicio de la Institución al acceso a dependencias públicas o privadas con la única autorización de la dirección de la unidad actuante, debiendo coordinar este acceso con las entidades fiscalizadas.

Y finalmente otra de las diferencias destacables respecto del personal al servicio de ambos Organismos de control radica en la consideración de los inspectores al servicio de la AEAT como **agentes de la autoridad**, condición ésta que no se predica expresamente del personal del Tribunal de Cuentas.

El artículo 142.4 de la LGT establece que *«Los funcionarios que desempeñen funciones de inspección serán considerados agentes de la autoridad y deberán acreditar su condición, si son requeridos para ello, fuera de las oficinas públicas.»*

Las autoridades públicas prestarán la protección y el auxilio necesario a los funcionarios para el ejercicio de las funciones de inspección.»

Ello supone que estos funcionarios gozan de la protección que a tal efecto brinda el Código Penal. En este sentido el artículo 60.1 del RGT dispone que *«los funcionarios de la Administración tributaria serán considerados agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones, a los efectos de la responsabilidad administrativa y penal de quienes ofrezcan resistencia o cometan atentado o desacato contra ellos, de hecho o de palabra, durante actos de servicio o con motivo del mismo.»* El mismo precepto continúa señalado que *«las autoridades y entidades a que se refiere el artículo 94 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y quienes, en general, ejerzan funciones públicas, estarán obligados a prestar a los funcionarios y demás personal de los órganos de la Administración tributaria el apoyo, concurso, auxilio y protección que les sea necesario para el ejercicio de sus funciones»* y finalmente al apartado 6 del artículo garantiza que *«los funcionarios y el personal al servicio de la Administración tributaria no estarán obligados a declarar como testigos en los procedimientos civiles ni en los penales, por delitos perseguibles únicamente a instancia de parte, cuando no pudieran hacerlo sin violar el deber de sigilo que estén obligados a guardar».*

De nuevo, ningún precepto contiene un elenco de derechos específicos del personal al servicio del Tribunal de Cuentas.

5. Conclusiones y propuestas

A la vista de lo anteriormente expuesto parece imprescindible acometer con urgencia una serie de modificaciones que impulsen y garanticen la efectividad del control del gasto público en España. Las sugerencias que se proponen en el presente estudio no ambicionan grandes cambios de modelo, que requerirían reformas constitucionales (como el paso de un modelo colegiado a uno unipersonal o la supresión de la función de enjuiciamiento y su subsunción total en la jurisdicción contencioso-administrativa), ni quieren descender al detalle técnico del desarrollo de la fiscalización (como la mejora en el análisis de riesgos, las auditorías de sistemas informáticos o la medición del retorno de la actividad del Tribunal de Cuentas) sino simplemente quieren esbozar la necesidad de implantar unas medidas

de fácil adopción en su mayor parte, y que, sin embargo, conllevarían efectos inmediatos y palpables en la eficacia de la Institución, pudiendo comenzar por las siguientes:

1. Dotar de recursos materiales suficientes para el desarrollo efectivo del control. Ello implica un aumento sustancial del presupuesto de del Tribunal de Cuentas así como de un incremento adecuado de sus plantillas. Esta medida es imprescindible y supone la base sin la cual no pueden implantarse otras reformas estructurales, pero, además de éstas, es inaplazable un cambio tecnológico acorde con el que ha llevado a cabo la AEAT en los últimos años, que le ha permitido convertirse en una de las administraciones digitales de referencia en todo el mundo.
2. Planificar ordenadamente los recursos humanos teniendo presente el progresivo envejecimiento de una plantilla, diezmada por los recortes presupuestarios de los últimos años, y su necesario aumento de cara a afrontar el incremento de la actividad fiscalizadora del Tribunal, tanto en el plano estatal, en el autonómico, como en el internacional, dada la cada vez mayor internacionalización del gasto del Estado. Esta plantilla debería contar con programas obligatorios de formación continua y de intensificación de actuaciones ligados a la consecución de objetivos de modo análogo a los que ya están establecidos para el personal al servicio de la AEAT (Plan de Intensificación de Actuaciones —PEIA—) respecto de los objetivos de recaudación tributaria.
3. Establecer una adecuada relación de liderazgo y cooperación con las CCAA que evite la práctica desaparición de la actividad del Tribunal de Cuentas en aquellas que tengan órgano de control propio (que son 12 de las 17 autonomías). A fin de garantizar y facilitar el ejercicio de la función fiscalizadora en todo el territorio nacional sería recomendable una modificación legislativa que imponga la realización de fiscalizaciones cíclicas de la eficiencia en la ejecución del gasto autonómico en toda su extensión sin limitarse al análisis de la legalidad de la cuenta de cada Comunidad Autónoma. Ello evitaría además que autonomías como La Rioja o Extremadura estén siempre bajo el prisma del Tribunal de Cuentas y otras como Galicia o el País Vasco no lo estén nunca y dotaría a las auditorías de todos los territorios de unos criterios homogéneos a fin de lograr parámetros comparativos adecuados, evitando las distorsiones que supone la diferente intensidad de los controles del Tribunal, lo que tiene además distinto impacto mediático.
4. Modificar del marco relacional con los OCEX, que podría ser más profundo, adaptando la estructura del Pleno del Tribunal de Cuentas a fin de incorporar, en determinadas circunstancias y para determinados asuntos, a los representantes de los órganos de control autonómicos como Consejeros natos, consiguiéndose de este modo un completo desarrollo del estado autonómico desde la perspectiva del control externo.
5. Reforzar la obligación de colaboración de todas las Administraciones públicas con el Tribunal de Cuentas para el completo desarrollo de la fiscalización. La colaboración de la AEAT y de la Seguridad Social con el Tribunal debe producirse en toda su extensión sin limitarse a la transmisión de datos cuando aquéllas sean el sujeto fiscalizado. La reforma de 2015 que, como se ha analizado, quedó vacía de contenido, debe reforzarse mediante la modificación de aquellas leyes que regulan específicamente la actividad de los obligados a colaborar (LGT, LGSS, ...).

6. Desarrollar un estatuto de personal del Tribunal de Cuentas que garantice la posición jurídica del mismo. Ello implica no sólo reforzar su independencia, sino también su consideración de autoridad pública de cara a las actividades investigadoras que realiza así como sus facultades de acceso a la información, debiendo equipararse al estatuto del personal al servicio de la AEAT.
7. Modificar o desarrollar la normativa propia del Tribunal de Cuentas estableciendo plazos obligatorios para llevar a cabo las iniciativas fiscalizadoras, de modo que se eviten retrasos que originen que los resultados de la actividad pierda vigencia volviéndose, por tanto, irrelevantes. Este desarrollo debe incluir inexcusablemente un sistema de medición de impacto financiero²¹ de la actividad del propio Tribunal a fin de permitir un análisis de los resultados de su actividad también desde un punto de vista económico.
8. En sintonía con los cambios propuestos, parece inapelable la necesidad de potenciar la política de comunicación del Tribunal de Cuentas. La Institución debe realizar una labor pedagógica sobre su actividad, a fin de convertirse en un instrumento clave para el control político, como sucede en otros países.
9. En la dirección señalada, la relación con las Cortes Generales debería intensificarse facilitando la comparecencia de expertos en las comisiones, cuando fuese necesario, lo que habilitaría una exposición más detallada y pertinente de los resultados de la actividad fiscalizadora, reforzada por el impacto mediático de la actividad parlamentaria.
10. Y finalmente, a la vista del limitado impacto que las conclusiones y recomendaciones del Tribunal de Cuentas han tenido desde su andadura constitucional, cabría plantearse el establecimiento de un régimen sancionador de directa aplicación por las autoridades fiscalizadoras en línea con la potestad atribuida al mismo en materia de partidos políticos. Si bien esta facultad no es habitual en los sistemas de control externo de países de nuestro entorno, también es cierto que su cultura administrativa es distinta, bastando, en muchos casos, la mera publicación de los resultados de la actividad fiscalizadora para que se pongan en marcha las correcciones propuestas. A fin de reforzar la función fiscalizadora, el establecimiento de la obligatoriedad de determinadas recomendaciones configurando un régimen sancionador supondría un refuerzo indiscutible para la efectividad de los informes de fiscalización, evitando que las mismas incidencias y recomendaciones se reiteren durante años sin que sean atendidas por los gestores con capacidad de decisión, sin explicación alguna. Esta potestad sancionadora²² no es extraña en organismos administrativos con capacidad de supervisión y control del sector privado como la propia AEAT, el Banco de España, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Comisión Nacional del Mercado de Valores o la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, y coadyuvaría en el ejercicio de la potestad sancionadora (o disciplinaria) que corresponde a la Administración y cuyo ejercicio respecto de las irregularidades detectadas por el Tribunal de Cuentas ha tenido escasa repercusión hasta la fecha.

21. CHICANO JÁVEGA, E., COSSÍO CAPDEVILA, A., AGUILAR BELDA, M., LAGARÓN COMBA M.: «El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas de España: limitaciones y riesgos del proceso de evaluación». *Revista Auditoría pública*. Núm. 62. 2014. Pags 45-54.

22. Belando Garín, B.: «*Potestad sancionadora y MIFID II*». Editorial Aranzadi. Pamplona, 2019.

6. Bibliografía

- BELANDO GARÍN, B.: «Potestad sancionadora y MIFID II». Editorial Aranzadi. Pamplona, 2019.
- CRÓNICA 1992-1993 de la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas y del Servicio de Publicaciones del mismo. «Directrices para las Normas de Control interno de la INTOSAI». 1994.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: «Aspectos jurídicos del despilfarro en la gestión de fondos públicos», Editorial Dykinson. 2019.
- CHICANO JÁVEGA, E., COSSÍO CAPDEVILA, A., AGUILAR BELDA, M., LAGARÓN COMBA M.: «El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas de España: limitaciones y riesgos del proceso de evaluación». Revista Auditoría pública. Núm. 62. 2014.
- FABRA VALLÉS, J.M.: «La garantía constitucional del ejercicio independiente del control externo del gasto público». Revista de Auditoría Pública. Núm. 28, 2003.
- FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. Y SALA SÁNCHEZ, P.: «El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy» Servicio de publicaciones del Tribunal de Cuentas. 1987.
- GÓMEZ SANCHEZ, Y.: «El Tribunal de Cuentas. El control económico-financiero externo en el ordenamiento constitucional español». UNED. 2001.
- MARTINEZ LAGO, M.A.: E-Prints Complutense: *La Autoridad Fiscal Independiente*. 2014.
- MARTÍNEZ MARTÍ, G. y MUÑOZ SAN ROMÁN, E.: «Doce propuestas de mejora y una desiderata desesperada sobre la eficacia y eficiencia de los Órganos de Control Externo (OCEX)». Revista Auditoría Pública. Núm 69. 2017.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, R.: *El Tribunal de Cuentas y el nacimiento de la Administración contemporánea*. Revista de administración pública. Núm. 49.
- PALOMAR OLMEDA, A. y GARCÉS SANANGUSTÍN, M.: «El control de las administraciones públicas desde una perspectiva general. Insuficiencias del sistema actual». La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Ed. Thomson Reuters, Aranzadi, octubre 2013.
- PASCUAL GARCÍA, J. y RODRÍGUEZ CASTAÑO, A.: «Régimen jurídico del gasto público: presupuestación, ejecución y control». BOE, 2018.
- VALLÉS VIVES.: «El control externo del gasto público. Configuración y garantía constitucional». Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2003
- VICENTE MARTÍN, C., VEGA BLAZQUEZ, P. y SÁNCHEZ DEL ÁGUILA, M.A.: «El deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas». Revista Española de Control Externo Vol. IX. Enero 2007. Núm. 25.
- <https://www.pwc.es/es/publicaciones/legal-fiscal/paying-taxes-2019.html>
- [http://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/esES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/EjecucionPresupuestaria/Documents/LIQUIDACION%20ESTADO_2017%20\(INTERNET\).pdf](http://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/esES/Contabilidad/ContabilidadPublica/CPE/EjecucionPresupuestaria/Documents/LIQUIDACION%20ESTADO_2017%20(INTERNET).pdf)
- https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/_Ayuda_Memoria_2017/_Ayuda_Memoria_2017.html
- https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/PlanEstrategico2020.pdf
- https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/PLAN_ESTRATEGICO_2018-2021.pdf

Evolución y análisis de la buena gestión de subvenciones públicas: del sometimiento a los requisitos jurídicos tradicionales a las nuevas demandas sociales

DANIEL MARTÍNEZ MANZANEQUE

Investigador en Ciencias Jurídicas, Políticas y Administración Pública

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objeto de estudio la actividad subvencional y la relación de esta con las nuevas demandas sociales. Se comienza con un breve análisis de la actividad de fomento, exponiendo después el concepto de subvención pública y la regulación de esta clase de ayuda pública. Posteriormente, se estudia el cumplimiento de una serie de «principios tradicionales», término que hace referencia a dos principios que contaron con un desarrollo legislativo temprano: el principio de legalidad y el principio de la buena gestión financiera. A continuación, se examinan los «nuevos principios», haciendo referencia aquí a una serie de principios nacidos de nuevas demandas sociales que, si bien es cierto que cuentan con un desarrollo legislativo tardío o posterior, son a día de hoy tan importantes y relevantes como el resto: el principio de igualdad efectiva de género, el principio de sostenibilidad medioambiental y los principios de publicidad y transparencia. Finalmente, el trabajo termina con un análisis del Plan de Recuperación Económica para Europa aprobado por la UE a causa de la pandemia, examinando especialmente la creación del fondo de recuperación «Next Generation EU» y la importancia que tienen las subvenciones públicas dentro de este.

PALABRAS CLAVE

subvenciones públicas | igualdad de género
sostenibilidad medioambiental | transparencia
Plan de Recuperación Económica para Europa

ABSTRACT

The object of this work is to study subsidy activity and its relationship with new social demands. It begins with a brief analysis of the promotion activity, then facilitates the concept of public subsidy and the regulation of this type of public aid. Subsequently, compliance with a series of «traditional principles» is studied, a term which refers to two principles that were developed early in the legislation: the principle of legality and the principle of good financial management. The «new principles» are examined below, referring here to a series of principles born of new social demands which, although it is true that they have a late or later legislative development, are today as important as the rest. These are the principle of effective gender equality, the principle of environmental sustainability and the principles of publicity and transparency. Finally, the work concludes with an analysis of the Economic Recovery Plan for Europe adopted by the EU because of the pandemic, examining the creation of the «Next Generation EU» recovery fund and the importance of public subsidies within it.

KEYWORDS

public subsidies | gender equality
environmental sustainability | transparency
Economic Recovery Plan for Europe

Índice

1. El concepto de subvención pública y los principios generales de la Ley General de Subvenciones. 1.1. El ámbito de actuación de subvenciones públicas: la actividad de fomento. 1.2. Concepto amplio y estricto de la subvención. 1.3. El artículo 8 de la Ley General de Subvenciones.- **2. Principios rectores tradicionales de la gestión de subvenciones públicas.** 2.1. El principio de legalidad. 2.2. La «buena gestión financiera»: eficacia, eficiencia y economicidad.- **3. Los nuevos principios en la gestión de subvenciones públicas.** 3.1. Igualdad y no discriminación. El enfoque de género en las subvenciones públicas. a) Definición de conceptos. b) Las subvenciones públicas y otros mecanismos de fomento de la igualdad de género. 3.2. Sostenibilidad medioambiental y subvenciones públicas. a) Definición del concepto y contexto social. b) La sostenibilidad medioambiental en el marco de la UE. c) La sostenibilidad medioambiental en el marco nacional. 3.3. La publicidad y la transparencia en la concesión de subvenciones públicas. a) Definición de conceptos y contexto histórico. b) La Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. c) La Base de Datos Nacional de Subvenciones. d) Luces y sombras: el informe de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.- **4. Subvenciones públicas frente a la crisis de la Covid-19: El Plan de recuperación económica para Europa.**- **5. Bibliografía**

1. El concepto de subvención pública y los principios generales de la Ley General de Subvenciones

1.1. El ámbito de actuación de subvenciones públicas: la actividad de fomento

Las tareas que asume la Administración no siempre son las mismas, pues estas deben de adaptarse a distintas directrices y orientaciones políticas, económicas y sociales. En las últimas décadas, especialmente en el ámbito europeo, dichas tareas han ido cambiando en consonancia con distintos acontecimientos como el desarrollo económico, el envejecimiento de la población, la sociedad de la información o el aumento de los efectos del cambio climático¹.

Desde un punto de vista jurídico, estas actividades pueden clasificarse atendiendo al efecto que producen en la libertad y derechos de los particulares. Podemos distinguir la actividad de policía o de limitación, que restringe la libertad, los derechos o la actividad de los particulares; la actividad de fomento o incentivadora, que estimula a través de premios o apoyos económicos el ejercicio de la actividad de aquellos, para que la orienten al cumplimiento de determinados fines de interés general y, por último, la actividad de prestación o de servicio público, por la que la Administración suministra prestaciones a los ciudadanos para satisfacer diversas necesidades públicas².

Así, en lo que concierne al objeto de estudio, la actividad de fomento puede definirse como aquella modalidad de intervención administrativa que consiste en dirigir la acción de los particulares hacia fines de interés general mediante el otorgamiento de incentivos diversos³.

1. Sánchez Morón, M. (2019). *Derecho Administrativo: Parte General* (15.ª ed.). Madrid: Tecnos.
2. Parada Vázquez, J. (2019). *Derecho Administrativo* (25.ª ed.). Madrid: Dykinson, pp. 304-307; Jordana De Pozas, L. (1949). «Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo». *Revista De Estudios Políticos*, (48), pp. 41-54.
3. Parada Vázquez, J. (2019). «*Derecho administrativo...*», op. Cit. supra en nota 2, pp. 328-330. La evolución tanto del propio concepto de fomento como de la actividad en sí misma ha sido trascendental en el último siglo. Luis Jordana de Pozas la definió en 1949 como «la acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos y riquezas debidas a los particulares y que satisfacen necesidades públicas que se estiman de utilidad general, sin usar de la coacción ni crear servicios públicos». Por su parte, Sebastián Martín-Retortillo define a finales del s. XX el fomento como «una acción persuasoria, estimulante, ejercida desde el poder: determinación, primero, e impulsión, después, de actividades privadas que es de interés promover (...). Significa también excitar, promover, materia con que se ceba una cosa».

Por lo tanto, vemos dos elementos identificativos dentro de esta actividad: por un lado, la concesión de protagonismo a iniciativas y actividades del sector privado y, por otro lado, la realización de actividades en las que concurre un interés general. Para llevar a cabo dicha actividad, la Administración tiene a su disposición una variedad de ayudas públicas y medidas de fomento. Dichas ayudas públicas son muy diversas y adoptan distintas formas, lo que hace que resulte complicado configurar una lista cerrada de todas ellas. Varias de estas ayudas públicas presentan un carácter económico, destacando una de estas ayudas por encima del resto: la subvención.

1.2. Concepto amplio y estricto de la subvención

El concepto de subvención siempre ha sido objeto de distintas definiciones. Una de esas definiciones entiende la subvención como «una atribución patrimonial a fondo perdido, normalmente una suma dineraria, que una Administración pública realiza en favor de otra o, más frecuentemente, en beneficio de los particulares, concedida para la ejecución por el sujeto beneficiario de la misma, de una actividad que le es propia y representa un interés general y público»⁴. Otras propuestas dogmáticas han abordado la cuestión de definir la subvención otorgándole a esta una categoría más amplia, señalando que la subvención es un instrumento de la planificación administrativa de la economía y que comprende cualquier beneficio económico que persiga finalidades públicas, con independencia de la forma jurídica que adopte⁵.

Nuestra legislación nacional recoge ambos conceptos de la subvención, tanto el estricto («disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado o sus organismos autónomos a favor de personas o entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público») como el amplio («cualquier tipo de ayuda que se otorgue con cargo al Presupuesto del Estado o de sus organismos autónomos y a las subvenciones o ayudas financiadas, en todo o en parte, con fondos de la Comunidad Económica Europea») ⁶.

Ambos conceptos resultan muy útiles. De una parte, la concepción amplia de la subvención, entendida como cualquier tipo de ayuda pública económica, directa o indirecta, perspectiva dominante en el Derecho Comunitario, es la que rige para el control de la acción incentivadora desde la defensa de la libre competencia; de otra parte, la concepción estricta de la subvención, como disposición directa de capital público a favor de un tercero, supone el punto de partida para la aplicación del régimen de otorgamiento y control de las disposiciones directas de capital, hoy regulado en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (en adelante LGS)⁷.

1.3. El artículo 8 de la Ley General de Subvenciones

La LGS establece en el artículo octavo una serie de obligaciones que deben de cumplir las Administraciones Públicas en cuanto a la concesión y gestión de subvenciones. Dentro de los diversos mandatos aquí establecidos, debemos enfatizar aquel que dice que la gestión de

4. Fernández Farreres, G., & Instituto de Estudios Fiscales. (1983). *La subvención: Concepto y régimen jurídico*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 103 y ss.

5. Díaz Lema, J. M & Gallego Anabitarte, A. (1985). «Subvenciones y crédito oficial en España». *Instituto de Estudios Fiscales Instituto de Crédito Oficial*, Madrid, p. 24.

6. Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, artículo 16.

7. Parada Vázquez, J. *Derecho administrativo...*, op. Cit. supra en nota 2, pp. 333-335.

las subvenciones deberá realizarse respetando los principios de publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación. Estos principios nos resultan muy similares a los principios y condiciones específicos aplicables a la contratación administrativa. También puede constatarse en esta regulación cómo se pasa de un sistema de auxilios rogados, en los que los particulares son quienes solicitan las ayudas públicas, a uno de auxilios concursados, en donde la Administración es quien toma la iniciativa y anuncia la concesión de determinados beneficios a los particulares con arreglo a diferentes requisitos⁸.

Otro principio del régimen de las subvenciones que no se encuentra recogido en este artículo octavo, pese a su importancia, es el de riesgo compartido. Este principio sostiene que la subvención tiene un carácter subsidiario, para ayudar a financiar determinadas actividades. Es por ello por lo que una subvención no puede implicar un beneficio o lucro para el particular, puesto que, a diferencia de una donación, la subvención no puede liberar de riesgo al beneficiario. Por tanto, en este principio queda asentado el hecho de que no puede subvencionarse más allá del cien por ciento de la actividad⁹. Por último, la concesión de subvenciones debe respetar el principio de libre competencia, impidiendo que se generen situaciones de desigualdad entre agentes económicos¹⁰.

2. Principios rectores tradicionales de la gestión de subvenciones públicas

2.1. El principio de legalidad

El artículo 9.1 de la Constitución Española (en adelante CE) manifiesta la sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos a esta norma jurídica y al resto del ordenamiento jurídico, de igual manera que el artículo 9.3 CE garantiza, entre muchos otros, el principio de legalidad. Igualmente, el artículo 103.1 CE señala que la Administración Pública ha de actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. Así, el sometimiento de los poderes públicos a la Constitución, las leyes y los reglamentos no va a ser algo distinto en materia de subvenciones, donde el principio de legalidad, con motivo de todo lo que hay en juego, despliega toda su eficacia.

Aquí, una de las cuestiones centrales es la existencia o no de una reserva de ley en materia de subvenciones, es decir, si se habilita jurídicamente a la Administración para el establecimiento y concesión de subvenciones, reconociendo entonces la existencia de reglamentos independientes en el régimen subvencional, o si, por el contrario, existe aquí una reserva formal de ley. En el artículo 81 CE se establecen expresamente las materias sujetas a reserva de ley orgánica, entre las cuales no parece encontrarse la materia de subvenciones. En cambio, del artículo 9 LGS sí que podría deducirse que la Administración se encuentra habilitada para llevar a cabo el establecimiento y concesión de subvenciones, en el que se hace referencia a la existencia de distintas bases reguladoras de cada tipo de subvención.

8. Parada Vázquez, J. *Derecho administrativo...*, op. Cit. supra en nota 2, pp. 336-338.

9. Gamero Casado, E., & Fernández Ramos, S. (2019). *Manual Básico De Derecho Administrativo* (16.ª ed.). Madrid: Tecnos, pp. 957-958.

10. Parada Vázquez, J. *Derecho administrativo...*, op. Cit. supra en nota 2, p. 338.

Siguiendo con ese debate doctrinal acerca de la existencia o no de reserva de ley, puede decirse que, al tratarse de medidas que no afectan de manera negativa a particulares, debe hablarse de una vinculación negativa con respecto al principio de legalidad, por lo que no sería necesaria una cobertura legal previa, pudiendo admitirse entonces la validez de los reglamentos independientes en materia de subvenciones, siempre que estos no afecten a derechos y libertades fundamentales¹¹.

Por otra parte, señala el artículo 133.3 CE que «todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá de establecerse en virtud de ley», mientras que el artículo 133.4 CE afirma que la Administración sólo podrá realizar gastos «de acuerdo con las leyes». De acuerdo con ello, cabe señalar aquí la sujeción expresa de la Administración al principio de legalidad presupuestaria en materia de subvenciones. Este principio sostiene que es necesaria la existencia de una partida de crédito presupuestario del que la Administración pueda disponer, previa habilitación legal, para la concesión de subvenciones públicas¹².

Dichos preceptos deben de ponerse en relación con el artículo 46 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en adelante LGP), donde se señala que la Administración queda vinculada a los créditos para gastos autorizados en los presupuestos anuales, sin que pueda adquirir compromisos de gastos u obligaciones por cuantía superior al importe de esos créditos autorizados; es decir, que la Administración no puede gastar ni contraer compromisos de gastos si no existe un crédito presupuestario que le habilite para ello¹³. Dicha idea también se desprende del artículo 36.1 b) LGS, señalando que la carencia o insuficiencia de crédito presupuestario se configura como causa de nulidad de pleno derecho e invalida la resolución de concesión de una subvención.

Desde una perspectiva general, existe un debate acerca de si esa carencia o insuficiencia de crédito presupuestario afecta o no a la exigibilidad de las obligaciones públicas. Sin embargo, en el régimen subvencional parece estar claro, pues de acuerdo con el artículo 9.4 b) LGS la existencia de ese crédito presupuestario es un requisito para el otorgamiento de la subvención, por lo que, de no haberlo, la obligación pública nunca habría nacido¹⁴.

En conclusión, se debe considerar que el régimen subvencional, de acuerdo con el principio de legalidad, goza de reserva de ley, sin perjuicio de la potestad subvencional de la Administración para el desarrollo de reglamentos, para la regulación de los programas de subvenciones sobre la base de los créditos presupuestarios y para dictar actos administrativos de establecimiento y concesión¹⁵.

11. Gamero Casado, E., & Fernández Ramos, S. *Manual Básico De Derecho Administrativo ...*, op. Cit. supra en nota 9, pp. 959-960.

12. Palomar Olmeda, A., Losada González, H., & Losada González, A. (1995). *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control*, en «Capítulo II, La Legalidad presupuestaria». Madrid: Dykinson.

13. Esevenri Martínez, E. (2014). *Manual práctico de Derecho tributario* (5.ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch; J. R. Parada Vázquez, «Derecho administrativo...», op. Cit. supra en nota 2, p. 333.

14. Martínez Giner, L. (2006). *El reintegro de subvenciones públicas*. Madrid: Iustel, pp. 90 y ss.

15. Gamero Casado, E., & Fernández Ramos, S. *Manual Básico De Derecho Administrativo ...*, op. Cit. supra en nota 9, p. 960.

2.2. La «buena gestión financiera»: eficacia, eficiencia y economicidad

La buena gestión financiera del gasto público, dentro del que se encuentran las subvenciones y otras ayudas económicas, puede entenderse como el deber de la Administración de gastar los fondos públicos a fin de conseguir la mayor cantidad y calidad de objetivos públicos al menor coste posible. Dicho principio constitucional se desprende del artículo 31.2 CE, al señalar este que la programación y ejecución del reparto de los recursos públicos se hará conforme a los «criterios de eficiencia y economía». De igual manera, el artículo 103.1 CE afirma que la Administración sirve con objetividad a los intereses generales y actúa de acuerdo con una serie de principios, entre los que se encuentra el principio de eficacia¹⁶.

En definitiva, puede apreciarse que este requisito de buena gestión financiera se asienta sobre tres principios: eficacia, eficiencia y economicidad. Dichos principios, entrelazados los unos con los otros en igual medida, tienen como finalidad conseguir que, en la gestión de la Administración de los bienes y derechos públicos, se alcance el mayor grado de consecución de objetivos fijados con carácter previo, empleando para ello un volumen de recursos públicos suficiente y no excesivo. Conviene en este punto entrar a definir cada uno de estos tres conceptos¹⁷.

La eficacia puede definirse de forma técnica como el «principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir los objetivos establecidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función»¹⁸. La Administración, como prestadora de bienes y servicios públicos en un Estado Social, tiene la obligación de atender a las necesidades de la ciudadanía. Para ello, los poderes públicos deben de estudiar con detenimiento el contenido de esas necesidades y fijar con cautela cuáles son los objetivos que alcanzar.

Si bien se ha constatado que, para hablar de una actuación eficaz, se requiere seleccionar con prudencia los objetivos, igual de importante es hablar de la forma de actuación. La satisfacción de esas necesidades es el fin último de la Administración, por lo que el principio de eficacia lo que hace es imponer condiciones a su actuación. Por ello, podría decirse que la eficacia como tal no es un objetivo de los poderes públicos, sino un condicionante: la Administración está condicionada a elegir los objetivos, los medios necesarios y la forma de actuación de una forma coherente y adecuada, solo entonces podrá hablarse de una actuación eficaz¹⁹.

Por su parte, la eficiencia puede definirse técnicamente como el «principio de la gestión económico-financiera consistente en conseguir la mejor relación posible entre los resultados obtenidos por una organización, programa, proyecto, actividad o función y los recursos empleados para conseguir aquellos»²⁰. Como se ha dicho previamente, la Administración

16. Sánchez de la Torre, A. (2010). «De la administración eficaz a la administración eficiente». *Eficacia del Derecho (teoría y aplicaciones)*, Madrid: Dykinson, pp. 113-126.

17. Cubillo Rodríguez, C. (2019). *Aspectos jurídicos del despilfarro en la gestión de los fondos públicos*. Madrid: Dykinson, p. 48.

18. Definición de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI-ES-300).

19. Uranga Cogollo, C. (1989). «El principio de eficacia en la organización administrativa: Hacia una Administración por sistemas». *Documentación Administrativa* (N.º 218-219), pp. 97-110.

20. Definición de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI-ES-300).

tiene la obligación de atender a las necesidades de la ciudadanía. Para ello, los poderes públicos van a seleccionar los medios con los que dar respuesta a estos problemas. Sin embargo, los recursos públicos no son infinitos, siempre se encuentran en mayor o menor medida limitados²¹. Por ello, de acuerdo con la definición técnica de eficiencia, junto con el artículo 31.2 CE, se aprecia que el margen de discrecionalidad para seleccionar los medios de actuación no es absoluto.

Este principio de eficiencia no puede entenderse si no se cuenta con el principio de eficacia, pues en la eficiencia también se aprecia la idea de consecución de una serie de objetivos programados, pero añadiendo otro aspecto relevante: la relación entre los medios empleados y los resultados obtenidos²². Los preceptos constitucionales ya señalados hablan de la «optimización de los medios», es decir, que la Administración logre el máximo rendimiento de los recursos disponibles, por ejemplo, utilizando una menor cantidad de recursos para un mismo objetivo, o alcanzando un mayor número de objetivos haciendo uso de los mismos o menos recursos.

Por último, la economía puede definirse como el «principio de la gestión económico-financiera consistente en alcanzar los objetivos fijados en una organización, programa, proyecto, actividad o función minimizando el coste de los recursos utilizados»²³. A diferencia de la eficacia, que hace referencia a la capacidad para alcanzar los objetivos, y de la eficiencia, que hace referencia al mejor empleo de los recursos, la economía o «economicidad» en las actuaciones administrativas habla principalmente en términos económicos. Guarda una estrecha relación con la eficiencia, puesto que permite medir el grado de optimización de los recursos empleados, los cuales siempre son escasos. Este concepto de economía, aplicado en materia de subvenciones, pretende garantizar el logro del máximo de objetivos posibles con el mínimo de esfuerzo financiero²⁴.

Así, la «buena gestión financiera» en materia de subvenciones, implica que la Administración seleccione, de manera adecuada, a qué intereses y necesidades públicas conviene dar respuesta por medio de este procedimiento. Además, debe seleccionar aquellos recursos públicos que al ejecutar esa actividad reportarán el mayor beneficio posible, y todo ello tratando de gastar la menor cantidad posible de dinero público.

A diferencia de otras actividades públicas, el régimen subvencional suele encontrarse en el punto de mira tanto de la opinión pública como de las instituciones fiscalizadoras, fruto de las importantes cantidades de dinero público que se manejan a partir de estas técnicas de incentivación económica. Una de las críticas más habituales gira en torno al cumplimiento de estos principios de eficacia, eficiencia y economicidad en esta materia. En los últimos años, se ha podido advertir como la Comisión Europea ha reiterado a las autoridades

21. Gamero Casado, E., & Fernández Ramos, S. *Manual Básico De Derecho Administrativo ...*, op. Cit. supra en nota 9, p. 94.

22. Parejo Alfonso, L. (1995). Eficacia y administración: Tres estudios (1.ª ed., Estudios Administración General). Madrid: *Instituto Nacional de Administración Pública Boletín Oficial del Estado*, p. 96.

23. Definición de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI-ES-300).

24. Gamero Casado, E., & Fernández Ramos, S. *Manual Básico De Derecho Administrativo ...*, op. Cit. supra en nota 9, p. 965.

españolas la realización de exámenes de eficacia y eficiencia del régimen subvencional, algo que entra dentro de esa constante lucha por la reducción del déficit público²⁵.

Conviene señalar aquí la importancia de las políticas de fomento comunitarias, si bien el artículo 6 LGS señala el carácter supletorio de las normas de esta ley cuando las subvenciones son financiadas con cargo a fondos de la Unión Europea, las cuales abarcan un espacio muy grande dentro del régimen subvencional. La Comisión ha subrayado en más de una ocasión la falta de evaluación del sistema de subvenciones en España, lo que motivó que en 2017 el Gobierno encargase a la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (en adelante AIREF) investigar la eficiencia de cerca de 25.000 millones de euros concedidos en materia subvencional²⁶.

Dicha investigación desembocó en un informe de mediados de 2019²⁷, en el que se evidenciaba la falta de cumplimiento de los criterios de una buena gestión financiera del programa de subvenciones públicas. Se toparon con diversas duplicidades en cuanto a subvenciones otorgadas por distintos niveles de la Administración, de igual manera que otras tantas carecen de eficacia, pues no atienden a ningún fin de interés público. Además, se denunciaba la falta de sanciones para aquellos beneficiarios infractores, llegando al punto crítico de que no se produce posteriormente el reintegro de las cantidades percibidas por estas subvenciones²⁸.

3. Los nuevos principios en la gestión de subvenciones públicas

3.1. Igualdad y no discriminación.

El enfoque de género en las subvenciones públicas

a) Definición de conceptos

Los principios de igualdad y no discriminación se encuentran recogidos en el artículo 8 LGS, estableciendo la prohibición a la Administración de no discriminar sin justificación alguna a quienes pueden ser beneficiarios de una subvención. De esto se desprende una idea ya mencionada anteriormente, y es que el ámbito subvencional, así como en la actividad de fomento en términos generales, no va a poder hacerse cargo de todas las situaciones de necesidad, debiendo distinguir entre las situaciones de interés público, que procede incentivarse, de las que no. En la misma medida, las convocatorias de subvenciones públicas

25. Comisión Europea (2017, mayo 22). «Council recommendation on the 2017 National Reform Programme of Spain and delivering a Council opinion on the 2017 Stability Programme of Spain», p. 8. Recuperado de: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_-_spain_0.pdf

26. Segovia, C. (5 de junio de 2017). La «eficiencia» de los 25.000 millones en subvenciones públicas que se dan cada año se auditará por primera vez. *El Mundo*. Recuperado de: <https://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2017/06/05/59343dd146163fc7148b45ef.html>

27. Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. (2019). Evaluación del gasto público 2018: Estudio de evaluación de estrategia y procedimiento de las subvenciones.

28. Ortega Socorro, E. (8 de julio de 2019). España pierde más de 10.000 millones por ineficiencias en el gasto público. *El Economista*. Recuperado de: <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/9983003/07/19/Espana-pierde-mas-de-10000-millones-por-ineficiencias-en-el-gasto-publico.html>

suelen incluir unos requisitos mínimos previos y unos juicios de valoración para decidir quién debe ser el beneficiario de esa ayuda pública, lo que implica que termina por haber un trato de favor o preferente al beneficiario.

En definitiva, en el ámbito subvencional suele haber discriminaciones de trato, lo importante es que esas discriminaciones se encuentren debidamente justificadas, porque de lo contrario sí se estaría cometiendo un acto contrario al requisito de igualdad²⁹. En este sentido, un instrumento que resulta muy útil de cara a la justificación de distintas políticas de igualdad efectiva de géneros es el informe normativo de impacto de género.

El informe de impacto de género se realiza antes de la aprobación de un proyecto normativo o una disposición reglamentaria, tal y como señala la Ley 30/2003, de 13 de octubre, sobre medidas para incorporar la valoración del impacto de género en las disposiciones normativas que elabore el Gobierno. Dicho informe evalúa, por un lado, los efectos que dicha propuesta puede tener sobre hombres y mujeres por separado y, por otro lado, los efectos en relación con la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres³⁰. Hoy en día estos informes gozan de gran relevancia dentro de la actuación de las administraciones públicas, hasta tal punto que los Presupuestos Generales del Estado han ido incorporando desde el año 2011 los respectivos informes de impacto, pese a que, tal y como señaló la Audiencia Nacional en su sentencia de 28 de abril de 2010, no les es exigible jurídicamente a los Presupuestos que vayan acompañados de estos informes³¹.

b) Las subvenciones públicas y otros mecanismos de fomento de la igualdad de género

La Administración interviene de distintas formas en la perspectiva de género y en el fomento de la igualdad efectiva entre hombres y mujeres, siendo una de esas formas el otorgamiento de subvenciones públicas. Así queda recogido en el artículo 35 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (en adelante LOI), donde se señala la posibilidad de incorporar en las bases reguladoras de las subvenciones valoraciones de actuaciones de efectiva consecución de la igualdad por parte de las entidades solicitantes, encontrándonos entre esas actuaciones, medidas de conciliación de la vida personal, laboral y familiar, de responsabilidad social de la empresa, o la obtención del distintivo empresarial en materia de igualdad previsto en el art. 50 LOI³². Se produce así un importante avance, puesto que las subvenciones en materia de igualdad de género dejan de ser concesiones directas y nominativas para poder ser algo más, para pasar a ser un valor más, un requisito más que ponderar y que se debe tener en cuenta durante la adjudicación de diferentes y diversas subvenciones.

Por otra parte, las características de las subvenciones hacen de estas la forma más ventajosa de lograr la igualdad efectiva entre hombres y mujeres, al contar aquí la Administración

29. Sánchez Morón, M. *Derecho Administrativo: Parte General...*, op. Cit supra en nota 1, pp. 822-823.

30. Guía de aplicación práctica, para la elaboración de informes de impacto de género de las disposiciones normativas que elabora el gobierno, de acuerdo a la Ley 30/2003. (2007). *Instituto de la Mujer, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*.

31. Lucas Durán, M. (2012). «La perspectiva de género en la programación del gasto público». En *Fiscalidad e igualdad de género*, pp. 212-219.

32. Menéndez Sebastián, E. M. (2012). *La Administración promotora de la igualdad de género*. Madrid: Tirant lo Blanch, pp. 294-296.

con más margen de maniobra que, por ejemplo, en la contratación pública. El artículo 33 de la LOI señala que las administraciones públicas, a través de sus órganos de contratación, podrán establecer condiciones especiales con el fin de promover la igualdad entre mujeres y hombres en el mercado de trabajo, de acuerdo con lo establecido en la legislación de contratos del sector público. No obstante, el margen de maniobra de la Administración no es tan amplio en la contratación pública como en el otorgamiento de subvenciones. Esto es así porque, en el caso de la contratación, el legislador hace prevalecer por encima de todas las cosas la igualdad de los licitadores, de tal manera que, cuando las propuestas económicas y técnicas de las empresas postoras son equivalentes, solo entonces se podrá dar preferencia a una de esas empresas que implemente políticas de igualdad. En cambio, con las subvenciones se pueden otorgar recursos públicos de manera directa a organizaciones cuyo fin único es el de promover la igualdad de género, sin tener que respetar en aquellos casos los principios de igualdad de armas propios de la contratación³³.

Otro mecanismo que se ha propuesto como medida para fomentar la igualdad efectiva entre mujeres y hombres es el empleo de beneficios fiscales. Señala el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria en su segundo inciso que los tributos no solo son medios para obtener los recursos necesarios para sufragar los gastos públicos, también pueden servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. Esta disposición se refiere a la existencia de los fines extrafiscales de los tributos, algo que ha sido admitido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional³⁴. Por lo tanto, los tributos podrían usarse también para la implementación de políticas efectivas entre mujeres y hombres³⁵.

Lo cierto es que, a diferencia de la contratación pública, los beneficios fiscales sí que parecen un instrumento tan eficaz como las subvenciones públicas. Sin embargo, hacer uso de esos beneficios fiscales conllevaría una importante reforma del sistema tributario, algo que dista de la facilidad de actuar con la que cuenta la Administración en el estadio subvencional. No obstante, parece que los gobiernos actuales están dispuestos a realizar ese esfuerzo, llegando a plantear rebajas fiscales para empresas que fomenten la igualdad³⁶. A nuestro juicio, otra alternativa podría ser otorgar beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, reconociendo beneficios fiscales a aquellas empresas que cuentan con el distintivo para las empresas en materia de igualdad señalado en el art. 50 LOI³⁷.

33. García-Perrote Escartín, Mercader Uguina, & Álvarez del Cuvillo. (2007). *La ley de igualdad: Consecuencias prácticas en las relaciones laborales y en la empresa*. Valladolid: Lex Nova, pp. 221-222.

34. STC 19/2012, de 15 de febrero, en la que se dice que la «función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero sí puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (artículos 40.1 y 130.1 de la CE), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados».

35. Martínez Quinteiro, M., Figueruelo Burrieza, A., & Universidad de Salamanca. (2007). *La igualdad como compromiso: Estudios de género en homenajes a la profesora Ana Díaz Medina* (1.ª ed., Aquilafuente 119). Salamanca: Universidad de Salamanca.

36. Sérvulo González, J. (5 de julio de 2018). Hacienda prepara una rebaja fiscal para las empresas que fomentan la igualdad. Recuperado de: https://elpais.com/economia/2018/07/05/actualidad/1530776118_380842.html

37. Lucas Durán, M. (2012). «La perspectiva de género en...» op. Cit. supra en nota 31, pp. 223-231.

3.2. Sostenibilidad medioambiental y subvenciones públicas

a) Definición del concepto y contexto social

En primer lugar, debe darse una definición del concepto de sostenibilidad medioambiental. Podemos entender la sostenibilidad medioambiental como «la capacidad de mantener el medio ambiente en su productividad y diversidad a lo largo del tiempo, con especial cuidado de la preservación de los recursos naturales, es decir, explotándolos por debajo de su límite de renovación; pero fomentando al mismo tiempo una responsabilidad consciente sobre lo ecológico y buscando un crecimiento en la cohesión social y en el desarrollo humano»³⁸.

Puede decirse que todas las sociedades europeas, España entre ellas, ha pasado por tres momentos diferentes. Primero, un momento de indiferencia ecológica, en el que se suponía que el planeta podía suministrar todo lo que haga falta para paliar nuestros caprichos. Segundo, un momento de inquietud ecológica, cuando se empezaba a creer que podía llegar un momento en el que el planeta no fuese capaz de cubrir nuestras necesidades primarias. Tercero, un momento de compromiso ecológico, en el que se ha dejado constancia de que tenemos que cambiar nuestra forma de vida, dado que el planeta presenta señales inequívocas de agotamiento. Actualmente nos encontramos en la última fase³⁹. Se dice que las generaciones futuras son titulares de un derecho a recibir de generaciones pasadas un medio ambiente de suficiente calidad como para amparar una vida humana digna. Así, puede apreciarse cómo en las sociedades actuales se encuentra fuertemente arraigado un sentimiento de concienciación ecológica, avanzando ya hacia una posición de compromiso ecológico, donde hay una movilización activa por la defensa del medio ambiente⁴⁰.

b) La sostenibilidad medioambiental en el marco de la UE

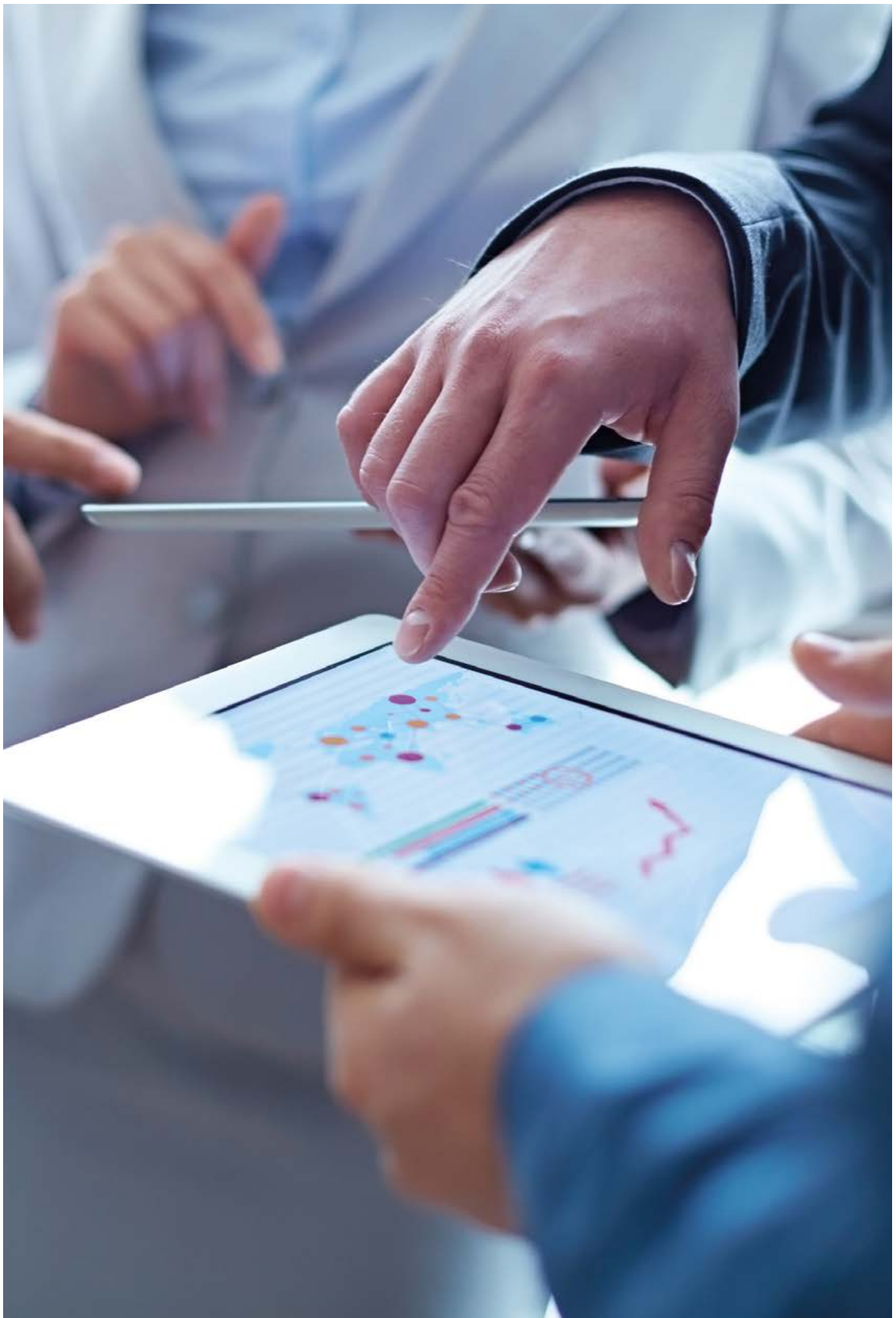
La UE ha contribuido de una forma especialmente trascendente en el desarrollo legislativo del requisito de sostenibilidad medioambiental, contando con una serie de instrumentos jurídicos que articulan las diferentes políticas medioambientales y de desarrollo sostenible. Por un lado, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) enuncia la protección del medio ambiente dentro de sus principales objetivos, impulsando a los Estados miembros a hacer un uso razonable y responsable de los recursos naturales. Entre las disposiciones que contiene el TFUE, cabe destacar la creación de un Fondo de Cohesión, teniendo este como objetivo la concesión de subvenciones y ayudas públicas para financiar proyectos medioambientales. Por otro lado, la UE presentó el mes de diciembre de 2019 el Pacto Verde Europeo, cuya finalidad primordial es que en el año 2050 ninguna de las acciones de los Estados miembros sea lesiva para el medio ambiente. Puede destacarse aquí el Plan de Inversiones del Pacto Verde Europeo, donde se indica la creación de un «Fondo de Transición Justa» que otorgue subvenciones a diferentes regiones de los Estados miembros⁴¹.

38. Sueiras Pascual, M. & Lagarón Comba, M. (2016). «El Tribunal de Cuentas de España y la sostenibilidad ambiental: un nuevo marco de actuación fiscalizadora». *Revista Española de Control Externo* (N.º 53), pp.137-139.

39. Cubillo Rodríguez, C. [Madrid Europa]. (2020, mayo 20). «Política de medio ambiente de la UE» [Archivo de vídeo]. Recuperado de: https://www.youtube.com/watch?v=eM94hJLAg_U

40. Cubillo Rodríguez, C. (2019). *Aspectos jurídicos del despilfarro...* op. Cit. supra en nota 17, p. 59.

41. Comisión Europea. (2020, enero 14). «Financiar la transición verde: el Plan de Inversiones del Pacto Verde Europeo y el Mecanismo para una Transición Justa» [Comunicado de Prensa]. Recuperado de: https://www.aragon.es/documents/20127/10701991/Transicion_verde_el_Plan_Inversiones.pdf/ce425bc6-c924-0163-a2df-36b103bd2eb2?t=1579078664709



Además, la UE cuenta con un instrumento financiero dedicado en exclusiva al mantenimiento del medio ambiente, el programa LIFE (L'Instrument Financier pour l'Environnement). Desde sus comienzos en el año 1992, este programa ha tenido por objetivo subvencionar investigaciones y proyectos innovadores orientados a la sostenibilidad medioambiental. Puede distinguirse un primer periodo del programa LIFE, entre los años 1992 a 2013, dividido a su vez en cuatro fases. Durante este periodo, se calcula que la UE contribuyó con aproximadamente 3.100 millones de euros a subvencionar alrededor de 3.954 proyectos encaminados a la sostenibilidad medioambiental.

Después de haber recibido numerosas críticas positivas, las instituciones europeas continuaron promoviendo la subvención de políticas y prácticas medioambientales a través de este instrumento, con la aprobación de un presupuesto de aproximadamente 3.500 millones de euros para el programa LIFE 2014 a 2020, en el que se distinguen dos sub-programas: medio ambiente y acción por el clima⁴². Cabe destacar aquí los instrumentos de financiación que va a emplear el programa LIFE. Si bien podemos encontrarnos algunos instrumentos financieros innovadores, tales como el Mecanismo de financiación de capital natural o el Instrumento de financiación privada para la eficiencia energética, la UE sigue apostando por una financiación basada en la convocatoria y concesión de subvenciones públicas⁴³. En cuanto al respaldo subvencional de este programa a nuestros proyectos nacionales, es de destacar que, desde el año 1992 hasta hoy, el programa LIFE ha aprobado más de 820 convocatorias para proyectos españoles, otorgando así una financiación de más de 660 millones para estos⁴⁴.

c) La sostenibilidad medioambiental en el marco nacional

El artículo 45 de la CE señala que todos tienen derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado, pero también la obligación de conservarlo, así como la obligación de los poderes públicos de defender y restaurar el medio ambiente. Esa preocupación por la protección del medio ambiente es uno de los aspectos más innovadores de la Constitución de 1978. Esto es así dado que, pese a la relevancia que ha ido adquiriendo en las últimas décadas la preocupación por la sostenibilidad medioambiental, existían muy pocos precedentes de Constituciones haciendo referencia a este asunto, como por ejemplo la Constitución portuguesa de 1976, que indica en su artículo 66 que todos tendrán derecho a un ambiente humano de vida, salubre y ecológicamente equilibrado y el deber de defenderlo.

Por otra parte, el pasado mes de mayo el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética. Se pretende así armonizar las actuaciones de la sociedad española y poder cumplir con los objetivos marcados en el Acuerdo de París del 2015, además de cumplir con los objetivos fijados en medio ambiente por las autoridades

42. Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico. «¿Cuál es el presupuesto del Programa LIFE?». Recuperado de: <https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/servicios/ayudas-subvenciones/programa-life/preguntas-frecuentes/>

43. NEEMO EIGG. (2015, junio 23). «Programa LIFE 2014-2020». Recuperado de: https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/servicios/ayudas-subvenciones/01-lifeintroducciongeneral_2015_iortizdeurbina_tcm30-87608.pdf

44. Observatorio de Políticas Ambientales. «Una visión transversal: evaluación ambiental, actividades de fomento, aspectos financieros, contratación ecológica, sostenibilidad de productos y empresas». Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades. Recuperado de: <https://www.actualidadjuridicaambiental.com/wp-content/uploads/2019/07/OPAM-2018-on-line.pdf>

europas. Se pueden distinguir diferentes objetivos, como la reducción de gases de efecto invernadero, el desarrollo de energías renovables y otra serie de medidas que hagan de España un país neutro en emisiones en el año 2050⁴⁵. Entre los distintos elementos de esta Ley, hay uno que nos resulta especialmente relevante, tratándose este de la retirada gradual de subvenciones a combustibles. Cabe destacar que, a diferencia de otros casos, esta medida favorable a la sostenibilidad medioambiental cuenta con consenso entre las principales fuerzas políticas, a saber, PSOE, Unidas Podemos, Ciudadanos y Partido Popular, si bien es cierto que este último discrepa en algunos aspectos⁴⁶.

La reducción de subvenciones a combustibles fósiles no es ninguna práctica novedosa de este Proyecto de Ley. En la última década, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) se ha hecho eco de la imperiosa necesidad de reducir las subvenciones a combustibles fósiles, dado que estas impedían el desarrollo de energías renovables y de su aceptación en el mercado. La UE, por su parte, se comprometió a reducir gradualmente las subvenciones que fuesen perjudiciales para el medio ambiente, incluyendo aquellas destinadas al consumo y producción de combustibles fósiles.

Los informes EIR (Environmental Implementation Review), sobre revisión de la aplicación normativa europea de medioambiente, que ha recibido España en los últimos años, señalan la necesidad de aumentar la carga fiscal de impuestos medioambientales y de reducir las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente. Es cierto que dichos informes valoran la labor llevada a cabo por las autoridades españolas en los últimos años, disminuyendo el nivel de subvenciones a combustibles fósiles. No obstante, esto sigue siendo insuficiente, por lo que las autoridades europeas recomiendan a España el desarrollo de una estrategia que siga teniendo como objetivo eliminar gradualmente subvenciones perjudiciales para el medio ambiente⁴⁷. No obstante, la aplicación de estas medidas no siempre es fácil, tal y como se vio con el asunto de los «chalecos amarillos» en Francia, al producirse multitudinarias manifestaciones en protesta a la subida de los impuestos sobre el carburante por parte del gobierno de Emmanuel Macron.

3.3. La publicidad y la transparencia en la concesión de subvenciones públicas

a) Definición de conceptos y contexto histórico

Los principios de publicidad y de transparencia que rigen las actuaciones de la Administración se encuentran fuertemente entrelazados entre sí, más todavía dentro de la actividad de fomento, lo que hace que resulte improductivo presentar dichos conceptos por separado. Durante los últimos años, en los que el despilfarro en la gestión de fondos públicos y la corrupción de las instituciones públicas han copado especial protagonismo, la publicidad

45. Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico. (2020, mayo 19). «El Gobierno envía a las Cortes el primer proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética para alcanzar la neutralidad de emisiones a más tardar en 2050». Recuperado de: <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/el-gobierno-env%C3%ADa-a-las-cortes-el-primer-proyecto-de-ley-de-cambio-clim%C3%A1tico-y-transici%C3%B3n-energ%C3%A9tica-para-alcanzar-la-neutralidad-de-emisiones-a/tcm:30-509229>

46. Averchenkova, A. & Lázaro Touza, L. (2019). «Legislando para lograr una transición baja en carbono: experiencias en Reino Unido, Francia y España». *Papeles de economía española* (N.º 163), pp. 180-200.

47. Dirección General de Medio Ambiente de la Comisión Europea. (2019). «Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019, Informe de España». Recuperado de: https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_es_es.pdf

y la transparencia se han vuelto determinantes para poder controlar la actividad subvencional que ejercen los poderes públicos, de tal manera que la ciudadanía pueda comprobar que los resultados son los esperados y la Administración actúa eficaz y efectivamente⁴⁸.

El principio de publicidad hace referencia a la obligación de publicación que tiene la Administración a lo largo del procedimiento subvencional, como la publicación de las bases reguladoras de la convocatoria o la publicación de las resoluciones de concesión. Este principio se encuentra perfectamente señalado en el artículo 9 LGS, que exige que se aprueben las bases reguladoras de una subvención con carácter previo a su otorgamiento, así como en el artículo 18 de la misma ley, donde se señala la obligación de los órganos concedentes de la subvención de dar publicidad de la convocatoria y su resolución mediante la Base de Datos Nacional de Subvenciones. Por su parte, la transparencia busca que la actividad administrativa en su conjunto sea de conocimiento público, algo que se conseguirá otorgando publicidad a sus decisiones. Junto con el artículo 8 LGS, en este apartado tiene especial relevancia la Ley 19/2013, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (en adelante Ley de Transparencia)⁴⁹.

b) La Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno

La Ley de Transparencia muestra la predisposición de los últimos años por parte de los poderes públicos de mostrarse más francos con la ciudadanía, la cual se siente cada vez más participativa, presumiblemente por las dificultades socioeconómicas que se han sucedido en los últimos años y han tenido que hacer frente. Esta Ley ha incrementado la transparencia en la actividad pública a través de la obligatoriedad de publicidad para todas las Administraciones y entidades públicas. Además, ha reconocido el acceso a la información al regularlo como un derecho de ámbito amplio y, por último, ha establecido las obligaciones que deben de cumplir los responsables públicos de un buen gobierno y las consecuencias que deriven un posible incumplimiento⁵⁰.

Un problema que ha surgido en los últimos años entorno a la Ley de Transparencia es el reconocimiento o no del derecho de acceso a la información pública como derecho fundamental. A la hora de acceder a información u otorgarle un carácter público, siempre se tiene en cuenta la posibilidad de que dicho acceso público pueda perjudicar o entrar en conflicto con una serie de derechos fundamentales. En tal caso, un derecho no fundamental de acceso a la información quedaría en inferioridad frente a los derechos fundamentales afectados de terceros, de tal manera que, en el momento de ponderar ambos conceptos, nos encontraremos siempre con una prevalencia casi automática de esos derechos fundamentales⁵¹.

48. Larach del Castillo, C. A. (2015). «Transparencia y buen gobierno en España». *Revista Digital de Derecho Administrativo* (N.º 13), p. 257.

49. Villanueva Turnes, A. (2016). «Los principios constitucionales en el procedimiento de concesión de subvenciones en España». *Revista Estado, Gobierno y Gestión Pública* (N.º 28), pp. 110-115.

50. Riera López, M. y Arias Rodríguez, A. (2019). «Dos críticas recurrentes desde las ICEX sobre la concesión de subvenciones: el plan estratégico y la transparencia». *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados. Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal* (N.º Extra 1), pp. 68-75.

51. Rollnert Liern, G. (2014). «El derecho de acceso a la información pública como derecho fundamental: una valoración del debate doctrinal a propósito de la Ley de Transparencia». *Revista Teoría y Realidad Constitucional* (N.º 34), pp. 356-358.

En respuesta a toda esta problemática, parte de la doctrina opina que la intensidad de esas denegaciones de información pública puede resultar contraproducente para el reconocimiento y desarrollo del derecho de acceso a la información pública (que a su vez abarca los principios de igualdad y de transparencia). Por ello, se cree que puede ser determinante que se valore a este derecho como un verdadero derecho fundamental, para que en las distintas ponderaciones que se hagan, este cuente con un peso importante. Por otra parte, además de contar con un mayor peso, ese reconocimiento de derecho fundamental implicaría unas motivaciones más concretas de las restricciones, alejándose así de formas genéricas⁵².

En consecuencia, puede considerarse que la Ley de Transparencia supone un gran avance, pero muchos se encuentran a la espera que se regule el acceso a la información como un derecho fundamental. La publicidad y la transparencia son dos principios que deberán darse en el estadio subvencional en su máxima extensión, desde el anuncio de la convocatoria hasta su resolución, garantizando así que todos los actores que participan en el proceso subvencional, como por ejemplo los solicitantes de estas ayudas, entiendan cómo y por qué los órganos concedentes toman ciertas decisiones. Además, el reconocimiento de estos derechos como fundamentales podría ser de gran ayuda, haciendo que, frente a cualquier interesado que tratase de poner en duda el buen hacer del procedimiento subvencional, alegando un perjuicio sobre algunos de sus derechos, los principios de publicidad y transparencia prevaleciesen sobre todo esto, garantizando así que el proceso finalice de manera correcta.

c) La Base de Datos Nacional de Subvenciones

Por otra parte, el Informe de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (en adelante informe CORA) señala el mismo año en el que se aprueba la Ley de Transparencia, el año 2013, la necesidad de reformar la LGS para reforzar la transparencia en el ámbito subvencional. Para ello, se pretende crear un sistema de publicidad de las subvenciones que otorgue mayor transparencia y simplifique los procedimientos, sin que los órganos concedentes se vean obligados a acudir siempre al boletín oficial correspondiente. Para cumplir con estas necesidades, el legislador opta por redefinir las competencias de un instrumento público ya existente, la Base de Datos Nacional de Subvenciones (en adelante BDNS). En un principio, la BDNS tenía por objeto facilitar la planificación de las actuaciones de control financiero de las subvenciones y servir en la lucha contra el fraude. Con la llegada de la Ley de Transparencia en el año 2013, se piensa que es el momento de actualizar el soporte tecnológico del ámbito subvencional, para lo cual se recicla la BDNS, pasando a convertirse en un sistema que ofrece información a todos los órganos gestores de subvenciones integrados en el sistema, además de proveer información pública a los ciudadanos, cumpliendo así con los principios de publicidad y transparencia⁵³.

Todo lo señalado se materializa en la Disposición Transitoria 10 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de racionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa, que reforma el artículo de la Ley de Transparencia, pasando a decir este que la Base

52. Cotino Hueso, L. (2014). «La nueva Ley de Transparencia y acceso a la información». *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá* (N.º 7), pp. 250-252.

53. Lanza Suárez, P. (2019). «40 meses a bordo de la Base de Datos Nacional de Subvenciones». *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados. Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal* (N.º Extra 1), pp. 177-193.

de Datos Nacional de Subvenciones tiene la obligación de promover la transparencia, la buena gestión de los recursos públicos y contribuir en la lucha contra el fraude en materia de subvenciones⁵⁴. La BDNS se trata de un sistema dual, lo que quiere decir que por un lado cuenta con una parte pública, a la que tiene acceso toda la ciudadanía, cumpliendo así con los requisitos de publicidad y transparencia, y por otro lado cuenta con una parte reservada a los órganos gestores de las subvenciones, para que cumplan con sus obligaciones de publicitar distintos aspectos de la subvención de acuerdo con lo señalado en la ley⁵⁵.

Resulta interesante detenerse en este punto y valorar la transparencia de nuestro sistema subvencional en comparación con los de otros países. Siguiendo un estudio comparado realizado por la Revista Internacional de Transparencia e Integridad, se observa una comparativa entre los sistemas de transparencia subvencional de España, Australia y Estados Unidos⁵⁶. Para ello emplean diferentes indicadores, como por ejemplo la presencia en redes sociales, la descarga de datos abiertos o la sindicación de contenidos. Si bien los tres sistemas presentan muchas similitudes, hay una serie de características en las que se diferencian, ya que, en el sistema norteamericano, a diferencia de lo que ocurre en los sistemas australiano y español, se hace un uso activo de las redes sociales, blogs comunitarios o aplicaciones para dispositivos móviles. De todo ello, puede desprenderse la idea de que el sistema de transparencia subvencional norteamericano se encuentra un estadio más avanzado que el sistema español, habiendo abrazado las nuevas tecnologías y medios de comunicación, lo que hace de este un sistema de transparencia más moderno que los demás.

d) Luces y sombras: el informe de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal
Por último, cabe destacar aquí la evaluación de la estrategia y el procedimiento de las subvenciones en el informe de la AIREF, donde, entre otras cosas, esta analiza puntos débiles en la transparencia y visibilidad de muchas subvenciones, en este caso, todas de concesión directa. Uno de los aspectos deficitarios que se señala en el informe es que la regulación de concesiones directas es insuficiente. Se hace una distinción entre las subvenciones de origen legal, las previstas nominativamente en una norma presupuestaria y las de carácter excepcional. En cuanto a las segundas, el informe señala que se encuentran recogidas en leyes presupuestarias sin justificarse correctamente el fundamento, su cuantía y la responsabilidad y obligaciones de sus beneficiarios. En cuanto a las subvenciones excepcionales, tampoco estas cumplen correctamente los requisitos de transparencia y visibilidad. Por lo tanto, se indica que la regulación de su cuantía económica, así como de las obligaciones y compromisos de ejecución y resultados de beneficiarios no se encuentra correctamente regulado⁵⁷.

Ese mismo informe también se detiene a estudiar la BDNS, señalando varias de sus debilidades. Existe una falta de uniformidad en los datos que recoge esta institución, a lo que hay que sumarle el hecho de que hay determinadas administraciones y entes

54. Riera López, M. y Arias Rodríguez, A. (2019). «Dos críticas recurrentes desde las ICEX...» op. Cit. supra en nota 50, pp. 68-75.

55. Lanza Suárez, P. (2019). «40 meses a bordo de...» op. Cit. supra en nota 53, pp. 177-193.

56. Lanza Suárez, P. (2019). «Los sistemas de transparencia subvencional en Australia, España y Estados Unidos: un estudio comparativo». *Revista internacional de Transparencia e Integridad* (N.º 9).

57. Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. (2019). Evaluación del gasto público 2018: Estudio de evaluación de estrategia y procedimiento de las subvenciones, pp. 50-51.

públicos que no se han incorporado todavía al sistema. Todo ello se traduce en falta de información, especialmente en cuanto a las concesiones, ya que muchos de los órganos concedentes suben datos sobre las convocatorias, pero no sobre las concesiones. Esta falta de información hace que resulte imposible llevar a cabo un análisis exhaustivo de la actividad subvencional⁵⁸.

Así, parece que la aparición de nuevas figuras regulatorias, como la Ley de Transparencia o la nueva BDNS, ha supuesto un gran avance en materia de publicidad y transparencia en el ámbito subvencional, pero existe todavía un importante margen de mejora. De lo que se trata ahora es de mejorar el control sobre los objetivos a alcanzar y sus beneficiarios, evitando duplicidades de subvenciones y gastos innecesarios de los fondos públicos, para lo que será necesario poder contar con una institución pública que permita seguir, paso a paso, cada uno de los aspectos y acontecimientos que se dan en el otorgamiento de una subvención⁵⁹.

4. Las subvenciones públicas frente a la crisis de la Covid-19: el Plan de recuperación económica para Europa

El pasado mes de marzo, la Organización Mundial de la Salud declaró que la situación de emergencia provocada por la Covid-19 había dado lugar a una pandemia global. La elevada globalización y la fuerte cultura de cooperación y colaboración que se ha implantado en las últimas décadas han hecho de la pandemia del coronavirus el mayor reto hasta el momento para la sociedad del siglo XXI. Todos los gobiernos se han visto obligados a adoptar decisiones difíciles, donde se ha vuelto más necesario que nunca tomar en consideración el entorno y los actores sociales y económicos que participan en una situación tan compleja como extraordinaria.

Como no podía ser de otra manera, en el momento en el que la pandemia alcanzó las fronteras de los países europeos, cientos de millones de ciudadanos fijaron sus miradas en Bruselas. Al mismo tiempo que los Estados miembros adoptaban las medidas más adecuadas para paliar los efectos de la primera oleada de la pandemia, resultaba imprescindible diseñar un plan de acción que permitiese a las economías europeas recuperarse y reconstruirse de los devastadores efectos de esta crisis. Todo ello suponía una prueba de fuego para la Unión Europea, a fin de comprobar si verdaderamente esta es una comunidad política donde la gobernanza en común de los Estados miembros se encuentra por encima de los intereses nacionales de estos.

Después de numerosos debates y negociaciones, el pasado mes de julio los Estados miembros fueron capaces de llegar a un acuerdo y el Consejo Europeo aprobó un gran plan de recuperación para hacer frente a la crisis originada por la pandemia. Dicho plan de

58. *Ibid.* pp. 55-56.

59. Viaña, D. (3 de junio de 2019). La AIREF denuncia la falta de transparencia en el gasto de más de 14.000 millones en subvenciones públicas. *El Mundo*. Recuperado de: <https://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2019/06/03/5cf4efccfdff5e9f8b471d.html>

recuperación económica ha sido definido por las instituciones comunitarias como el mayor paquete de estímulo jamás financiado a través de la UE, una magnitud que llega hasta tal punto que varios mandatarios europeos ya han descrito este proyecto como un nuevo Plan Marshall. Este plan se asienta sobre dos pilares. De una parte, la aprobación del presupuesto plurianual de la UE para 2021-2027 y, de otra parte, la creación de «Next Generation EU», un fondo de recuperación temporal dotado de 750.000 millones de euros que contribuirá a reparar los daños económicos y sociales causados por esta pandemia⁶⁰.

Resulta especialmente interesante analizar con más detalle «Next Generation EU». La financiación de este nuevo fondo se hará mediante la emisión de deuda en los mercados de capitales por parte la Comisión Europea, es decir, que la Comisión se encontrará facultada para contraer empréstitos en estos mercados en nombre de la UE, todo ello por un importe máximo de 750.000 millones. De acuerdo con el principio de la buena gestión financiera, el Consejo Europeo ha terminado por acordar que dicho endeudamiento habrá de cesar como tarde al término del año 2026, para que así en los próximos años se pueda ir reduciendo de manera constante estos pasivos, fijando como plazo de vencimiento para pagar esta deuda el 31 de diciembre del año 2058⁶¹.

En este sentido, cabe destacar que, de los 750.000 millones de euros que recoge el Fondo de Recuperación, 390.000 millones serán en modo transferencias o subvenciones directas a fondo perdido, mientras que los 360.000 millones restan serán en concepto de préstamos. Así, puede observarse que las subvenciones públicas van a jugar un papel clave para hacer frente a las consecuencias sanitarias, sociales y económicas de esta pandemia, pues así lo han querido los dirigentes europeos.

Si bien es cierto que la creación del Fondo de Recuperación ha sido todo un hito histórico, alcanzar un acuerdo unánime entre los distintos Estados miembros no fue una tarea fácil. De una parte, un bloque de países conformado por Alemania, Francia, España e Italia destacaban la necesidad de permitir que este nuevo fondo realizase en su mayor parte transferencias directas a otros países, para así poder evitar que las deudas nacionales de los países más afectados por esta crisis no se disparasen. En consecuencia, estos países solicitaron de manera conjunta que, de esos 750.000 millones de euros con los que «Next Generation EU» va a contar, 500.000 millones fuesen en ayudas directas a fondo perdido, una propuesta que resultó ser bien acogida por el presidente del Consejo Europeo, Charles Michel.

Sin embargo, un conjunto de países integrado por Holanda, Austria, Suecia, Finlandia y Dinamarca se opusieron a la propuesta inicial de presidente del Consejo Europeo. El bloque de los países frugales, pues así es como se les conoce a estos países, mantuvo siempre una oposición reticente a las ayudas directas a fondo perdido. Esto es así porque

60. Comisión Europea. (2020, noviembre 10). «Presupuesto de la UE: la Comisión Europea se congratula del acuerdo alcanzado sobre un paquete de 1'8 billones para ayudar a construir una Europa más ecológica, más digital y más resiliente». [Comunicado de Prensa]. Recuperado de: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_20_2073

61. Consejo Europeo (2020, julio 21). «Conclusiones adoptadas por el Consejo Europeo en la Reunión Extraordinaria del Consejo Europeo (17, 18, 19, 20 y 21 de julio de 2020)». Recuperado de: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2020/07/21/european-council-conclusions-17-21-july-2020/>

estos países siempre desearon que las ayudas del Fondo de Recuperación tuviesen en su totalidad forma de préstamos, evitando así la emisión de deuda común que desde un primer momento pedían los países del sur. Además del rechazo a mutualizar deuda de los Estados miembros, este bloque señalaba que solo estarían dispuestos a otorgar préstamos a los países del sur de Europa si estos presentaban planes de reformas para enderezar sus economías.

En definitiva, puede observarse que, detrás de esa unanimidad por la que se aprobó la creación del Fondo de Recuperación, existió y existe todavía hoy un fuerte debate a la hora de percibir como debería diseñarse este enorme paquete de ayudas proveniente de Bruselas. A este respecto, no es el objetivo de este trabajo analizar cual de estas posturas es más razonada, cual es la más acertada para hacer frente a los desafíos que ha planteado esta pandemia. En este aspecto, es de destacar que, desde el pasado mes de marzo en que comenzó esta pandemia, cada uno de los Estados miembros se vio obligado a dar una respuesta rápida frente al impacto económico del coronavirus, apostando cada uno de estos países por medidas diferentes. Incluso meses después de esto, los distintos Estados miembros siguen adoptando diferentes políticas de estímulo.

En este aspecto, la mayor diferencia que cabe apreciar aquí se da en cuanto al formato de estas ayudas. Las mayores economías de la UE adoptan medidas de aplazamiento de pagos, combinando estas con el otorgamiento de ayudas directas y subvenciones públicas. Por ejemplo, en cuanto a medidas de apoyo a empresas, países como Alemania, Francia o Italia han optado desde el comienzo de esta pandemia por la concesión de subvenciones a fondo perdido para paliar los efectos de esta crisis. Alemania otorgó subvenciones para extender ayudas directas sin obligación de reembolso para cubrir los costes fijos operativos por un período estimado de tres meses, y concediendo para negocios con plantillas de no más de cinco empleados un pago único de hasta 9.000 euros, y de hasta 15.000 euros para los de un máximo de diez empleados. Mientras, Francia otorgó subvenciones por valor de hasta 1.500 euros a pymes que cumpliesen una serie de requisitos concretos. Por su parte, Italia aprobó una ayuda similar para autónomos, que consistía en una subvención de 600 euros. En cambio, el Ejecutivo español optó más por el aplazamiento de pagos de algunos costes operativos, siendo de estos países el que menos gasto público ha aprobado en concepto de ayudas directas⁶².

Como se ha apuntado anteriormente, el propósito de este estudio no es decidir cual es la forma más idónea de hacer frente a esta pandemia, si haciendo un mayor uso de subvenciones públicas a fondo perdido o, por el contrario, otorgando un mayor protagonismo al empleo de créditos reembolsables u otra clase de ayudas públicas. En este sentido, no existe una única respuesta que sea del todo acertada, dado que cada país cuenta con una serie de condicionantes, tales como su contexto histórico, su cultura política o su percepción de la economía que hacen que, ante una situación de extrema urgencia o riesgo, adopten una serie de medidas diferentes.

62. Cuadro-Sáez, L., López-Vicente, F., Párraga Rodríguez, S. & Viani, F. (2020). «Medidas de política fiscal en respuesta a la crisis sanitaria en las principales economías del área del grupo, Estados Unidos y Reino Unido». *Banco de España*. Recuperado de: <https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/Publicaciones-Seriadas/DocumentosOcasionales/20/Fich/do2019.pdf>

Es muy importante comprender que, para paliar los efectos de esta crisis, los Estados miembros deben impulsar, tal y como se ha podido comprobar estos últimos meses, un incremento de su gasto público con el que reactivar sus economías. Así, el otorgamiento de ayudas públicas por parte de la Administración se vuelve aquí crucial, en especial el otorgamiento de subvenciones públicas. El hecho de que un 52% de los recursos financieros que recoge «Next Generation EU» corresponda a subvenciones públicas a fondo perdido permite hacerse una idea de la importancia de estas como mecanismo de defensa y recuperación frente a esta nueva crisis. Las subvenciones públicas deben ser consideradas punta de lanza de las Administraciones a la hora de incentivar de nuevo la inversión y la actividad económica de la ciudadanía y resto de actores sociales.

No obstante, si se potencian las subvenciones públicas como un componente clave para superar toda esta situación, en ese caso se vuelve más importante que nunca asegurar que la convocatoria y la concesión de estas ayudas directas se haga conforme a una serie de requisitos mínimos.

En primer lugar, la concesión de dichas subvenciones habrá de hacerse atendiendo a una serie de fines concretos. No se puede permitir en la ambigüedad e indeterminación a la hora de definir los objetivos por los que se conceden subvenciones, señalando únicamente como finalidad hacer frente a las consecuencias sociales y económicas de esta crisis. La exactitud se presenta siempre como un elemento clave para garantizar que las subvenciones atiendan metas concretas que representan un interés público. En concordancia con este principio, el Consejo Europeo acordó que, para poder acceder a los créditos del Fondo de Recuperación, los Estados miembros deberán elaborar planes exhaustivos de recuperación, los cuales serán evaluados por la Comisión. En caso de recibir una evaluación positiva, la Comisión formulará una propuesta acerca de estos planes al Consejo, para que estos puedan ser aprobados, por mayoría cualificada, por los máximos dirigentes de los Estados miembros. En definitiva, este mecanismo de doble control permitirá a los Estados miembros cerciorarse de que esos fondos subvencionados atienden a unos fines reales, óptimos y concretos⁶³.

Igualmente, es muy importante que se realice una buena gestión financiera de estos recursos. Los Estados miembros deberán asegurarse de que se emplea la cantidad óptima de fondos subvencionados del Plan de Recuperación para el cumplimiento de esos fines y objetivos públicos. A este respecto, es de destacar la manera en que el Consejo da forma a «Next Generation EU», estableciendo de forma conveniente los importes que serán asignados a los diferentes programas⁶⁴.

Asimismo, la pandemia del coronavirus no ha impedido que la UE mantenga la vigilancia y decido impulso en una serie de objetivos a largo plazo, entre los que destaca la sostenibilidad medioambiental. En ese marco, el Consejo Europeo acordó que se aplicase un objetivo climático global del 30% al importe total del gasto procedente del presupuesto financiero plurianual de la UE para los años 2021-2027 y de «Next Generation EU», contribuyendo

63. Consejo Europeo (2020, julio 21). «Conclusiones adoptadas...», op. Cit supra en nota 61, p. 6.

64. *Ibid.* p. 5.

de esta manera a que, de aquí a 2050, ninguna de las acciones de los Estados miembros sea lesiva para el medio ambiente y, en definitiva, las subvenciones públicas puedan seguir manteniendo su compromiso de garantizar la sostenibilidad medioambiental. Igualmente, este Plan de Recuperación para Europa mantiene el compromiso con el objetivo de alcanzar la igualdad efectiva entre hombres y mujeres, señalándose aquí que, con respecto al presupuesto financiero plurianual, «durante la preparación, la ejecución y el seguimiento de los programas pertinentes, deberán tener en cuenta y fomentarse la igualdad entre hombres y mujeres, los derechos y la igualdad de oportunidades para todos, y la integración transversal de estos objetivos⁶⁵».

En definitiva, de acuerdo con lo señalado en este último apartado, el Plan de Recuperación Económica para Europa ha mostrado cómo la mayoría de los Estados miembros adoptan y promueven las subvenciones públicas como el mecanismo más idóneo para paliar los efectos de esta pandemia. La creación de un Fondo de Recuperación de 750.000 millones, de los cuales el 52% se otorgará a los países de la Unión en forma de subvenciones a fondo perdido, hace que sea imprescindible, más que nunca, que el empleo, la concesión y la ejecución de estas subvenciones se hagan de la mejor manera posible, de acuerdo con la legalidad y con unos principios jurídicos básicos, pero igualmente importantes. El escenario en el que la pandemia ha dejado al mundo entero es crítico, sin que los Estados miembros, especialmente los países del sur, puedan permitirse caer en errores propios de nuestro pasado más reciente. En consecuencia, las Administraciones deberán ejercer, más y mejor que nunca, un fuerte control sobre la correcta aplicación de estas subvenciones. Lo que parece claro es que la UE ya se ha armado contra la pandemia escogiendo a las subvenciones públicas como su espada y escudo para ganarle la partida al cruel y desconocido coronavirus.

5. Bibliografía

AVERCHENKOVA, A. & LÁZARO TOUZA, L. (2019). «Legislado para lograr una transición baja en carbono: experiencias en Reino Unido, Francia y España». *Papeles de economía española* (N.º 163).

LARACH DEL CASTILLO, C. A. (2015). «Transparencia y buen gobierno en España». *Revista Digital de Derecho Administrativo* (N.º 13).

COTINO HUESO, L. (2014). «La nueva Ley de Transparencia y acceso a la información». *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá* (N.º 7).

CUBILLO RODRÍGUEZ, C. (2019). *Aspectos jurídicos del despilfarro en la gestión de los fondos públicos*. Madrid: Dykinson.

DE POZAS, L. (1949). «Ensayo de una teoría del fomento en el Derecho administrativo». *Revista De Estudios Políticos* (N.º 48).

DÍAZ LEMA, J. M & GALLEGO ANABITARTE, A. (1985). «Subvenciones y crédito oficial en España». *Instituto de Estudios Fiscales e Instituto de Crédito Oficial*, Madrid.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (2014). *Manual práctico de Derecho tributario* (5.ª ed.). Valencia: Tirant lo Blanch.

GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, MERCADER UGUINA & ÁLVAREZ DEL CUVILLO. (2007). *La ley de igualdad: Consecuencias prácticas en las relaciones laborales y en la empresa*. Valladolid: Lex Nova.

65. *Ibid.*, pp. 5 y 17.

LANZA SUÁREZ, P. (2019). «Los sistemas de transparencia subvencional en Australia, España y Estados Unidos: un estudio comparativo». *Revista internacional de Transparencia e Integridad* (N.º 9).

LANA SUÁREZ, P. (2019). «40 meses a bordo de la Base de Datos Nacional de Subvenciones». *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados. Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal* (N.º Extra 1).

LUCAS DURÁN, M. (2012). «La perspectiva de género en la programación del gasto público». *Fiscalidad e igualdad de género*. Madrid: Dykinson.

MARTÍNEZ GINER, L. (2006). *El reintegro de subvenciones públicas*. Madrid: Iustel.

MARTÍNEZ QUINTEIRO, M., FIGUERUELO BURRIEZA, A. & UNIVERSIDAD DE SALAMANCA. (2007). *La igualdad como compromiso: Estudios de género en homenajes a la profesora Ana Díaz Medina* (1.ª ed., Aquilafuente 119). Salamanca: Universidad de Salamanca.

MENÉNDEZ SEBASTIÁN, E. M. (2012). *La Administración promotora de la igualdad de género*. Madrid: Tirant lo Blanch.

PALOMAR OLMEDA, A., LOSADA GONZÁLEZ, H. & LOSADA GONZÁLEZ, A. (1995). *El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control*, en «Capítulo II, La Legalidad presupuestaria». Madrid: Dykinson.

PARADA VÁZQUEZ, J. (2019). *Derecho Administrativo* (25.ª ed.). Madrid: Dykinson.

PAREJO ALFONSO, L. (1995). *Eficacia y administración: Tres estudios* (1.ª ed., Estudios Administración General). *Instituto Nacional de Administración Pública*.

RIERA LÓPEZ, M. & ARIAS RODRÍGUEZ, A. (2019). «Dos críticas recurrentes desde las ICEX sobre la concesión de subvenciones: el plan estratégico y la transparencia». *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados. Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal* (N.º Extra 1).

ROLLNERT LIERN, G. (2014). «El derecho de acceso a la información pública como derecho fundamental: una valoración del debate

doctrinal a propósito de la Ley de Transparencia». *Revista Teoría y Realidad Constitucional* (N.º 34).

SÁNCHEZ DE LA TORRE, A. (2010). «De la administración eficaz a la administración eficiente». *Eficacia del Derecho (teoría y aplicaciones)*, Madrid: Dykinson.

SÁNCHE MORÓN, M. (2019). *Derecho Administrativo: Parte General* (15.ª ed.). Madrid: Tecnos.

SUEIRAS PASCUAL, M. & LAGARÓN COMBA, M. (2016). «El Tribunal de Cuentas de España y la sostenibilidad ambiental: un nuevo marco de actuación fiscalizadora». *Revista Española de Control Externo* (Nº53).

URANGA COGOLLOS, C. (1989). «El principio de eficacia en la organización administrativa: Hacia una Administración por sistemas». *Documentación Administrativa* (n.º 218-219).

VILLANUEVA TURNES, A. (2016). «Los principios constitucionales en el procedimiento de concesión de subvenciones en España». *Revista Estado, Gobierno y Gestión Pública* (N.º 28).

Otros documentos

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. (2019). *Evaluación del gasto público 2018: Estudio de evaluación de estrategia y procedimiento de las subvenciones*.

Comisión Europea (2017, mayo 22). «Council recommendation on the 2017 National Reform Programme of Spain and delivering a Council opinion on the 2017 Stability Programme of Spain». Recuperado de: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_-_spain_0.pdf

Comisión Europea. (2020, enero 14). «Financiar la transición verde: el Plan de Inversiones del Pacto Verde Europeo y el Mecanismo para una Transición Justa» [Comunicado de Prensa]. Recuperado de: https://www.aragon.es/documents/20127/10701991/Transicion_verde_el_Plan_Inversiones.pdf/ce425bc6-c924-0163-a2df-36b103bd2eb2?t=1579078664709

Comisión Europea. (2020, noviembre 10). «Presupuesto de la UE: la Comisión Europea se congratula del acuerdo alcanzado sobre un paquete de 1'8 billones para ayudar a construir una Europa más ecológica, más digital y más resiliente». [Comunicado de Prensa]. Recuperado de: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_20_2073

Consejo Europeo (2020, julio 21). «Conclusiones adoptadas por el Consejo Europeo en la Reunión Extraordinaria del Consejo Europeo (17, 18, 19, 20 y 21 de julio de 2020)». Recuperado de: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2020/07/21/european-council-conclusions-17-21-july-2020/>

CUADRO-SÁEZ, L., LÓPEZ-VICENTE, F., PÁRRAGA RODRÍGUEZ, S. & VIANI F. (2020). «Medidas de política fiscal en respuesta a la crisis sanitaria en las principales economías del área del grupo, Estados Unidos y Reino Unido». *Banco de España*. Recuperado de: <https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSeriadas/PublicacionesOcasionales/20/Fich/do2019.pdf>

«¿Cuál es el presupuesto del Programa LIFE?». *Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico*. Recuperado de: <https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/servicios/ayudas-subsuenciones/programa-life/preguntas-frecuentes/>

CUBILLO RODRÍGUEZ, C. [Madrid Europa]. (2020, mayo 20). «Política de medio ambiente de la UE» [Archivo de video]. Recuperado de: https://www.youtube.com/watch?v=eM94hJLAg_U

Definición de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI-ES-300).

Dirección General de Medio Ambiente de la Comisión Europea. (2019). «Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019, Informe de España». Recuperado de: https://ec.europa.eu/environment/eir/pdf/report_es_es.pdf

Guía de aplicación práctica, para la elaboración de informes de impacto de género de las disposiciones normativas que elabora el gobierno, de acuerdo a la Ley 30/2003. (2007). *Instituto de la Mujer, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*.

Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico. (2020, mayo 19). «El Gobierno envía a las Cortes el primer proyecto de Ley de Cambio Climático y Transición Energética para alcanzar la neutralidad de emisiones a más tardar en 2050». Recuperado de: <https://www.miteco.gob.es/es/prensa/ultimas-noticias/el-gobierno-env%C3%ADa-a-las-cortes-el-primer-proyecto-de-ley-de-cambio-clim%C3%A1tico-y-transici%C3%B3n-energ%C3%A9tica-para-alcanzar-la-neutralidad-de-emisiones-a/tcm:30-509229>

NEEMO EIGG. (2015, junio 23). Programa LIFE 2014-2020. Recuperado de: https://www.miteco.gob.es/es/ministerio/servicios/ayudas-subsuenciones/01-lifeintroducciongeneral_2015_iortizdeurbina_tcm30-87608.pdf

Observatorio de Políticas Ambientales. «Una visión transversal: evaluación ambiental, actividades de fomento, aspectos financieros, contratación ecológica, sostenibilidad de productos y empresas». Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades. Recuperado de: <https://www.actualidadjuridicaambiental.com/wp-content/uploads/2019/07/OPAM-2018-online.pdf>

Los usos y abusos de los reconocimientos extrajudiciales de crédito en el ámbito local

LAURA ATANCE APARICIO

Auditora del Tribunal de Cuentas

Subdirectora Técnica del Departamento de Entidades Locales del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

En el presente artículo se analiza la figura de los reconocimientos extrajudiciales de crédito (en adelante, REC) desde un punto de vista presupuestario.

El REC es un procedimiento del ámbito local en virtud del cual se realiza la imputación al presupuesto en vigor de obligaciones comprometidas sin observancia del ordenamiento jurídico. Se configura como excepción a la disciplina presupuestaria; no obstante la actual regulación del reconocimiento extrajudicial de crédito presenta importantes carencias, no se determinan las obligaciones que son susceptibles de imputarse a presupuesto a través de esta figura ni el procedimiento para hacerlo.

En estas líneas se analiza la cobertura legal existente para prescindir en determinadas ocasiones del principio de temporalidad de los créditos, se realiza una tipología de las obligaciones que conforman los reconocimientos extrajudiciales para, finalmente, proponer un procedimiento para su tramitación y que resultaría de aplicación para el conjunto de obligaciones que cumplan determinados requisitos, tanto si se han generado en el ejercicio en curso como en ejercicios anteriores, e independientemente de si se ha instado la revisión de oficio o si no se ha acudido a ella por concurrencia de enriquecimiento sin causa.

PALABRAS CLAVE

reconocimiento extrajudicial de crédito

disciplina presupuestaria

limitación temporal de los créditos

revisión de oficio

enriquecimiento injusto

ABSTRACT

This article analyzes the figure of extrajudicial recognition of budgetary appropriation (hereinafter, REC) from a budgetary point of view.

The REC is a local procedure by virtue of which committed obligations are charged to the current budget without observing the legal system.

It is configured as an exception to budgetary discipline; however, the current regulation of extrajudicial credit recognition of budgetary appropriation has significant shortcomings, as neither the obligations that can be charged to the budget through this figure nor the procedure for doing so are determined.

In these lines we analyze the existing legal coverage to dispense on certain occasions with the principle of temporality of credits, we make a typology of the obligations that make up the extrajudicial acknowledgments and, finally, we propose a procedure for their processing that would be applicable to all the obligations that meet certain requirements, whether they have been generated in the current year or in previous years, and regardless of whether the ex officio administrative review has been requested or whether it has not been requested due to unjust enrichment.

KEYWORDS

extrajudicial recognition of budgetary appropriation

budgetary discipline

time limitation of credits

ex officio administrative review

unjust enrichment

1. Introducción

La temporalidad de los créditos es un principio fundamental en la gestión presupuestaria, en el ámbito local se sanciona en el artículo 176 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante LHL).

Por lo tanto, una figura que suponga una elusión de dicho principio ha de concebirse necesariamente como excepcional. Sin embargo, es muy relevante el uso, e incluso abuso, que se realiza de los reconocimientos extrajudiciales de crédito por parte de las entidades locales, como así se ha puesto de manifiesto en diversos informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas.

Además, y a la vista de los múltiples trabajos realizados, me permito concluir que, en muchas ocasiones, tras su utilización subyace, por parte de los gestores de lo público, la concepción de estar ante un procedimiento más, una de las opciones disponibles para imputar obligaciones al presupuesto que no requiere de mayor justificación. De esta forma, se ha venido convirtiendo en un colchón de seguridad que ha derivado en cierta laxitud en la tramitación contractual.

Si bien esta práctica no es única de las entidades locales, sino que existen figuras homologables en la Administración General del Estado y en las Comunidades Autónomas, es la esfera local respecto de la que existe más jurisprudencia y más doctrina, quizás porque el número de entidades locales es infinitamente más numeroso, quizás porque la tramitación de los reconocimientos extrajudiciales no «saca» el expediente de la esfera de la propia entidad local y ello hace que su utilización sea más prolija.

Sin embargo, y a pesar de lo mucho que se ha escrito sobre los reconocimientos extrajudiciales —si bien es cierto que casi todo en relación con la necesidad, posibilidad o conveniencia de acudir o no acudir a la vía de la revisión de oficio en relación con los actos de los que derivan las obligaciones imputadas a presupuesto a través de este sistema—, no existe regulación sobre el procedimiento a seguir para su tramitación, más allá de indicar que la competencia para su aprobación corresponde al Pleno¹.

El 1 de julio de 2018 entró en vigor el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local (en adelante, RCI), texto normativo con importante repercusión en los diferentes pronunciamientos sobre la materia objeto de este artículo, alcance de especial mérito puesto que el RCI no solo no regula los reconocimientos extrajudiciales, sino que tampoco hace alusión a los mismos. Sin embargo, esta norma reglamentaria sí ha regulado una figura que se encuentra muy próxima a los REC, la omisión de fiscalización previa, expediente que finaliza en no pocas ocasiones en un reconocimiento extrajudicial.

1. El artículo 23 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, atribuye el Pleno la competencia para el reconocimiento extrajudicial de créditos, siempre que no exista dotación presupuestaria, así como en el 50.12 del Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (ROF), si bien éste último no exige que el Pleno sea el órgano competente únicamente cuando se carece de consignación presupuestaria.

El uso frecuente de esta figura y la falta de un desarrollo normativo motivaron que el Tribunal de Cuentas y el resto de los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas (en adelante, OCEX) estimaran de interés realizar una fiscalización sobre esta materia, lo que se llevó a cabo de forma coordinada y culminó con la aprobación por parte del Tribunal de Cuentas del *Informe número 1.415, de fiscalización de los expedientes de reconocimientos extrajudiciales de crédito aprobados por las entidades locales en el ejercicio 2018*, aprobado por el Pleno de la Institución el 22 de diciembre de 2020 y disponible en la página web del Tribunal <https://www.tcu.es/repositorio/74bd2d2f-d402-44fd-9b15-816909819129/I1415.pdf>

Este informe recoge, de forma agregada, los resultados de los análisis realizados por los diferentes órganos de control externo de los reconocimientos extrajudiciales de crédito aprobados por las entidades locales en 2018; además, la mayoría de los OCEX han aprobado sus correspondientes informes comprensivos de los resultados relativos a su ámbito territorial.

Ha resultado enormemente enriquecedor el hecho de que la fiscalización indicada se hiciera de forma coordinada, fundamentalmente porque se han realizado recomendaciones consensuadas en relación con la tramitación de los reconocimientos extrajudiciales, tanto al poder legislativo como a las propias entidades locales.

2. Excepción al principio de temporalidad de los créditos y omisión de la fiscalización previa

El reconocimiento extrajudicial de crédito permite imputar al presupuesto vigente obligaciones derivadas de gastos de ejercicios anteriores².

Sin embargo, esta concepción no se desprende de forma directa de la normativa presupuestaria vigente, sino que necesita de una interpretación conjunta de diversos artículos de rango reglamentario para encontrar la habilitación legal que permite imputar al presupuesto obligaciones normalmente procedentes de ejercicios anteriores y que, además, no han sido comprometidas de conformidad con el ordenamiento.

Como indicaba, el principio de temporalidad anual de los créditos lo encontramos en el artículo 176 de la LHL, que se pronuncia con la siguiente literalidad:

«Con cargo a los créditos del estado de gastos de cada presupuesto sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el año natural del propio ejercicio presupuestario».

Para, seguidamente, establecer dos excepciones al mismo:

«No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se aplicarán a los créditos del presupuesto vigente, en el momento de su reconocimiento, las obligaciones siguientes:

- a) Las que resulten de la liquidación de atrasos a favor del personal que perciba sus retribuciones con cargo a los presupuestos generales de la entidad local.*
- b) Las derivadas de compromisos de gastos debidamente adquiridos en ejercicios anteriores, previa incorporación de los créditos en el supuesto establecido en el artículo 182.3.»*

2. En principio y según la literalidad de la norma, el REC sería relativo únicamente a obligaciones procedentes de ejercicios anteriores, sin embargo se propone que sea un procedimiento excepcional para las obligaciones susceptibles de nulidad, tanto generadas en ejercicios anteriores como comprometidas en el ejercicio en curso.

Sin embargo, las obligaciones que conforman los reconocimientos extrajudiciales no corresponden a ninguna de estas dos tipologías, sino que son, mayoritariamente, obligaciones surgidas en ejercicios anteriores cuyas facturas llegan al órgano de Intervención sin que este hubiera conocido con anterioridad de la tramitación del expediente, y por lo tanto no se trata de atrasos de personal ni son tampoco derivadas de gastos debidamente adquiridos.

Hemos de acudir al artículo 26.2 del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el capítulo primero del título sexto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia de presupuestos (en adelante, RD 500/90), para obtener la tercera excepción al principio de temporalidad, siendo en esta excepción en la que se ampara la imputación de las obligaciones que nos ocupan. Este precepto señala que también se aplicarán a los créditos del presupuesto vigente en el momento de su reconocimiento *«Las obligaciones procedentes de ejercicios anteriores a que se refiere el artículo 60.2 del presente Real Decreto»*.

No obstante, yendo al mencionado artículo 60.2, se comprueba que no identifica de qué obligaciones se trata, simplemente adjudica al Pleno la aprobación de los reconocimientos extrajudiciales cuando no exista dotación presupuestaria:

«Corresponderá al Pleno de la Entidad el reconocimiento extrajudicial de créditos, siempre que no exista dotación presupuestaria, operaciones especiales de crédito, o concesiones de quita y espera»

Aunque en un apartado posterior de este trabajo se analiza con detalle la tipología de obligaciones imputadas a presupuesto mediante reconocimientos extrajudiciales, sí conviene en este momento señalar que, en el Informe 1.415 del Tribunal de Cuentas anteriormente referido, se constata que la mayoría de las obligaciones que conforman los reconocimientos extrajudiciales de crédito son gastos derivados de prestaciones realizadas en ejercicios previos para las que no se ha formalizado contrato o cuyo objeto ha sido recepcionado sin contar con crédito para ello.

De esta situación se infiere que, en la tramitación de dichos gastos, se ha producido una omisión de la fiscalización previa, puesto que al haberse sustituido la licitación y formalización del correspondiente contrato por una orden verbal, o al menos no formalizada según el procedimiento legalmente establecido, no ha podido ejercitarse la preceptiva fiscalización previa. En el caso, menos frecuente, de obligaciones con contrato pero sin crédito sí cabría la posibilidad de que el órgano de Intervención hubiera conocido del expediente y hubiese emitido informe desfavorable por carecer de crédito adecuado y suficiente, en cuyo caso, no sería expediente de omisión de fiscalización, sino que la decisión del órgano competente para continuar con el procedimiento sería un acuerdo contrario a reparo.

Por lo tanto, resulta de interés poner en relación el procedimiento de los REC con la regulación en el ámbito local de la omisión de fiscalización previa.

Hasta la aprobación del RCI, no existía regulación, en la esfera local, de la figura de la omisión de fiscalización previa. Es en el artículo 28 del mencionado Reglamento donde, por primera vez, se establece el procedimiento a seguir en los casos en los que el órgano de Intervención detecta que esta situación se ha producido; se señala que no se podrá continuar con el procedimiento hasta que no sea así acordado por el Presidente de la entidad local, la Junta de Gobierno Local o el Pleno, según el reparto competencial establecido.

Previamente a la decisión del órgano competente, Intervención debe emitir un informe, cuyo contenido se regula en el apartado 2 del precepto señalado y que debe incluir un pronunciamiento sobre la conveniencia de la revisión de oficio, lo que ha generado importantes controversias y al que aludiré más adelante.

Lo que no regula este artículo es el procedimiento por el que las obligaciones en cuestión se deben imputar al presupuesto y no distingue una tramitación diferente si la omisión es relativa únicamente a la falta de fiscalización previa o si acumula otros incumplimientos y estos derivan en que el acto que ha generado el gasto contenga vicios de anulabilidad o de nulidad. Tampoco se realiza una vinculación entre la omisión de fiscalización previa con los reconocimientos extrajudiciales de crédito.

En este punto, resulta interesante hacer una comparativa entre la regulación local de los reconocimientos extrajudiciales de crédito y de la omisión de fiscalización previa y los instrumentos utilizados para el mismo fin en el ámbito estatal y autonómico. En el primero de ellos, la denominación dada es la de convalidación de los gastos, mientras que en las normativas de las Comunidades Autónomas se utilizan diferentes nomenclaturas.

En la normativa estatal la referencia al límite temporal de los créditos presupuestarios y la determinación de excepciones a este principio de anualidad presupuestaria lo encontramos en el artículo 34 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, que tras sancionar el mencionado principio contempla las siguientes excepciones en sus apartados dos y tres:

2. *«No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se aplicarán a los créditos del presupuesto vigente en el momento de la expedición de las órdenes de pago, las obligaciones que resulten de la liquidación de atrasos a favor del personal que perciba sus retribuciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado así como las que tengan su origen en resoluciones judiciales.»*

3. *«Podrán aplicarse a créditos del ejercicio corriente obligaciones contraídas en ejercicios anteriores, de conformidad con el ordenamiento jurídico, para las que se anulara crédito en el ejercicio de procedencia.»*

Es en el segundo inciso del artículo 34.3 donde encontramos la excepción análoga a la que permite la imputación de obligaciones a los presupuestos de las entidades locales a través de reconocimientos extrajudiciales de crédito, a saber:

«Asimismo, podrán atenderse con cargo a créditos del presupuesto del ejercicio corriente obligaciones pendientes de ejercicios anteriores, en los casos en que figure dotado un crédito específico destinado a dar cobertura a dichas obligaciones, con independencia de la existencia de saldo de crédito anulado en el ejercicio de procedencia.»

A su vez, la omisión de fiscalización previa cuando esta es preceptiva está regulada en el artículo 32 del RD 2188/95 y en la Instrucción número 5 de la Circular 3/1996 de la IGAE. El RCI ha hecho suya la regulación del procedimiento de la omisión de fiscalización estatal, salvo por lo que se refiere a la memoria del órgano gestor, que sí es exigida para la AGE, y que resultaría de gran utilidad, puesto que permite incluir en el expediente la explicación y las observaciones pertinentes relativas a que no se haya realizado un trámite preceptivo en la tramitación del gasto, como es la fiscalización previa, lo que supone, además, una mayor corresponsabilidad del gestor del gasto público, que se ve obligado a justificar por escrito una actuación contraria a derecho.

Por lo que se refiere a las Comunidades Autónomas, todas ellas cuentan con su propia Ley de Haciendas, y en todos los casos se establece el límite temporal de los créditos para, seguidamente, contemplar —en algunos casos en la propia Ley y en otros en normativa

reglamentaria— entre las excepciones que se establecen a este principio, la posibilidad de imputar al presupuesto vigente obligaciones de ejercicios anteriores que no hubieran sido debidamente comprometidas.

Resulta interesante la regulación de la Comunidad Valenciana, que vincula expresamente la convalidación de gastos con la omisión de fiscalización previa, estableciendo además la obligatoriedad de su publicación en el Boletín Oficial de la Provincia. En el artículo 39 de su Ley 1/2015, de 6 de febrero, de Hacienda Pública, del Sector Público Instrumental y de Subvenciones se establece que:

«En el caso de que fuera necesario imputar al presupuesto corriente obligaciones de ejercicios anteriores que no se hallen comprendidas en los supuestos previstos en los párrafos anteriores, dicha imputación procederá a tramitarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106 de esta ley, debiendo además, ser publicada en el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana en el plazo máximo de diez días»

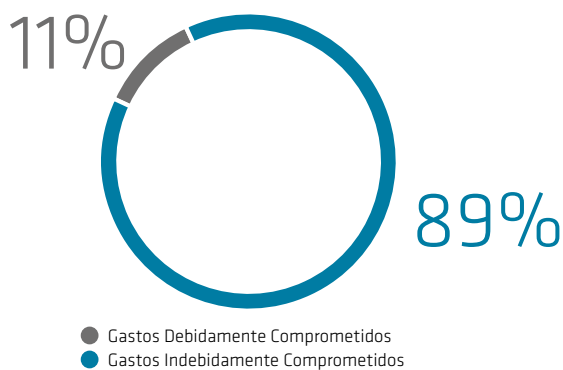
A su vez, el mencionado 106 regula la omisión de fiscalización previa de forma muy similar a como se realiza en el artículo 28 del RCI; de esta manera, en la normativa de aplicación a la Comunidad Valenciana, resulta exigible la aplicación del procedimiento de omisión para la imputación de gastos que no fueron debidamente adquiridos en origen.

3. Tipología de los gastos imputados al presupuesto a través de REC

En el Informe sobre los reconocimientos extrajudiciales tramitados por las entidades locales en 2018 aprobado por el Tribunal de Cuentas se incluye el análisis efectuado por el propio Tribunal y el resto de OCEX sobre 798 expedientes aprobados por 410 ayuntamientos, diputaciones provinciales y cabildos y consejos insulares.

En el gráfico siguiente se muestra la distribución de las facturas analizadas, que ascendieron a un total de 264 millones de euros. Se incluyeron gastos adquiridos de conformidad con el ordenamiento jurídico, el 11% del total, y obligaciones que fueron indebidamente adquiridas, el 89% restante.

GRÁFICO 1
TOTAL GASTO IMPUTADO A TRAVÉS DE REC



Fuente: Informe de fiscalización de los expedientes de reconocimientos extrajudiciales de crédito aprobados por las entidades locales en el ejercicio 2018, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 22 de diciembre de 2020 (Informe número 1.415)

Así pues, si bien la mayoría de las obligaciones imputadas al presupuesto a través de reconocimientos extrajudiciales derivan de gastos comprometidos al margen del procedimiento legalmente establecido —normalmente, tal y como se ha puesto de manifiesto en el apartado anterior, por haberse adquirido sin la formalización de un contrato o no disponer de crédito adecuado y suficiente para su compromiso—, también se utilizan los REC para reconocer obligaciones comprometidas de conformidad con la normativa de aplicación que, por diferentes causas, —normalmente retrasos en la tramitación de las facturas— no se imputaron al presupuesto en curso.

A su vez, del total de obligaciones que no habían sido adquiridas de conformidad con el ordenamiento jurídico, el 66% fueron generadas en ejercicios precedentes y el 34% lo fueron en 2018, mismo año en el que se produjo su imputación a presupuesto a través de un reconocimiento extrajudicial de crédito.

Esta heterogeneidad en su utilización deriva de la falta de regulación de los reconocimientos extrajudiciales, la norma no contempla el procedimiento a seguir ni a qué tipo de gastos se debe aplicar.

En primer lugar me voy a referir a las obligaciones derivadas de gastos debidamente comprometidos que se imputan a presupuesto a través de un REC, viendo cuales son las causas más habituales para que estas obligaciones no se reconozcan en el mismo ejercicio en el que se comprometieron, para, a continuación, hacer un análisis de las obligaciones que fueron indebidamente comprometidas.

Gastos debidamente adquiridos

A estas obligaciones se refiere expresamente el artículo 176.2.b) de la LHL al señalar que se podrán imputar al presupuesto vigente las obligaciones derivadas de compromisos de gastos debidamente adquiridos en ejercicios anteriores. Se exige la previa incorporación de los créditos para aquellos gastos que sean de financiación afectada, estableciéndose en el artículo 182 dicha incorporación como una opción para el resto de los supuestos, siempre y cuando se cuente con suficientes recursos financieros. Así, será este el procedimiento adecuado para la imputación a presupuesto de estas obligaciones y no los reconocimientos extrajudiciales de crédito, cuya utilización debe reservarse para aquellas obligaciones que derivan de gastos tramitados al margen del procedimiento previsto en la normativa de aplicación.

Respecto de qué recursos podrán financiar la incorporación de crédito, en el artículo 48 del RD 500/90 se establece que pueden financiar dicha figura modificativa el remanente líquido de tesorería y nuevos o mayores ingresos recaudados sobre los totales previstos en el presupuesto corriente.

Por lo tanto, en caso de no disponer de dichos recursos no será posible la incorporación de créditos, lo que no resulta óbice para aplicar otro tipo de modificación presupuestaria para generar crédito que dé cobertura a las obligaciones debidamente comprometidas que no se imputaron al presupuesto vigente cuando se generaron. Lo que, en todo caso, resulta una alternativa preferible a la utilización del reconocimiento extrajudicial de crédito, que supone un procedimiento extraordinario de imputación de obligaciones.

Los motivos más frecuentes por las que las obligaciones adquiridas de conformidad con la normativa no se imputan al presupuesto vigente en el momento en el que se generaron son dos, bien una presentación tardía de la factura en la entidad local o que se demore la tramitación interna del expediente.

Una de las causas de demora interna en la tramitación de los expedientes es el supuesto de omisión de fiscalización previa sin ninguna otra deficiencia más allá de la propia omisión, lo que podría ser subsanado por el órgano de Intervención en el momento en que tiene conocimiento de tal circunstancia; sin embargo, y en tanto el artículo 28 del RCI no establece ninguna distinción entre el caso en que únicamente se haya omitido la mera fiscalización previa y los supuestos de otras irregularidades, las entidades, salvo que hayan previsto otra actuación en sus Bases de Ejecución, llevan a cabo el procedimiento previsto en el artículo mencionado, lo que puede retrasar el momento de la imputación presupuestaria.

No obstante, en la mayoría de los casos, la falta de imputación presupuestaria de obligaciones comprometidas de acuerdo con el ordenamiento jurídico al ejercicio vigente deriva de que la documentación justificativa llega una vez cerrado el ejercicio presupuestario.

Existen cuatro factores fundamentales que inciden en que se produzca esta situación en las entidades, dos de ellos de carácter presupuestario y contable y otros dos de gestión.

Entre los primeros se encuentra la ausencia de instrucciones de cierre que fijen las fechas límite para realizar los trámites de imputación de gastos y que faciliten la correcta aplicación del principio de temporalidad y, además, la falta de contabilización de estas obligaciones en la cuenta 413. *Acreedores por operaciones devengadas*, lo que facilitaría su control.

Por otra parte, la ausencia de procedimientos de gestión que permitan conocer la evolución de las prestaciones en curso y el desarrollo de su ejecución, de forma que los gestores tengan información suficiente en tiempo y forma y puedan reclamar las facturas pendientes, junto con la falta de conexión entre el registro de facturas y los registros contables contribuyen a que se produzca la falta de imputación de las obligaciones al presupuesto al que corresponden.

Por lo tanto, las mejoras en los aspectos referidos y la concepción de que la forma adecuada de imputación al presupuesto de estas obligaciones, según prevé el artículo 176.2.b) de la LHL, es a través de la incorporación de los créditos correspondientes, o si esto no resultara posible, mediante la tramitación de otra modificación presupuestaria, disminuiría el uso y abuso de los reconocimientos extrajudiciales de crédito, que como se viene insistiendo en el presente trabajo, son un instrumento de uso excepcional.

Gastos indebidamente adquiridos

Como hemos visto, la gran mayoría de obligaciones imputadas a presupuesto mediante reconocimientos extrajudiciales de crédito son procedentes de gastos adquiridos sin observancia del ordenamiento jurídico; es más, según lo escrito en los párrafos precedentes —y que resulta acorde con las recomendaciones dadas por el Tribunal de Cuentas en el informe sobre la materia varias veces referido en este artículo— es precisamente para estas obligaciones para las que se debería reservar la utilización de la figura que analizamos.

Incluso, dando un paso más en la concreción de las obligaciones que serían susceptibles de imputación a presupuesto previa aprobación de un expediente de REC, diríamos que serían únicamente las derivadas de actos que adolecen de vicios de nulidad, puesto que las que provienen de actos con vicios de anulabilidad devienen en debidamente adquiridas desde el momento de la subsanación del vicio. Ello, con independencia de que se generaran en ejercicios anteriores o en el propio ejercicio, puesto que en todo caso estaríamos ante obligaciones derivadas de actos que adolecen de vicios de nulidad y no deberían ser imputadas al presupuesto siguiendo una tramitación ordinaria.

De esta forma llegamos a la cuestión más controvertida de los reconocimientos extrajudiciales de crédito, que no es otra que determinar el procedimiento a seguir tras la aseveración de que estamos ante actos susceptibles de nulidad de pleno derecho, sobre todo porque es tentador para el gestor pensar que someter estas obligaciones a un reconocimiento extrajudicial de crédito las sana de todo mal, las convierte en obligaciones de tramitación ordinaria y les exime de toda responsabilidad.

No obstante, con anterioridad al análisis sobre el procedimiento por el que considero que se deberían tramitar los reconocimientos extrajudiciales de crédito, me parece de interés exponer la distribución de obligaciones indebidamente comprometidas que se incluyeron en los 798 expedientes analizados en el Informe del Tribunal de Cuentas sobre la materia. El 90% de las obligaciones correspondía a gastos que se habían generado sin contrato licitado, a pesar de que superaban los umbrales de la contratación menor, o que habían sido adquiridos sin crédito; y por otra parte, el 82% del montante total de las obligaciones eran relativas a prestaciones de servicio y suministros.

Estos datos ofrecen una fotografía bastante precisa del tipo de gastos que se imputan a los presupuestos de las entidades locales mediante reconocimientos extrajudiciales de crédito: obligaciones sin crédito y sin contrato correspondientes al capítulo 2. *Gastos en bienes y servicios*.

Respecto de la nulidad de estos actos, el artículo 47 de la LPA determina la relación de supuestos en los que los actos son nulos de pleno derecho:

- a) *Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*
- b) *Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*
- c) *Los que tengan un contenido imposible.*
- d) *Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*
- e) *Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.*
- f) *Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.*
- g) *Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición con rango de Ley.*

Por otra parte, en consonancia con el apartado g) de esta enumeración, el artículo 39 de 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 (en adelante, LCSP) determina una serie de supuestos de nulidad de pleno derecho en relación con la contratación pública y menciona expresamente la carencia o insuficiencia de crédito.

También el artículo 173 de la LHL, en su apartado 5, establece la nulidad de pleno derecho de estos mismos actos:

«No podrán adquirirse compromisos de gastos por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar».

Fundamentalmente, son dos los factores que inciden en la existencia de gastos adquiridos sin observancia de la normativa de aplicación: debilidades en la gestión presupuestaria y una ineficiente gestión contractual.

La falta de un presupuesto aprobado en tiempo y adecuado a las necesidades concretas del ejercicio corriente hace que no se disponga de crédito para la imputación al presupuesto de determinadas facturas a pesar de que, en algunos casos, se dispone de cobertura contractual.

El presupuesto es un instrumento de gestión, planificación y toma de decisiones, y debe ser utilizado como herramienta para la planificación de los gastos. Así, una adecuada tramitación de las fases de elaboración del presupuesto, con la necesaria comunicación e información procedente de los departamentos que van a hacer uso de los recursos reflejados en las diferentes partidas presupuestarias, facilita una presupuestación más realista y útil para la gestión de la entidad y permite una imputación adecuada de las obligaciones a presupuesto.

Por otra parte, una organización apropiada del departamento de contratación y un adecuado control interno en relación con los suministros y con la prestación de servicios, evitando que se produzcan demoras entre la finalización de un contrato y la entrada en vigor del siguiente, son aspectos que inciden de forma relevante en una adecuada gestión contractual y de los gastos en la entidad, cuestión que ha sido puesta de manifiesto en diversos informes del Tribunal de Cuentas.

En este sentido, resulta relevante el artículo 29.4 de la LCSP, que, a diferencia de la normativa anterior, facilita la tramitación de contratos sucesivos en tanto permite la prórroga de la vigencia del anterior si, por causas no imputables al órgano de contratación, se demora la formalización del siguiente. La literalidad del precepto es la siguiente:

«...cuando al vencimiento de un contrato no se hubiera formalizado el nuevo contrato que garantice la continuidad de la prestación a realizar por el contratista como consecuencia de incidencias resultantes de acontecimientos imprevisibles para el órgano de contratación producidas en el procedimiento de adjudicación y existan razones de interés público para no interrumpir la prestación, se podrá prorrogar el contrato originario hasta que comience la ejecución del nuevo contrato y en todo caso por un periodo máximo de nueve meses, sin modificar las restantes condiciones del contrato, siempre que el anuncio de licitación del nuevo contrato se haya publicado con una antelación mínima de tres meses respecto de la fecha de finalización del contrato originario.»

Otro aspecto de riesgo en el área de la contratación pública es la contratación menor, tanto por su utilización para llevar a cabo prestaciones de servicios y realización de suministros que hubieran requerido la licitación de un contrato, como por generar facturas para las que no se dispone de crédito en el momento en que deben ser imputadas a presupuesto.

La falta de contabilización de la retención de crédito en el caso de la contratación menor deriva en la ausencia de crédito en el momento de imputar estas obligaciones. Pero es que además, la entrada en vigor de la LCSP ocasionó un cambio sustancial en la contratación menor, puesto que además de rebajar los umbrales de cuantía por encima de los cuales se exige la licitación de un contrato, hace obligatoria la emisión de un informe de necesidad de la contratación y de que no se altera el objeto del contrato para eludir la concurrencia pública, lo que conlleva la tramitación de un expediente con anterioridad al compromiso de la obligación; mientras que con anterioridad a la normativa actual, la práctica habitual era formar el expediente de la contratación menor una vez que se disponía de la factura, a pesar de la obligatoriedad legal de contar con la aprobación previa del gasto.

Respecto de la relación entre la contratación menor y la tramitación de un expediente de reconocimiento extrajudicial, parece lógico que la acumulación de facturas procedentes de contratos menores que superen las cuantías de dicha modalidad de contratación derive en un expediente de omisión de fiscalización previa y su imputación al presupuesto pase necesariamente por la tramitación de un reconocimiento extrajudicial, ya sean facturas generadas en ejercicios anteriores o en el ejercicio en curso, puesto que, tal y como se desarrolla en el siguiente apartado, la condición necesaria y suficiente para la utilización de los reconocimientos extrajudiciales de crédito es que las obligaciones en cuestión deriven de actos susceptibles de nulidad de pleno derecho, al margen de su ejercicio de procedencia.

Sin embargo, si el gasto en cuestión es susceptible de tramitación a través de contrato menor, surgen dos cuestiones: por un lado, no se estaría hablando de omisión de fiscalización, puesto que este tipo de gasto está eximido de la misma a tenor de lo dispuesto en el artículo 219 de la LHL, y por otro lado, si la irregularidad en la que se ha incurrido es la falta de aprobación del gasto, sería susceptible de subsanación por el órgano correspondiente, en cuyo caso, tras la efectiva realización de este acto, se podría continuar con la tramitación ordinaria siempre y cuando se disponga de crédito suficiente y adecuado para su imputación.

4. Propuesta de procedimiento para la tramitación de los Reconocimientos Extrajudiciales de Crédito

Una vez concretado que en la práctica seguida por las entidades locales la mayoría de las obligaciones imputadas a presupuesto a través de reconocimientos extrajudiciales adolecen de vicios de nulidad de pleno derecho y, a la vez, argumentado que la utilización de los REC debería circunscribirse única y exclusivamente a estas obligaciones —hayan sido comprometidas en ejercicios anteriores o se generen en el ejercicio en curso—, es preciso indicar que, al margen de que se inste la revisión de oficio de dichos actos o se considere que la misma no es pertinente y se proceda al abono de las facturas sin declarar la nulidad del acto, debe iniciarse un procedimiento administrativo que, con las diferencias oportunas en cuanto a la documentación a incorporar en el expediente según se siga una vía u otra, culmine en la aprobación de un reconocimiento extrajudicial de crédito.

Es decir, el reconocimiento extrajudicial debe ser un instrumento presupuestario para la imputación de obligaciones que derivan de actos susceptibles de nulidad de pleno

derecho, y su utilización debe ser de aplicación independientemente de que a dichos actos se les aplique la revisión de oficio o se realice una liquidación para el abono directo de las facturas presentadas.

De esta forma, las fases que habrían de recorrerse serían las siguientes: en primer lugar habría de determinarse si las actuaciones de las que derivan los gastos pendientes de imputación presupuestaria son nulas de pleno derecho, para posteriormente apreciar la procedencia o no de instar la revisión de oficio, determinar la cuantía que ha de ser pagada, proceder al reconocimiento y abono de las obligaciones y exigir las responsabilidades a que hubiera lugar. Para ello es necesaria la tramitación de un procedimiento; sin embargo, como se viene poniendo de manifiesto, la normativa no regula qué actuaciones concretas deben ser llevadas a cabo para que como colofón a las mismas las obligaciones en cuestión puedan ser objeto de reconocimiento en el presupuesto y posterior pago.

El informe relativo a la materia aprobado por el Tribunal de Cuentas el pasado 22 de diciembre recomienda expresamente al Gobierno de la Nación que proceda a la revisión normativa de la figura del reconocimiento extrajudicial de crédito y regule su procedimiento, proponiendo que se garanticen una serie de extremos que se resumen en los siguientes:

- Aprobación por el Pleno de la entidad local como máximo órgano que tiene atribuida la competencia de aprobación del presupuesto³.
- Utilización del reconocimiento extrajudicial de crédito para la imputación presupuestaria de las obligaciones derivadas de actos que adolezcan vicios de nulidad de pleno derecho, independientemente de que se hubiera instado o no la revisión de oficio.
- Incorporación en el procedimiento de una memoria elaborada por el órgano gestor y de un informe del Servicio Jurídico de la entidad.
- Exigencia de responsabilidades a las autoridades y personal al servicio de la Administración local.

Si bien el presente trabajo se circunscribe a un análisis presupuestario del reconocimiento extrajudicial de crédito y los aspectos jurídicos del expediente que se debe conformar exceden de las pretensiones de este artículo, voy a incluir unas breves consideraciones sobre cada una de las fases a las que he aludido anteriormente. Estas consideraciones no pretenden teorizar sobre cuestiones jurídicas, sino, si es posible, proporcionar una serie de pautas que hagan más ordenada la imputación de obligaciones a través del procedimiento que nos ocupa; ello sin perjuicio, de que como se ha venido señalando, una adecuada gestión y la aplicación de buenas prácticas conllevaría una disminución de las obligaciones que no se reconocen en el presupuesto en el que se generan.

Determinación de si los actos de los que derivan los gastos pendientes de imputación adolecen de vicios de nulidad

En apartados anteriores se ha puesto de manifiesto la vinculación existente entre el reconocimiento extrajudicial de crédito y la omisión de fiscalización previa; de hecho, normalmente, son secuenciales en el tiempo.

3. Sin perjuicio de las particularidades en relación con las entidades a las que les resulta de aplicación el Título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Por resumir, las situaciones que se pueden dar son las siguientes: que la omisión de fiscalización incluya como incumplimiento únicamente la propia omisión, que incluya vicios de anulabilidad o que incluya vicios de nulidad. Los dos primeros casos serían subsanables y por lo tanto no se tramitarían a través de un REC; en el tercer caso, la forma de imputación de las obligaciones sí sería mediante un reconocimiento extrajudicial. En cuanto a la relación en sentido inverso, normalmente los expedientes REC proceden de omisiones de fiscalización, aunque excepcionalmente podrían proceder de un acuerdo contrario a reparo; en todo caso, el procedimiento para su tramitación sería el mismo.

El procedimiento de omisión regulado en el artículo 28.2 del RCI exige que el órgano de Intervención exponga los incumplimientos normativos producidos y se enuncien expresamente los preceptos legales infringidos. Para exponer el procedimiento de tramitación de un REC resulta conveniente partir de dicha regulación, es decir que Intervención emita un informe análogo al referido en el mencionado precepto, siendo de validez, evidentemente, el emitido con motivo de la omisión; sin embargo, con anterioridad a su elaboración el órgano de Intervención debería disponer de:

- Una memoria del órgano gestor responsable del gasto explicativa de las causas por las que las obligaciones no fueron generadas por los procedimientos establecidos al efecto, y en su caso, de las razones de la omisión de fiscalización, así como la identificación del responsable o responsables del encargo de la prestación al tercero y los cálculos realizados para valorar el importe del gasto que se quiere imputar al presupuesto.
- Un informe del Servicio Jurídico de la entidad local sobre la legalidad de las actuaciones, y sobre la exigencia, en su caso, de responsabilidades. Este informe debería incluir una opinión jurídica sobre la procedencia de la revisión de oficio, con indicación de la cuantía indemnizatoria que pudiera proceder según dispone el artículo 106.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC).

De esta forma, se dispondría de información suficiente y relevante para el informe a emitir por el órgano de Intervención, contando con soporte jurídico para concretar los preceptos incumplidos y si los mismos abocan a que los actos valorados sean susceptibles de nulidad de pleno derecho.

Procedencia de la revisión de oficio de las actuaciones

Una vez establecido que los actos son susceptibles de nulidad de pleno derecho, corresponde determinar la procedencia de instar la revisión de oficio.

A la determinación de dicha procedencia alude expresamente el artículo 28.2.e) al señalar que el órgano de Intervención debe pronunciarse sobre:

«Posibilidad y conveniencia de revisión de los actos dictados con infracción del ordenamiento, que será apreciada por el interventor en función de si se han realizado o no las prestaciones, el carácter de éstas y su valoración, así como de los incumplimientos legales que se hayan producido. Para ello, se tendrá en cuenta que el resultado de la revisión del acto se materializará acudiendo a la vía de indemnización de daños y perjuicios derivada de la responsabilidad patrimonial de la Administración como consecuencia de haberse producido un enriquecimiento injusto en su favor o de incumplir la obligación a su cargo, por lo que, por razones de economía procesal, sólo sería pertinente instar dicha revisión cuando sea presumible que el importe de dichas indemnizaciones fuera inferior al que se propone.»

Como he señalado, considero que dicho pronunciamiento debería realizarse previa emisión de sendos pronunciamientos del servicio gestor y del servicio jurídico; si bien, y al margen de ello, no deja de resultar controvertida la alusión al principio de economía procesal, expresión que ha sido traída al ámbito local desde la Instrucción número 5 de la Circular 3/1996, por la que se regula el procedimiento de omisión de fiscalización en la Administración General del Estado.

En todo caso, la determinación sobre si procede la revisión habrá de valorarse a tenor de lo dispuesto en la LPAC. El artículo 106 establece que las Administraciones Públicas, en cualquier momento, por iniciativa propia o a solicitud de interesado, y previo dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiere, declararán de oficio la nulidad de los actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los supuestos previstos en el artículo 47.1. De ello resulta que la potestad de revisión de oficio de actos nulos no tiene carácter discrecional, sino reglado y, por tanto, es de ejercicio obligado, salvo que concurran las circunstancias que limitan el ejercicio de las facultades revisoras conforme al artículo 110 del mismo texto. De acuerdo con este precepto, las facultades de revisión no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes.

Así pues, el acudir a la revisión de oficio de los actos no es una cuestión discrecional ni sometido a la conveniencia, sino que es una decisión reglada en función, en primer lugar, de que los actos constituyan algún supuesto de nulidad previsto en la norma, y en segundo lugar, de si es de aplicación alguna de las excepciones previstas en el artículo 110 de la LPAC para, precisamente, no instar la revisión.

Sin embargo, el carácter indeterminado de alguno de los conceptos enumerados en el citado artículo 110 hace necesaria una valoración individualizada de cada supuesto para apreciar su concurrencia y, por tanto, la procedencia de no ejercer la potestad revisora.

El propio artículo 28 del RCI establece algunos principios a la luz de los cuales se podrá determinar la procedencia o no de instar la revisión de oficio: si se han realizado o no las prestaciones, el carácter de estas y su valoración, es decir, si su precio es acorde al precio de mercado.

Suponiendo que las prestaciones se hubieran realizado y que el tercero hubiese actuado de buena fe y con la diligencia debida, podría ser de aplicación el principio de enriquecimiento sin causa, por lo que, no sería pertinente instar la revisión de oficio. Otros elementos para considerar serían el tiempo durante el cual se viniera extendiendo esta forma de actuación, así como el perjuicio del interés público en caso de suspender la prestación del servicio de forma inmediata (lo que habría de ocurrir en caso de declarar la nulidad de oficio, salvo lo dispuesto en el art. 42.3 de la LCSP). Todos estos extremos habrían de recogerse en los informes emitidos en la tramitación del REC y justificar adecuadamente en el expediente la propuesta de instar o no la revisión de oficio.

Por lo tanto, en función de que se inste la revisión de oficio o no, el expediente de reconocimiento extrajudicial de crédito incluirá diferente documentación: en el primer caso, acuerdo de inicio del trámite de revisión de oficio, trámite de audiencia a los interesados,

informe-propuesta de Secretaría, dictamen favorable del órgano consultivo y declaración de nulidad del acto por el órgano competente; en el segundo, propuesta de liquidación de abono al tercero con los antecedentes que hayan permitido su cuantificación.

Como he señalado anteriormente, este trabajo no pretende traer a examen la figura del enriquecimiento injusto ni la revisión de los actos nulos, únicamente señalar la existencia de diversas sentencias y dictámenes de órganos consultivos, que en ocasiones mantienen posturas no coincidentes.

Ejemplos de sentencias y dictámenes de órganos consultivos en los que se argumenta la procedencia de la revisión de oficio:

- Sentencia 148/2017 del Juzgado Contencioso Administrativo n.º 4 de Oviedo. Se argumenta la necesidad de acudir a la vía de la revisión de oficio respecto de facturas generadas sin contrato en vigor cuando debiera haberse tramitado.
- Dictamen del Consejo de Estado 1724/2011. Se dicta en el marco de un expediente de responsabilidad patrimonial, indicando la procedencia de que la Administración inste una revisión de oficio para, posteriormente, liquidar el contrato y generar la correspondiente indemnización.
- Dictamen 33/2016 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias. Relativo a una prórroga contractual sin acuerdo y acontecida tras haber finalizado el plazo máximo del contrato.
- Dictamen 7846/2018 del Consejo Consultivo del Principado de Asturias. Incluye la consideración de acto anulable y no nulo por la falta de culminación del procedimiento de prórroga de un contrato.

Ejemplos de dictámenes de órganos consultivos en los que se consideran procedentes vías alternativas a la revisión de oficio:

- Dictamen del Consejo de Estado 783/2017. Relativo a la ejecución de determinados trabajos sin la aprobación del correspondiente proyecto.
- Dictamen 93/2012 de Consejo Consultivo de Baleares. Alude a otros procedimientos para compensar el enriquecimiento sin causa, se refiere a los expedientes de responsabilidad patrimonial y de reconocimiento extrajudicial de crédito.

Determinación de la cuantía que ha de ser pagada e imputación a presupuesto

Las dos vías alternativas que venimos contemplando, revisión de oficio y abono de las facturas presentadas, podrían conllevar el pago de diferentes cuantías. No obstante, en cualquiera de las dos situaciones el expediente de reconocimiento extrajudicial es el instrumento de gasto para hacer efectivo su abono que, en mi opinión, debe imputarse a la partida correspondiente a la naturaleza del gasto. En los expedientes de contratación en los que el acto se haya declarado nulo, la liquidación será la referida en el artículo 42.1 de la LCSP y en los casos en los que se justifique que no resulta procedente el acudir a la citada vía, la cantidad a pagar será, en principio, la resultante de las facturas presentadas, salvo que se acuerde el pago de una liquidación no coincidente con dichas cuantías a la vista de los informes elaborados.

Respecto de los casos en los que se insta la revisión de oficio, existe diversa jurisprudencia que considera procedente la detracción del beneficio industrial al estimar que dicho beneficio no formaría parte del enriquecimiento de la Administración, a diferencia de lo que ocurre con los gastos de materiales, mano de obra, etc., que el contratista ha desembolsado para la realización de la prestación, así se pronuncia, por ejemplo, el Dictamen del Consejo de Estado 783/2017. No obstante, este criterio no ha sido constante en el tiempo; en este sentido, la Instrucción 3/2016, de 20 de julio, de la Intervención General y de la Abogacía de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears suspendió cautelarmente la detracción del beneficio industrial según se regulaba en la Instrucción 2/2012, de 12 de marzo, dictada por los mismo órganos y pionera en la regulación de la tramitación a seguir en los supuestos de reconocimiento extrajudicial de crédito derivados de la contratación irregular.

Exigencia de responsabilidades

En el Acuerdo de aprobación del expediente de reconocimiento extrajudicial, se deberían instar las medidas pertinentes para la exigencia de responsabilidades a las autoridades y personal al servicio de la Administración local, ya sean de tipo disciplinario, administrativo, contable o penal.

Este aspecto resulta fundamental, además de por los efectos disuasorios que conlleva, porque es obligada la depuración de responsabilidades. La regulación de la omisión de fiscalización, en cualquiera de los ámbitos de la administración pública culmina con la siguiente expresión: *«el acuerdo favorable...no eximirá de la exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, hubiera lugar»*

Sin embargo, por lo que al ámbito local se refiere —y no es muy diferente en el resto— en el informe elaborado por el Tribunal de Cuentas relativo a los expedientes de reconocimiento extrajudicial de crédito, se pone de manifiesto que en ninguna de las 410 entidades analizadas se iniciaron procedimientos para la exigencia de responsabilidades, a pesar de que más de 211 millones de euros fueron imputados a los presupuestos sin contar con consignación presupuestaria o con contrato válidamente celebrado.

El artículo 60 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril establece que *«Las autoridades y funcionarios de cualquier orden que, por dolo o culpa o negligencia, adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones legales, estarán obligados a indemnizar a la Corporación Local los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquéllos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder»*. Las responsabilidades en las que pudieran incurrir son las siguientes:

- Responsabilidad administrativa patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas.
La Disposición Adicional 28.^a de la LCSP establece que *«La responsabilidad patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas derivada de sus actuaciones en materia de contratación pública, tanto por daños causados a particulares como a la propia Administración, se exigirá con arreglo a lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público, así como en la normativa reglamentaria de desarrollo de la misma.»*

- Responsabilidad disciplinaria

La misma DA 28 señala, en relación con esta responsabilidad, que *«la infracción o aplicación indebida de los preceptos contenidos en la presente Ley por parte del personal al servicio de las Administraciones Públicas dará lugar a responsabilidad disciplinaria, que se exigirá conforme a la normativa específica en la materia.»*

- Responsabilidades derivadas de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

El artículo 28 de esta ley tipifica como infracciones muy graves la omisión de la fiscalización previa, la ausencia del procedimiento de resolución de discrepancias, así como el reconocimiento de obligaciones y la ordenación de pagos sin consignación de crédito cuando sean culpables.

Las sanciones que pudieran conllevar se establecen en el artículo 30. Suponen la declaración del incumplimiento y su publicación en el Boletín Oficial del Estado o diario oficial que corresponda; el cese en el cargo⁴ y la no percepción, en el caso de que la llevara aparejada, de la correspondiente indemnización; la imposibilidad de ser nombrados para ocupar ningún puesto de alto cargo o asimilado durante un periodo de entre cinco y diez años; la obligación de restituir las cantidades percibidas o satisfechas indebidamente y la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública.

El órgano competente y el procedimiento para la exigencia de estas responsabilidades se establece en el artículo 31 que señala que cuando los presuntos responsables sean personas al servicio de la Administración autonómica o local, la orden de incoación del procedimiento se dará por los órganos que tengan atribuidas estas funciones en aplicación del régimen disciplinario propio de las Comunidades Autónomas o Entidades Locales en las que presten servicios los cargos contra los que se dirige el procedimiento. Esta cuestión podría dificultar los procesos de depuración de responsabilidades en el ámbito local en función de dónde están residenciadas dichas competencias.

- Responsabilidad contable

Se regula en los artículos 38 a 41 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y en el 49 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Este último tiene el siguiente literal en su apartado 1:

«La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o Entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable.»

4. No obstante, según dispone el artículo 25.3 de la LTBG, la aplicación a los altos cargos y asimilados de las disposiciones contenidas en este título no afectará, en ningún caso, a la condición de cargo electo que pudieran ostentar.

- Responsabilidad penal, en relación con las diversas conductas punibles recogidas en el Código Penal en relación con la actuación de las autoridades y personal al servicio de las Administraciones Públicas.

Por último y en relación con las responsabilidades en el ámbito de la administración local, el artículo 5 del RCI, relativo a los deberes de los órganos de control, en su apartado 2 establece la obligación expresa de estos órganos de poner en conocimiento del órgano competente los hechos acreditados o comprobados que pudieran ser susceptibles de constituir una infracción administrativa o dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables o penales.

5. Bibliografía

INFORME DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
«Fiscalización de los expedientes de reconocimientos extrajudiciales de crédito aprobados por las entidades locales en el ejercicio 2018»
<https://www.tcu.es/repositorio/74bd2d2f-d402-44fd-9b15-816909819129/I1415.pdf>

CASIANO ROJAS POZO (2019). «El nuevo rol de los órganos de control interno». Congreso sobre control interno. Badajoz 10/19
<https://www.dip-badajoz.es/ccil19/doc/PD0000120752.pdf>

TERESA MONEO MARROIG (2015). «Reconocimiento extrajudicial de crédito. El artículo 60.2 del Decreto 500/90, de 20 de abril, ¿bálsamo de Fierabrás de la contratación irregular?»
<https://www.administracionpublica.com/reconocimiento-extrajudicial-de-credito-el-articulo-60-2-del-decreto-5001990-de-20-de-abril-balsamo-de-fierabras-de-la-contratacion-irregular/>

ALBA PRADA RODRÍGUEZ y ELENA HERRERO GONZÁLEZ (2015). «Reconocimiento extrajudicial de crédito»
<https://asocex.es/wp-content/uploads/PDF/Auditor%C3%ADa%20P%C3%BAblica%20n%C2%BA%2066%20pag%20119-126.pdf>

JOSÉ IGNACIO VALERO ESCRIBANO (2015). «La regularización de las facturas derivadas de las contrataciones irregulares».
<https://www.tcu.es/repositorio/e0d7cb18-8b10-4154-83b6-0e65d8ccc67c/Revista%2050.pdf>

JOSÉ RAMÓN CHAVES (2021). «Legitimidad de los créditos reconocidos extrajudicialmente para evitar el enriquecimiento injusto»
Legitimidad de los créditos reconocidos extrajudicialmente para evitar el enriquecimiento injusto de la Justicia.com
El rincón jurídico de José R. Chaves

JAVIER MARTÍNEZ HELLÍN (2019). «Contratación verbal y enriquecimiento sin causa: posición crítica con respecto a la necesidad de acudir a la revisión de oficio».
El Consultor de los Ayuntamientos, N.º 8, Sección Contratación del sector público, Agosto 2019, pág. 113.

INSTRUCCIÓN 2/2012, de 12 de marzo, de la Interventora General y de la Directora de la Abogacía sobre la tramitación a seguir en los supuestos de reconocimiento extrajudicial de créditos derivados de la contratación irregular, modificada por la Instrucción 3/2016, de 20 de julio.
<http://www.caib.es/sites/intervencio/ca/n/95756/>
<http://www.caib.es/sites/intervencio/ca/n/95734/>

LEGISLACIÓN

Y JURISPRUDENCIA



2C_2020

JAVIER MEDINA GUIJARRO
JOSÉ ANTONIO PAJARES GIMÉNEZ

INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el segundo cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económica-financiera del sector público, sin que en el periodo a que se refiere este número de la Revista se hayan publicado en el Boletín Oficial del Estado fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas.

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.

1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

1.1. LEYES ESTATALES Y DISPOSICIONES CON VALOR DE LEY

- **REAL DECRETO-LEY 17/2020, de 5 de mayo**, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto

económico y social del COVID-2019. (BOE n.º 126, de 6 de mayo de 2020)

- **REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2020, de 5 de mayo**, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal. (BOE n.º 127, de 7 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO-LEY 18/2020, de 12 de mayo**, de medidas sociales en defensa del empleo. (BOE n.º 134, de 13 de mayo de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 17/2020, de 5 de mayo**, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019. (BOE n.º 142, de 20 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO-LEY 19/2020, de 26 de mayo**, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19. (BOE n.º 150, de 27 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO-LEY 20/2020, de 29 de mayo**, por el que se establece el ingreso mínimo vital. (BOE n.º 154, de 1 de junio de 2020)
- **REAL DECRETO-LEY 21/2020, de 9 de junio**, de medidas urgentes de prevención, contención y coordinación para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. (BOE n.º 163, de 10 de junio de 2020)
- **REAL DECRETO-LEY 22/2020, de 16 de junio**, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento. (BOE n.º 169, de 17 de junio de 2020)
- **REAL DECRETO-LEY 23/2020, de 23 de junio**, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica. (BOE n.º 175, de 24 de junio de 2020)

- **REAL DECRETO-LEY 24/2020, de 26 de junio**, de medidas sociales de reactivación del empleo y protección del trabajo autónomo y de competitividad del sector industrial. (BOE n.º 178, de 27 de junio de 2020)
- **REAL DECRETO-LEY 25/2020, de 3 de julio**, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo. (BOE n.º 185, de 6 de julio de 2020)
- **REAL DECRETO-LEY 26/2020, de 7 de julio**, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda. (BOE n.º 187, de 8 de julio de 2020)
- **LEY 1/2020, de 15 de julio**, por la que se deroga el despido objetivo por faltas de asistencia al trabajo establecido en el artículo 52.d) del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre. (BOE n.º 194, de 16 de julio de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 24/2020, de 26 de junio**, de medidas sociales de reactivación del empleo y protección del trabajo autónomo y de competitividad del sector industrial. (BOE n.º 194, de 16 de julio de 2020)
- **LEY 2/2020, de 27 de julio**, por la que se modifica el artículo 324 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. (BOE n.º 204, de 28 de julio de 2020)
- **REAL DECRETO-LEY 27/2020, de 4 de agosto**, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales. (BOE n.º 211, de 5 de agosto de 2020)

1.2. LEYES AUTONÓMICAS Y DISPOSICIONES CON VALOR DE LEY

Comunidad Autónoma de Andalucía

- **LEY 1/2020, de 13 de julio**, para la mejora de las condiciones térmicas y ambientales de los centros educativos andaluces mediante técnicas bioclimáticas y uso de energías renovables. (BOE n.º 213, de 7 de agosto de 2020)

Comunidad Autónoma de Aragón

- **LEY 1/2020, de 9 de julio**, por la que se establecen medidas excepcionales para el ejercicio 2020 en determinados tributos gestionados por la Comunidad Autónoma de Aragón. (BOE n.º 215, de 10 de agosto de 2020)

Comunidad Autónoma de Canarias

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 19/2019, de 30 de diciembre**, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias. (BOE n.º 197, de 20 de julio de 2020)

Comunidad Autónoma de Cantabria

- **LEY 1/2020, de 28 de mayo**, de medidas urgentes para el desarrollo urbanístico de Cantabria. (BOE n.º 207, de 31 de julio de 2020)
- **LEY 2/2020, de 28 de mayo**, de concesión de ayudas económicas para mejorar las rentas de personas trabajadoras afectadas por expedientes de regulación temporal de empleo en el contexto de la crisis ocasionada por la pandemia de COVID-19. (BOE n.º 207, de 31 de julio de 2020)
- **LEY 3/2020, de 28 de mayo**, de agilización en la gestión de las ayudas a tramitar por la Sociedad de Desarrollo Regional de Cantabria, S.A. (SODERCAN) para atender a las situaciones económicas derivadas de la pandemia causada por el COVID-19. (BOE n.º 207, de 31 de julio de 2020)
- **LEY 5/2020, de 15 de julio**, Reguladora del Fondo de Cooperación Municipal de Cantabria. (BOE n.º 225, de 21 de agosto de 2020)
- **LEY 6/2020, de 15 de julio**, de Fundaciones de Cantabria. (BOE n.º 225, de 21 de agosto de 2020)

Comunidad de Castilla y León

- **LEY 1/2020, de 24 de julio**, por la que se modifica la Ley 2/2006, de 3 de mayo, de la Hacienda y del Sector Público de la Comunidad de Castilla y León, con el objetivo de flexibilizar el régimen

presupuestario ante situaciones excepcionales de emergencia de salud pública. (BOE n.º 212, de 6 de agosto de 2020)

Comunidad Autónoma de Cataluña

- **DECRETO-LEY 8/2020, de 24 de marzo**, de modificación parcial del Decreto-ley 7/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes en materia de contratación pública, de salud y gestión de residuos sanitarios, de transparencia, de transporte público y en materia tributaria y económica, y de adopción de otras medidas complementarias. (BOE n.º 148, de 25 de mayo de 2020)
- **DECRETO-LEY 9/2020, de 24 de marzo**, por el que se regula la participación institucional, el diálogo social permanente y la concertación social de las organizaciones sindicales y empresariales más representativas en Cataluña. (BOE n.º 148, de 25 de mayo de 2020)
- **DECRETO-LEY 10/2020, de 27 de marzo**, por el que se establecen nuevas medidas extraordinarias para hacer frente al impacto sanitario, económico y social del COVID-19. (BOE n.º 148, de 25 de mayo de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 9/2020, de 24 de marzo**, por el que se regula la participación institucional, el diálogo social permanente y la concertación social de las organizaciones sindicales y empresariales más representativas en Cataluña. (BOE n.º 149, de 26 de mayo de 2020)
- **LEY 4/2020, de 29 de abril**, de presupuestos de la Generalidad de Cataluña para 2020. (BOE n.º 154, de 1 de junio de 2020)
- **LEY 5/2020, de 29 de abril**, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente. (BOE n.º 154, de 1 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 11/2020, de 7 de abril**, por el que se adoptan medidas económicas, sociales y administrativas para paliar los efectos de la pandemia generada por la COVID-19 y otras complementarias. (BOE n.º 157, de 4 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 12/2020, de 10 de abril**, por el que se adoptan medidas presupuestarias, en relación con el Sistema sanitario integral de utilización pública de Cataluña, en el ámbito tributario y en la estructura de la Administración de la Generalidad, para paliar los efectos de la pandemia generada por la COVID-19. (BOE n.º 157, de 4 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 13/2020, de 21 de abril**, por el que se adoptan medidas urgentes de carácter estructural y organizativo, así como medidas en el ámbito de las entidades del sector público de la Administración de la Generalidad. (BOE n.º 157, de 4 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 14/2020, de 28 de abril**, por el que se adoptan medidas en relación al Sistema sanitario integral de utilización pública de Cataluña, en el ámbito tributario y social, para paliar los efectos de la pandemia generada por la COVID-19 y de adopción de otras medidas urgentes con el mismo objetivo. (BOE n.º 157, de 4 de junio de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 5/2020, de 29 de abril**, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente. (BOE n.º 171, de 19 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 16/2020, de 5 de mayo**, de medidas urgentes complementarias en materia de transparencia, ayudas de carácter social, contratación y movilidad para hacer frente a la COVID-19. (BOE n.º 171, de 19 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 17/2020, de 12 de mayo**, de medidas complementarias en relación con el Sistema sanitario integral de utilización pública de Cataluña para hacer frente a la COVID-19. (BOE n.º 171, de 19 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 19/2020, de 19 de mayo**, de medidas complementarias en materia social y sanitaria para paliar los efectos de la pandemia generada por COVID-19. (BOE n.º 171, de 19 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 18/2020, de 12 de mayo**, de medidas urgentes en materia de urbanismo, fianzas y ambiental. (BOE n.º 185, de 6 de julio de 2020)

- **LEY 7/2020, de 2 de julio**, de la Agencia de la Naturaleza de Cataluña. (BOE n.º 194, de 16 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 21/2020, de 2 de junio**, de medidas urgentes de carácter económico, cultural y social. (BOE n.º 206, de 30 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 22/2020, de 2 de junio**, por el que se determinan los órganos competentes para tramitar las sanciones por incumplimientos de la normativa reguladora del estado de alarma denunciados por los diferentes cuerpos policiales. (BOE n.º 206, de 30 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 23/2020, de 9 de junio**, de medidas urgentes en materia tributaria. (BOE n.º 206, de 30 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 25/2020, de 16 de junio**, de medidas extraordinarias en materia social y de carácter fiscal y administrativo. (BOE n.º 206, de 30 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 26/2020, de 23 de junio**, de medidas extraordinarias en materia sanitaria y administrativa. (BOE n.º 206, de 30 de julio de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 19/2020, de 19 de mayo**, de medidas complementarias en materia social y sanitaria para paliar los efectos de la pandemia generada por la COVID-19. (BOE n.º 206, de 30 de julio de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 26/2020, de 23 de junio**, de medidas extraordinarias en materia sanitaria y administrativa. (BOE n.º 213, de 7 de agosto de 2020)
- **LEY 8/2020, de 30 de julio**, de protección y ordenación del litoral. (BOE n.º 217, de 12 de agosto de 2020)
- **DECRETO-LEY 24/2020, de 16 de junio**, de medidas extraordinarias en materia de personal. (BOE n.º 217, de 12 de agosto de 2020)
- **DECRETO-LEY 27/2020, de 13 de julio**, de modificación de la Ley 18/2009, de 22 de octubre, de Salud Pública y de adopción de medidas urgentes para hacer frente al riesgo de brotes de la COVID-19. (BOE n.º 217, de 12 de agosto de 2020)

- **LEY 9/2020, de 31 de julio**, de modificación del libro segundo del Código Civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia, y de la Ley 15/2009, de mediación en el ámbito del derecho privado. (BOE n.º 220, de 15 de agosto de 2020)
- **LEY 10/2020, de 31 de julio**, de modificación de la Ley 14/2010, de los derechos y las oportunidades en la infancia y la adolescencia, en relación con la exención de copago a los menores huérfanos tutelados por la Generalidad. (BOE n.º 220, de 15 de agosto de 2020)

Comunidad Autónoma de Extremadura

- **DECRETO-LEY 3/2020, de 28 de febrero**, de medidas urgentes en materia de vivienda. (BOE n.º 135 de 14 de mayo de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 8/2020, de 24 de abril**, por el que se adoptan medidas urgentes y extraordinarias para el mantenimiento y recuperación del empleo frente a la crisis ocasionada por el COVID-19. (BOE n.º 151, de 28 de mayo de 2020)
- **LEY 2/2020, de 4 de marzo**, de apoyo, asistencia y reconocimiento a las víctimas de terrorismo de la Comunidad Autónoma de Extremadura. (BOE n.º 158, de 5 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 10/2020, de 22 de mayo**, de medidas urgentes para la reactivación económica en materia de edificación y ordenación del territorio destinadas a dinamizar el tejido económico y social de Extremadura, para afrontar los efectos negativos de la COVID-19. (BOE n.º 187, de 8 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 11/2020, de 29 de mayo**, de medidas urgentes complementarias en materia tributaria para responder al impacto económico del COVID-19 en la Comunidad Autónoma de Extremadura y otras medidas adicionales. (BOE n.º 187, de 8 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 12/2020, de 19 de junio**, de medidas extraordinarias y urgentes para la reactivación de la actividad económica y social en la Comunidad Autónoma de Extremadura en el proceso hacia la «Nueva Normalidad». (BOE n.º 199, de 22 de julio de 2020)

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 12/2020, de 19 de junio**, de medidas extraordinarias y urgentes para la reactivación de la actividad económica y social en la Comunidad Autónoma de Extremadura en el proceso hacia la «Nueva Normalidad». (BOE n.º 207, de 31 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 13/2020, de 22 de julio**, por el que se modifica la Ley 7/2011, de 23 de marzo, de salud pública de Extremadura, en relación con el régimen sancionador por el incumplimiento de las medidas de salud pública adoptadas como consecuencia de las crisis sanitarias ocasionadas por la COVID-19 u otras epidemias. (BOE n.º 220, de 15 de agosto de 2020)
- **DECRETO-LEY 14/2020, de 22 de julio**, de medidas para la activación de la demanda en la Comunidad Autónoma de Extremadura tras la crisis sanitaria. (BOE n.º 220, de 15 de agosto de 2020)

Comunidad Autónoma de las Illes Balears

- **DECRETO-LEY 3/2020, de 28 de febrero**, de medidas urgentes en materia de vivienda. (BOE n.º 135 de 14 de mayo de 2020)
- **DECRETO-LEY 4/2020, de 20 de marzo**, por el que se establecen medidas urgentes en materia de contratación, convenios, conciertos educativos y subvenciones, servicios sociales, medio ambiente, procedimientos administrativos y presupuestos para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. (BOE n.º 135, de 14 de mayo de 2020)
- **DECRETO-LEY 5/2020, de 27 de marzo**, por el que se establecen medidas urgentes en materia tributaria y administrativa para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. (BOE n.º 135, de 14 de mayo de 2020)
- **LEY 1/2020, de 3 de junio**, de modificación del artículo 51 de la Ley 23/2006, de 20 de diciembre, de capitalidad de Palma. (BOE n.º 195, de 17 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 6/2020, de 1 de abril**, por el que se establecen medidas sociales urgentes para paliar los efectos de la situación creada por el COVID-19 y de fomento de la investigación sanitaria. (BOE n.º 195, de 17 de julio de 2020)

- **DECRETO-LEY 7/2020, de 8 de mayo**, por el que se establecen medidas urgentes en el ámbito de la educación, para hacer frente a los efectos de la emergencia sanitaria ocasionada por el COVID-19. (BOE n.º 195, de 17 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 8/2020, de 13 de mayo**, de medidas urgentes y extraordinarias para el impulso de la actividad económica y la simplificación administrativa en el ámbito de las administraciones públicas de las Illes Balears para paliar los efectos de la crisis ocasionada por la COVID-19. (BOE n.º 195, de 17 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 9/2020, de 25 de mayo**, de medidas urgentes de protección del territorio de las Illes Balears. (BOE n.º 195, de 17 de julio de 2020)
- **DECRETO-LEY 10/2020, de 12 de junio**, de prestaciones sociales de carácter económico de las Illes Balears. (BOE n.º 195, de 17 de julio de 2020)

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

- **LEY 1/2020, de 23 de abril**, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2020. (BOE n.º 216, de 11 de agosto de 2020)
- **LEY 2/2020, de 27 de julio**, de mitigación del impacto socioeconómico del COVID-19 en el área de vivienda e infraestructuras. (BOE n.º 221, de 17 de agosto de 2020)
- **LEY 4/2020, de 3 de agosto**, de modificación de la Ley 1/2020, de 23 de abril, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2020. (BOE n.º 221, de 17 de agosto de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 1/2020, de 23 de abril**, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el año 2020. (BOE n.º 221, de 17 de agosto de 2020)

Comunidad Foral de Navarra

- **DECRETO-LEY FORAL 3/2020, de 15 de abril**, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19). (BOE n.º 124, de 4 de mayo de 2020)

- **DECRETO-LEY FORAL 6/2020, de 17 de junio**, por el que se aprueban medidas urgentes para responder al impacto generado por la crisis sanitaria del coronavirus (COVID-19). (BOE n.º 219, de 14 de agosto de 2020)

Comunitat Valenciana

- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 17/2018, de 11 de julio**, de modificación de la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. (BOE n.º 149, de 26 de mayo de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 9/2019, de 23 de diciembre**, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. (BOE n.º 149, de 26 de mayo de 2020)
- **CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 9/2019, de 23 de diciembre**, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat. (BOE n.º 149, de 26 de mayo de 2020)
- **DECRETO-LEY 5/2020, de 29 de mayo**, de medidas urgentes en el ámbito de los servicios sociales y de apoyo al tercer sector de acción social por la COVID-19. (BOE n.º 168, de 16 de junio de 2020)
- **DECRETO-LEY 7/2020, de 26 de junio**, de modificación de la Ley 19/2017, de 20 de diciembre, de renta valenciana de inclusión. (BOE n.º 218, de 13 de agosto de 2020)

1.3. REALES DECRETOS Y DECRETOS

- **REAL DECRETO 495/2020, de 28 de abril**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Consumo y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 121, de 1 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO 496/2020, de 28 de abril**, por el que se modifican el Real Decreto 1314/1984, de 20 de junio, por el que se regula la estructura y

competencias de la Tesorería General de la Seguridad Social, y 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 121, de 1 de mayo de 2020)

- **REAL DECRETO 497/2020, de 28 de abril**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones. (BOE n.º 121, de 1 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO 498/2020, de 28 de abril**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Educación y Formación Profesional. (BOE n.º 121, de 1 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO 499/2020, de 28 de abril**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Trabajo y Economía Social, y se modifica el Real Decreto 1052/2015, de 20 de noviembre, por el que se establece la estructura de las Consejerías de Empleo y Seguridad Social en el exterior y se regula su organización, funciones y provisión de puestos de trabajo. (BOE n.º 121, de 1 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO 500/2020, de 28 de abril**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 125, de 5 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO 509/2020, de 5 de mayo**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Cultura y Deporte. (BOE n.º 127, de 7 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO 521/2020, de 19 de mayo**, por el que se establece la organización básica de las Fuerzas Armadas. (BOE n.º 143, de 21 de mayo de 2020)
- **REAL DECRETO 551/2020, de 2 de junio**, por el que se modifica el Reglamento General de la Seguridad Social de las Fuerzas Armadas, aprobado por el Real Decreto 1726/2007, de 21 de diciembre. (BOE n.º 156, de 3 de junio de 2020)

- **REAL DECRETO 644/2020, de 7 de julio**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación, y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 187, de 8 de julio de 2020)
- **REAL DECRETO 645/2020, de 7 de julio**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana. (BOE n.º 188, de 9 de julio de 2020)
- **REAL DECRETO 689/2020, de 21 de julio**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 199, de 22 de julio de 2020)
- **REAL DECRETO 705/2020, de 28 de julio**, por el que se modifican el Estatuto de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo, aprobado por Real Decreto 1403/2007, de 26 de octubre; el Real Decreto 1460/2009, de 28 de septiembre, sobre organización y funcionamiento del Fondo de Cooperación para Agua y Saneamiento; y el Real Decreto 597/2015, de 3 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Fondo para la Promoción del Desarrollo, para actualizar la composición de los órganos de cooperación internacional para el desarrollo sostenible. (BOE n.º 205, de 29 de julio de 2020)
- **REAL DECRETO 722/2020, de 31 de julio**, por el que se modifica el Real Decreto 2/2020, de 12 de enero, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales. (BOE n.º 209, de 3 de agosto de 2020)
- **REAL DECRETO 734/2020, de 4 de agosto**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio del Interior. (BOE n.º 211, de 5 de agosto de 2020)
- **REAL DECRETO 735/2020, de 4 de agosto**, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Sanidad, y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 211, de 5 de agosto de 2020)

- **REAL DECRETO 738/2020, de 4 de agosto**, por el que se modifican el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de planes y fondos de pensiones, y el Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras. (BOE n.º 213, de 7 de agosto de 2020)

1.4. ÓRDENES MINISTERIALES Y CIRCULARES

- **ORDEN CIN/639/2020, de 6 de julio**, por el que se delegan competencias. (BOE n.º 192, de 14 de julio de 2020)
- **ORDEN HAC/641/2020, de 14 de julio**, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2021. (BOE n.º 193, de 15 de julio de 2020)
- **ORDEN CIN/658/2020, de 13 de julio**, por la que se crea la Red de e-Ciencia (REC). (BOE n.º 196, de 18 de julio de 2020)
- **ORDEN HAC/667/2020, de 17 de julio**, por la que se determina la cuantía de la distribución definitiva entre las Comunidades Autónomas y Ciudades de Ceuta y Melilla de los recursos previstos en la letra a) del apartado 2 del artículo 2 del Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento. (BOE n.º 199, de 22 de julio de 2020)
- **ORDEN ETD/669/2020, de 8 de julio**, por la que se crea y regula el Consejo Asesor de Asuntos Económicos. (BOE n.º 199, de 22 de julio de 2020)
- **ORDEN ETD/670/2020, de 8 de julio**, por la que se crea y regula el Consejo Asesor de Inteligencia Artificial. (BOE n.º 199, de 22 de julio de 2020)
- **ORDEN PCM/679/2020, de 23 de julio**, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 21 de julio de 2020, por el que se establece el funcionamiento del Fondo de apoyo a la solvencia de empresas estratégicas. (BOE n.º 201, de 24 de julio de 2020)

- **ORDEN DEF/707/2020, de 27 de julio**, por la que se desarrolla la organización básica de la Armada. (BOE n.º 204, de 28 de julio de 2020)
- **ORDEN DEF/708/2020, de 27 de julio**, por la que se desarrolla la organización básica del Ejército de Tierra. (BOE n.º 204, de 28 de julio de 2020)
- **ORDEN DEF/709/2020, de 27 de julio**, por la que se desarrolla la organización básica del Ejército del Aire. (BOE n.º 204, de 28 de julio de 2020)
- **ORDEN DEF/710/2020, de 27 de julio**, por la que se desarrolla la organización básica del Estado Mayor de la Defensa. (BOE n.º 204, de 28 de julio de 2020)

1.5. ACUERDOS, RESOLUCIONES E INSTRUCCIONES

- **RESOLUCIÓN de 29 de abril de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias. (BOE n.º 121, de 1 de mayo de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 29 de abril de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 12/2020, de 31 de marzo, de medidas urgentes en materia de protección y asistencia a las víctimas de violencia de género. (BOE n.º 121, de 1 de mayo de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 13 de mayo de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo. (BOE n.º 136, de 15 de mayo de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 13 de mayo de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia. (BOE n.º 136, de 15 de mayo de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 20 de mayo de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019. (BOE n.º 144, de 22 de mayo de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 27 de mayo de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 18/2020, de 12 de mayo, de medidas sociales en defensa del empleo. (BOE n.º 153, de 30 de mayo de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 2 de junio de 2020**, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, 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 157, de 4 de junio de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 10 de junio de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 19/2020, de 26 de mayo, por el que se adoptan medidas complementarias en materia agraria, científica, económica, de empleo y Seguridad Social y tributarias para paliar los efectos del COVID-19. (BOE n.º 165, de 12 de junio de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 10 de junio de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo, por el que se establece el ingreso mínimo vital. (BOE n.º 165, de 12 de junio de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 25 de junio de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 21/2020, de 9 de junio, de medidas urgentes de prevención, contención y coordinación para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. (BOE n.º 180, de 30 de junio de 2020)

- **RESOLUCIÓN de 3 de julio de 2020**, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, 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 184, de 4 de julio de 2020)
- **ACUERDO de 25 de junio de 2020**, del Pleno del Consejo General del Poder Judicial, por el que se declara la nulidad de pleno derecho del artículo 82.2 del Reglamento 1/2000, de 26 de julio, de los Órganos de Gobierno de los Tribunales, respecto del inciso «será de aplicación lo dispuesto en el artículo 340 de la Ley Orgánica del Poder Judicial». (BOE n.º 189, de 10 de julio de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 15 de julio de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento. (BOE n.º 196, de 18 de julio de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 15 de julio de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica. (BOE n.º 196, de 18 de julio de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 15 de julio de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 24/2020, de 26 de junio, de medidas sociales de reactivación del empleo y protección del trabajo autónomo y de competitividad del sector industrial. (BOE n.º 196, de 18 de julio de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 15 de julio de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo. (BOE n.º 196, de 18 de julio de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 22 de julio de 2020**, del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda. (BOE n.º 204, de 28 de julio de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 4 de agosto de 2020**, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, 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 211, de 5 de agosto de 2020)
- **RESOLUCIÓN de 10 de agosto de 2020**, de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, por la que se establecen las condiciones financieras aplicables a las operaciones de préstamo entre la Administración General del Estado y las Entidades Locales, según los términos previstos en el Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las Entidades Locales. (BOE n.º 216, de 11 de agosto de 2020)

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. SENTENCIAS Y RESÚMENES DOCTRINALES

- **SENTENCIA N.º 4/2020. Recurso de apelación, rollo N.º 21/19, interpuesto contra la Sentencia N.º 10/2018, de 1 de octubre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance N.º B-225/15-35, del ramo de Comunidades Autónomas.....Andalucía. Ponente: Excm. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Una vez expuestas las alegaciones de las partes y resueltas las que tienen carácter procesal, la Sala pone de manifiesto en relación con el fondo del asunto que la jurisdicción contable ha reconocido legitimación pasiva a los administradores y representantes legales de entidades perceptoras de ayudas públicas y les ha condenado como responsables contables en

algunos casos. Pero se trata de supuestos muy especiales en los que la participación en los hechos de tales personas ha ido más allá de sus funciones como órganos societarios y ha influido ilegalmente bien en las decisiones administrativas indebidamente adoptadas, bien en la percepción injustificada de los fondos o en la imposibilidad de conocer su destino o en la aplicación de los mismos a fines antijurídicos.

La Sala tiene reconocido en diversas Sentencias como, entre otras, la 12/2010, de 1 de julio, y la 19/04, de 14 de septiembre —en la que se alude a la anterior de 5 de mayo de 1993—, que los administradores de una sociedad mercantil privada que percibe una subvención pueden tener legitimación pasiva en los procesos de responsabilidad contable e incluso ser condenados en los mismos. Sin embargo, esta misma Sala de Justicia, en esas mismas Sentencias y en otras como la 11/2000, de 3 de julio, o la 12/2004, de 5 de julio, deja claro que no es la naturaleza ni el contenido objetivo del puesto que se ocupa en una empresa privada que percibe una subvención lo que determina la legitimación pasiva de su administrador, gerente o representante legal en un proceso de exigencia de responsabilidad contable, sino la existencia o no de una influencia del ejercicio de dichos puestos en la producción de los hechos enjuiciados.

En el presente caso, la eventual ausencia en la conducta de los demandados de la diligencia que les hubiera sido exigible podría generar responsabilidades jurídicas, pero distintas de la contable, pues esa posible negligencia solo resultaría relevante para la Jurisdicción del Tribunal de Cuentas si concurriera en un administrador de fondos públicos o en un receptor de ayudas públicas y no es el caso. No cabe apreciar, por tanto, la responsabilidad contable subsidiaria reclamada.

A continuación, la Sala establece que las decisiones administrativas generadoras de las infracciones cometidas se adoptaron desde la Administración Pública andaluza, sin embargo, las razones por las que ha sido condenada la mercantil derivan del ilegal y gravemente negligente incumplimiento de las obligaciones jurídicas que le incumbían como perceptora de la ayuda. En concreto, vulneró su deber jurídico de presentar

correctamente la solicitud y documentación preceptivas para la obtención de la ayuda, de aplicar la misma a los fines que le correspondían y de justificar de forma suficiente y adecuada dicha aplicación.

- **SENTENCIA N.º 5/2020. Recursos de apelación, rollo n.º 33/19, interpuestos contra la Sentencia n.º 5/2019, de 13 de marzo, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-225/15-09 al que se ha acumulado el n.º 225/15-36, Comunidades Autónomas..... Andalucía. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Una vez expuestos los distintos argumentos de las partes, la Sala entra en el análisis del recurso de apelación interpuesto comenzando por la actuación del apelante en la tramitación y concesión de la subvención de 1.150.000 € a la empresa, partiendo de la documentación que obra en autos.

Y, dado que el apelante, con las firmas de los documentos fue el causante de la salida injustificada de los fondos de la Junta de Andalucía por la cuantía de 1.150.000 €, la Sala no puede sino confirmar su responsabilidad contable por este hecho, y, en consecuencia, lo indicado en la resolución recurrida.

En segundo lugar, en el recurso interpuesto se alega la falta de premisas para la existencia de su responsabilidad contable, reproduciendo en ese sentido lo expuesto en su escrito de contestación a la demanda. A estos efectos considera la Sala que junto con los requisitos objetivos necesarios para la exigencia de responsabilidad contable también aprecia la concurrencia del elemento subjetivo constitutivo de la culpabilidad, ya que el apelante no sólo omitió toda diligencia exigible a un gestor de fondos públicos, al otorgar ayudas sin la tramitación del correspondiente procedimiento de concesión y sin exigir para su percepción justificación alguna, sino que actuó de forma dolosa, al firmar tanto el Protocolo como el Convenio que originaron la salida injustificada de fondos, a pesar de no tener atribuida la competencia para la concesión de subvenciones y ayudas públicas, que correspondía, a tenor de lo dispuesto en el artículo 4 del Decreto 254/2001, de 20 de noviembre, al titular de la Consejería de Empleo, y sin que conste la delegación de competencias conforme a lo dispuesto en el

artículo 13 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

- **SENTENCIA N.º 6 /2020. Recurso de apelación n.º 43/19, interpuesto contra la Sentencia n.º 2/2019, de 26 de julio, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º A-36/18, del ramo de Sector Público Autonómico (Informe de fiscalización de la cuenta general y fondos de compensación interterritorial, ejercicio 2014..., ANDALUCÍA. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Tras exponer pormenorizadamente los motivos de impugnación, así como las alegaciones de las partes, la Sala se refiere a la naturaleza del recurso de apelación como recurso ordinario, que permite al Tribunal de apelación la posibilidad de aplicar e interpretar normas jurídicas con un criterio diferenciado, tanto de las partes como del órgano juzgador de instancia, y la de resolver confirmando, corrigiendo, enmendando o revocando lo decidido y recurrido, e incluso decidir lo mismo con fundamentación diferente, aunque siempre dentro del respeto al principio de congruencia y del límite de las pretensiones de las partes.

Entrando en el fondo del asunto, la Sala, tras desestimar el litisconsorcio pasivo necesario aducido así como el error en la valoración de la prueba practicada en autos, considera que el apelante no ha probado de la manera en que le es exigible la concurrencia de ningún hecho impeditivo o extintivo de la responsabilidad contable que se le atribuye y en esta segunda instancia se ha limitado a reiterar las consideraciones ya realizadas, sin especificar además en qué aspectos concretos considera incorrecta la valoración de la prueba realizada por la Juzgadora en la primera instancia, ni ha desvirtuado tampoco las conclusiones emitidas en los informes obrantes en las actuaciones. En concreto, ha quedado probado respecto a las diferentes partidas de la demanda que, tal y como se estableció en la Sentencia recurrida, se produjo un menoscabo en los fondos públicos del Consorcio por importe total de 10.974,47 euros, resultante de la suma de cantidades injustificadamente abonadas, habiendo resultado acreditada igualmente la concurrencia de los elementos necesarios para declarar la existencia

de responsabilidad contable, en especial la actitud gravemente negligente del recurrente al firmar las nóminas que contenían conceptos indebidos.

En relación con la petición de reducción de la condena al pago de los intereses, entiende la Sala que tampoco puede estimarse, toda vez que los intereses de demora son una figura jurídica orientada a procurar la restitución íntegra del acreedor y por ello se devengan desde el día en que la obligación debió cumplirse hasta el día de la completa satisfacción del derecho. Ello, sin perjuicio de que en el caso de que el apelante acredite la realización de alguna garantía, de conformidad con lo que ha manifestado, se detraiga dicha cantidad en la fase procesal de ejecución de sentencia.

- **SENTENCIA N.º 7/2020. Recurso de apelación, rollo N.º 45/19, interpuesto contra la Sentencia N.º 4/2019, de 21 de junio, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º C-65/18, del ramo de Sector Público Local (Ayuntamiento de.....), Valencia. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Tras exponer pormenorizadamente los motivos de impugnación, así como las alegaciones de las partes, la Sala de Justicia pone de manifiesto que en el ámbito de la jurisdicción contable tiene cabida la excepción de litisconsorcio pasivo necesario, si bien la misma debe admitirse con criterio restrictivo y atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto (por todas Sentencia 16/05, de 26 de octubre). El enfoque limitativo con el que se valora esta excepción procesal deriva, especialmente, del carácter solidario que el artículo 38 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas atribuye a la responsabilidad contable directa.

En el presente caso, la cuestión procesal del litisconsorcio pasivo necesario no puede prosperar a pesar de las alegaciones del recurrente. Y es que de acuerdo con la relación de hechos probados que se establece en la sentencia apelada el recurrente en el ejercicio de su función como Jefe de Negociado en los Servicios Municipales de Intervención y Tesorería del Ayuntamiento, practicó diversas irregularidades en los documentos que a continuación se mencionan: facturas de empresas suministradoras;

mandamientos de pago; y documentación justificativa que acompañaba a los mandamientos de pago. En definitiva, apoyándose en las referidas irregularidades documentales transfirió diversas cantidades desde cuentas corrientes bancarias de titularidad de la entidad local a otras de titularidad privada.

Por otra parte, las alegaciones vertidas en el recurso a propósito de la legitimación pasiva carecen de relevancia jurídica, pues lo que se plantea a través de una excepción de litisconsorcio pasivo necesario y debe resolverse no es quiénes pueden tener legitimación pasiva en el proceso sino contra quiénes debe dirigirse la pretensión de responsabilidad contable para que la relación jurídico-procesal quede correctamente constituida.

A la vista del ya mencionado carácter solidario de la responsabilidad contable directa y no apreciándose la «inescindibilidad», entre la conducta del demandado y la del litisconsorte que se pretende traer al proceso, que exige el Tribunal Supremo para que pueda prosperar una excepción de litisconsorcio pasivo necesario, la Sala considera que debe desestimarse el presente recurso de apelación, con imposición de costas al apelante.

- **SENTENCIA N.º 8/2020. Recurso de apelación n.º 46/19, interpuesto contra la Sentencia n.º 12/2019, de 11 de junio, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-265/16, del ramo Sector Público Autonómico... VALENCIA. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robedano.**

Resumen de doctrina: Una vez expuestas las alegaciones de las partes, el objeto de la presente apelación se centra en determinar si, como afirma la representación letrada de la Generalidad Valenciana, la presunta irregularidad consistente en la adquisición por un importe de 0,99 €, de una sociedad, y que presentaba en el momento de la compra un valor negativo en libros de -23.991.440,36 euros, constituye un alcance en los fondos públicos autonómicos, surgiendo la obligación de indemnizar a dicha Administración por parte de las personas que ostentaron la condición de miembros del Consejo de Administración. Asimismo, y con carácter subsidiario, se debe enjuiciar la concurrencia de

responsabilidad contable, sujeta a la obligación de restitución íntegra del daño económico producido, que la parte apelante cifró en 14.660.631 euros, por parte de las personas que figuran como recurridas en esta instancia, como consecuencia de la producción de una presunta irregularidad consistente en no haber realizado aquéllas las actuaciones necesarias para reclamar y percibir la deuda por los gastos de organización deportiva del Gran Premio de Europa de Fórmula 1 generados durante los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011.

La Sala manifiesta a estos efectos que desestima la pretensión principal de la parte apelante, confirmando los pronunciamientos recogidos en la Sentencia recurrida, por considerarlos ajustados a Derecho, puesto que se considera que no se reúnen los requisitos legal y jurisprudencialmente exigidos para apreciar alcance de los fondos públicos de la Comunidad Valenciana.

Igual suerte desestimatoria, sigue manifestando, ha de correr la pretensión subsidiaria postulada por la parte apelante. Acierta la Juzgadora de instancia al afirmar que para que un comportamiento omisivo en relación con la reclamación de cantidades debidas a una entidad pública pudiera considerarse generador de responsabilidad contable, sería necesario que pudiera establecerse una conexión causal entre dicha conducta omisiva y el perjuicio ocasionado a los fondos de la sociedad pública, circunstancia que no concurre en el presente supuesto.

- **SENTENCIA N.º 9/2020. Recurso de apelación, rollo n.º 50/19, interpuesto contra la Sentencia n.º 3/2019, de 25 de febrero, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-225/15-18, Comunidades Autónomas... Andalucía. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: Una vez expuestos los distintos argumentos de las partes, y entrando ya en el análisis del recurso de apelación interpuesto, lo primero que aborda la Sala es la resolución de las cuestiones procesales planteadas, cuales son la falta de legitimación pasiva de la Sociedad y la prescripción de las responsabilidades contables.

En cuanto a la falta de legitimación pasiva es un hecho probado que se ingresaron en una cuenta de la Sociedad unas ayudas públicas de forma injustificada, ya que se hizo sin expediente ni

procedimiento alguno y sin acto administrativo de reconocimiento de la obligación y ello lleva a afirmar que la citada sociedad está legitimada pasivamente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 49.1 de la LFTCu.

La segunda cuestión procesal que se plantea es la prescripción de la responsabilidad contable de dicha sociedad. A estos efectos, y sin perjuicio de la tramitación posterior en esta sede contable de las Diligencias Preliminares y Actuaciones Previas correspondientes, la Sala considera que la Sociedad tuvo conocimiento de facto, a través de diversas actuaciones de las irregularidades detectadas en los pagos ordenados, no habiéndose producido en modo alguno la prescripción alegada.

En cuanto a los motivos de fondo en los que se basa la apelación, comenzando por error en los fundamentos fácticos de la sentencia impugnada, la Sala señala que la valoración probatoria de la Juzgadora de instancia debe ser respetada en tanto no se ha demostrado que incurriera en error de hecho, que sus valoraciones fueran ilógicas u opuestas a las máximas de la experiencia o a las reglas de la sana crítica, como viene exigiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En relación con la falta de concurrencia de los presupuestos para la exigencia de responsabilidad contable sentencia la Sala que al aceptar el pago de una ayuda prescindiendo por completo del procedimiento y garantías legalmente establecidos supone, bien una conducta dolosa, si se hizo con plena conciencia de la ilegalidad de la actuación administrativa, bien una conducta gravemente negligente, ya que, ante una actuación administrativa tan grave y manifiestamente irregular, no se puede considerar excusable la ignorancia de que se estaba actuando ilegalmente.

- **SENTENCIA N.º 10/2020. Recurso de apelación, rollo n.º 52/19, interpuesto contra la Sentencia n.º 17/2019, de 19 de julio, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-225/15-10, Comunidades Autónomas.....Andalucía. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

Resumen de doctrina: La Sala, una vez expuestos los distintos argumentos de las partes, lo primero que analiza es la excepción procesal de prescripción de

la responsabilidad contable que se alega en el escrito de recurso y coincide con el Órgano *a quo* en considerar que no se ha interrumpido la prescripción, no obstante lo argumentado sobre el inicio de la fiscalización.

A continuación pone de manifiesto que no puede compartir la inexistencia de alcance que reclama la recurrente, ya que la salida injustificada de fondos, con el consiguiente menoscabo patrimonial que origina, sólo puede calificarse de alcance en los términos acuñados por el artículo 72 de la LFTCu, tipificado como infracción presupuestaria en el artículo 99 de la Ley General 5/1983, de 19 de julio, de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía (aplicable cuando se produjeron los hechos, que se corresponde con el actual artículo 109 del Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía). Junto con los requisitos objetivos necesarios para la exigencia de responsabilidad contable (daño originado a los fondos públicos con infracción de las leyes presupuestarias) también aprecia la concurrencia del elemento subjetivo para su determinación, ya que la mercantil percibió unas cantidades sin justificación alguna del derecho a su percepción.

Por último, la Sala señala que, con independencia de que la Junta de Andalucía pudiera haber reclamado el reintegro de las cantidades abonadas a la precitada sociedad, utilizando los procedimientos regulados en los artículos 36 y siguientes de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, los hechos objeto de la resolución recurrida se refieren a la declaración de exigencia de responsabilidad contable por la falta de justificación de ayudas públicas concedidas por la Comunidad Autónoma de Andalucía, que han ocasionado un perjuicio económico a los fondos de titularidad de dicha Administración autonómica, por lo que esta jurisdicción tiene competencia exclusiva y plena para conocer y pronunciarse sobre las cuestiones objeto de debate.

Voto particular: Que formula el Consejero de Cuentas, Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano. La configuración doctrinal del ámbito de la adhesión al recurso de apelación debe conducir ineludiblemente a entender que el

apelante adherido, al desplegar su naturaleza de parte dentro del procedimiento que rige el recurso, debe beneficiarse de los pronunciamientos favorables que, en su caso, afecten a la parte apelante que sustanció el recurso pero, correlativamente, también deberá responder de los pronunciamientos desfavorables que la resolución que de término al mismo pueda establecer para las partes apelantes —la apelante en sí y la apelante adherida—.

Habiendo resuelto esta Sala de Justicia que rige, a efecto de costas, el principio de vencimiento de la parte apelante, y al no haberse apreciado otras causas que justificaran la no imposición, este Consejero de Cuentas estima que debió acordarse la expresa imposición de costas a ambos recurrentes, conforme a lo establecido en la doctrina constitucional y en el artículo 139.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de aplicación en virtud de lo preceptuado en el artículo 80.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

- **SENTENCIA N.º 11/2020. Recurso de apelación, rollo N.º 1/20, interpuesto contra la Sentencia N.º 19/2019, de 2 de octubre, dictada en el procedimiento de reintegro por alcance n.º B-208/17, del ramo de Sector Público Autonómico..... Alicante. Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Resumen de doctrina: Tras exponer las alegaciones de las partes y solventar las de naturaleza procesal, la Sala entra a conocer del fondo del asunto y precisa que los alcances que la Sentencia impugnada imputa al apelante son dos:

- a) 9.615 euros por cantidades percibidas en metálico que, según el libro de caja, se ingresaron en el banco pero que no aparecen en los movimientos de la cuenta bancaria, por lo que no se sabe cuál fue su destino.
- b) 390,52 euros por cantidades percibidas en caja y que sin embargo no aparecen en el saldo efectivo al final del período.

Sin embargo, la Sala considera que no ha quedado probado que el apelante haya actuado, en su condición de Secretario y, por tanto, gestor de fondos públicos, de forma ilegal ni gravemente

negligente, no siendo además su intervención en los hechos causa del alcance producido en los fondos públicos. Su actuación no reúne todos los requisitos que para este tipo de responsabilidad jurídica se exigen en los artículos 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, 49.1 y 59.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del mismo.

La Sala en Sentencia, entre otras, 18/04, de 13 de septiembre, en línea con Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 1998, mantiene que para que haya nexo causal entre la actuación del demandado y el daño patrimonial producido, los hechos deben serle directamente atribuibles. Dicha doctrina jurisprudencial manifiesta, además, que es causa eficiente para producir el daño aquella que, aun concurriendo con otras, prepare, condicione o complete la acción de la causa última, de manera que sea por sí misma suficiente y adecuada para dar lugar al quebrantamiento patrimonial injusto, circunstancia que no concurren en el presente supuesto.

- **SENTENCIA N.º 12/2020. Recurso de apelación n.º 2/20, interpuesto contra la sentencia de fecha 7 de octubre de 2019, dictada en el Procedimiento de Reintegro por Alcance n.º C-127/17, del Sector Público Local (Ayuntamiento de...), La Rioja. Ponente: Excma. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Resumen de doctrina: El recurso de apelación se fundamenta exclusivamente en la discrepancia del Ministerio Fiscal con la apreciación de la prescripción de la responsabilidad contable en que se fundamenta el pronunciamiento desestimatorio de la demanda de la sentencia impugnada.

El Ministerio Público entiende que debe ser desestimada la alegación de prescripción de la responsabilidad contable sostenida por los demandados en la primera instancia, ya que en el supuesto de autos sí concurren una serie de hechos determinantes de la interrupción del plazo prescripción, conforme a la regulación contenida en la disposición adicional tercera, apartado tercero, de la LFTCu.

A este respecto la Sala considera que no basta, para entender cumplido el requisito exigido en el apartado 3 de la D.A. 3.ª LFTCu, que se hayan

producido actuaciones o se hayan iniciado procedimientos en los que se hayan examinado, desde cualquier perspectiva posible, los mismos hechos en que se base la acción de responsabilidad contable, sino que, por el contrario, para que se produzca el efecto interruptivo de la prescripción es preciso que el examen de los hechos en las actuaciones o procedimientos a los que se pretenda vincular dicho efecto se haya producido desde una perspectiva o punto de vista que guarde alguna relación con el fundamento o base de la ulterior reclamación por responsabilidad contable. No es esto lo que sucede en el presente caso, y por ello la Sala desestima las alegaciones vertidas por el Ministerio Público.

2.2. AUTOS

- **AUTO N.º 8/2020. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 n.º 49/19, Actuaciones Previa n.º 80/19. Ramo: Sector Público Autonómico.....CATALUÑA. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Resumen de doctrina: Una vez expuestas, de forma resumida, las posturas procesales de las partes, la Sala comienza diciendo que la subsanación y complemento de sentencias y de resoluciones viene recogida en el artículo 215 de la LEC y quedan sometidos, no obstante, como supuesto especial, a la regla general de invariabilidad de las resoluciones que se pronuncien por el Tribunal después de firmadas, contenida en el artículo 214.1 de la citada Ley Procesal, según se infiere, tanto de la remisión que realiza en apartado 1 del 215 de la LEC al anterior, como del tenor del artículo 267, en sus apartados 1 y 5, de la LOPJ.

En el caso que ahora nos ocupa, se ha solicitado el complemento del Auto n.º 4/2020, de 18 de febrero, por cuanto existirían omisiones al haberse realizado las Actuaciones Previa al margen de los presuntos responsables, generando una grave indefensión.

El artículo 71.3.º de la LFTCu (que puede ser enunciado también, respecto a las Resoluciones que adoptan la forma jurídica de Auto) establece que *«la sentencia decidirá todas las cuestiones controvertidas en el proceso y estimará o desestimará en todo o en parte la pretensión de responsabilidad contable»*.

La jurisprudencia constitucional, por su parte, señala que para que la incongruencia conculque el derecho a la tutela judicial debe constituir una *«desviación del thema decidendi de tal importancia que suponga una completa modificación de los términos en que se produce el debate contradictorio, produciéndose un fallo extraño a la pretensión»*.

La Sala de Justicia viene a coincidir con las partes que se han opuesto a la pretensión de complemento postulada por la parte recurrente, en el sentido de considerar suficientemente satisfecho el principio de congruencia de la resolución impugnada con el contenido del apartado desarrollado en la página 24 de la misma, en el sentido de desestimar sus alegaciones sobre una inexistente indefensión, a tenor de las circunstancias y normas concurrentes en el caso examinado.

- **AUTO N.º 9/2020. Recurso de apelación, rollo n.º 3/20, interpuesto contra el Auto de 26 de septiembre de 2018, por el que se archivó la Acción Pública N.º B-9/18, Administración de la Seguridad Social..... Cádiz. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz**

Resumen de doctrina: Una vez resumidas las alegaciones y pretensiones de las partes que intervienen en esta apelación la Sala analiza los motivos de impugnación. Y comienza por manifestar que no cabe atender la pretensión de nulidad al no haberse producido la indefensión alegada. En cuanto a la nulidad de actuaciones alegando la falta de motivación de la resolución, y que *la inadmisión de la intervención solicitada al Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función de enjuiciamiento contable* vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, además de producirle indefensión considera la Sala que el auto impugnado no incurre en causa de nulidad ya que fue debidamente motivado y el archivo de las actuaciones se acordó con pleno respeto a los derechos alegatorios y de aportación documental de los interesados.

En cuanto a los requisitos de admisibilidad de la acción pública previstos en el artículo 56 de la LFTCu, la Sala señala que el actor público no ha identificado ni cuantificado daño alguno a fondos públicos concretos, ni los hechos denunciados presentan indicios de

responsabilidad contable, confirmando así el Auto impugnado que acordó el archivo de la acción pública.

- **AUTO N.º 10/2020. Recurso de apelación N.º 4/20 contra Auto de 19 de septiembre de 2019, dictado en la acción pública N.º B-33/19, del ramo de Sector Público Local, Ayuntamiento de....., Salamanca.**
Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Resumen de doctrina: Tras exponer pormenorizadamente los motivos de impugnación, así como las alegaciones de las partes, la Sala de Justicia entiende que se ha de acudir a la interpretación conjunta y sistemática de los artículos 56.3 y 46.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que lleva a considerar que, para poder apreciar que una acción pública deba ser admitida, ésta tiene que aportar indicios jurídicamente relevantes de responsabilidad contable y, en particular, elementos suficientes para demostrar, en grado indiciario, que se ha producido una vulneración de la normativa económico-financiera aplicable a la gestión enjuiciada y, además, que se ha provocado un menoscabo real, efectivo y evaluable económicamente, (artículo 59.1 de la LFTCu) en las arcas públicas, como consecuencia de dicha gestión.

Por tanto, no cabe el archivo si las cuestiones planteadas son inherentes a la gestión de fondos públicos, a infracciones del ordenamiento jurídico presupuestario, y a un posible menoscabo del erario público debido a la adopción de decisiones de gasto y de pago que pudieran haber carecido del suficiente respaldo normativo. Pero, en cambio, sí procede dicho archivo cuando los hechos no revistan los caracteres de alcance de manera manifiesta, es decir, patente, clara y descubierta, de manera que no reúnan unas características mínimas que hagan posible una valoración inicial que permita apreciar que puede existir un presunto alcance de fondos o caudales públicos.

Las pretensiones postuladas por la parte apelante pretenden que se tomen las medidas sancionadoras necesarias para que el Ayuntamiento de Villarino de los Aires cumpla la legislación contable, con imposición de cuantías multas coercitivas y sanciones sean apropiadas, hasta que las cuentas del Ayuntamiento sean

reflejo fiel de su situación económica, como se exige legalmente. Y, de forma específica, que se le requiera para que dichas Cuentas sean presentadas, de forma inmediata, en este Tribunal, con toda la documentación contable a cuya elaboración viene obligado.

La LFTCu distingue entre la función de fiscalización que realiza este Tribunal de Cuentas, de naturaleza técnica y carácter administrativo, y la función de enjuiciamiento contable, cuyo carácter jurisdiccional encuentra su fundamento legal, de modo principal, en el artículo 136.2 de la Constitución Española y en los artículos 1, 2,b), 15 y 17.1 de la LOTCu.

Resulta, por tanto, que las pretensiones de la parte apelante, en los términos en que han sido planteadas, no pueden verse satisfechas por los distintos órganos que conforman este Orden jurisdiccional Contable (Departamentos de Enjuiciamiento de instancia y Sala de Justicia), puesto que, tanto el Departamento, como este órgano «*a quem*» carecen, por completo, de competencia para conocer de aquéllas.

- **AUTO N.º 11/2020. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 n.º 5/20, Actuaciones Previas n.º 80/19. Ramo: Sector Público Autonómico. CATALUÑA.**
Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Resumen de doctrina: Tras exponer detalladamente los motivos de impugnación alegados, así como los de oposición a los mismos, la Sala alude a la naturaleza, finalidad jurídica y fundamento legal de las Actuaciones Previas como necesario soporte de la fase jurisdiccional posterior, instrumentada por medio del procedimiento de reintegro, y que tiene por objetivos esenciales la averiguación de los hechos y de los presuntos responsables (o sus causahabientes) y la salvaguarda, en su caso, de los derechos de la Hacienda Pública perjudicada.

El único recurso posible en esta fase es el previsto en el artículo 48 de la LFTCu. La Sala de Justicia de este Tribunal en doctrina constante y reiterada ha calificado el citado recurso como un medio de impugnación especial y sumario por razón de la materia. Se trata de un recurso tendente a impugnar resoluciones similares a las de tipo interlocutorio, dictadas en la fase preparatoria o facilitadora de los procesos jurisdiccionales

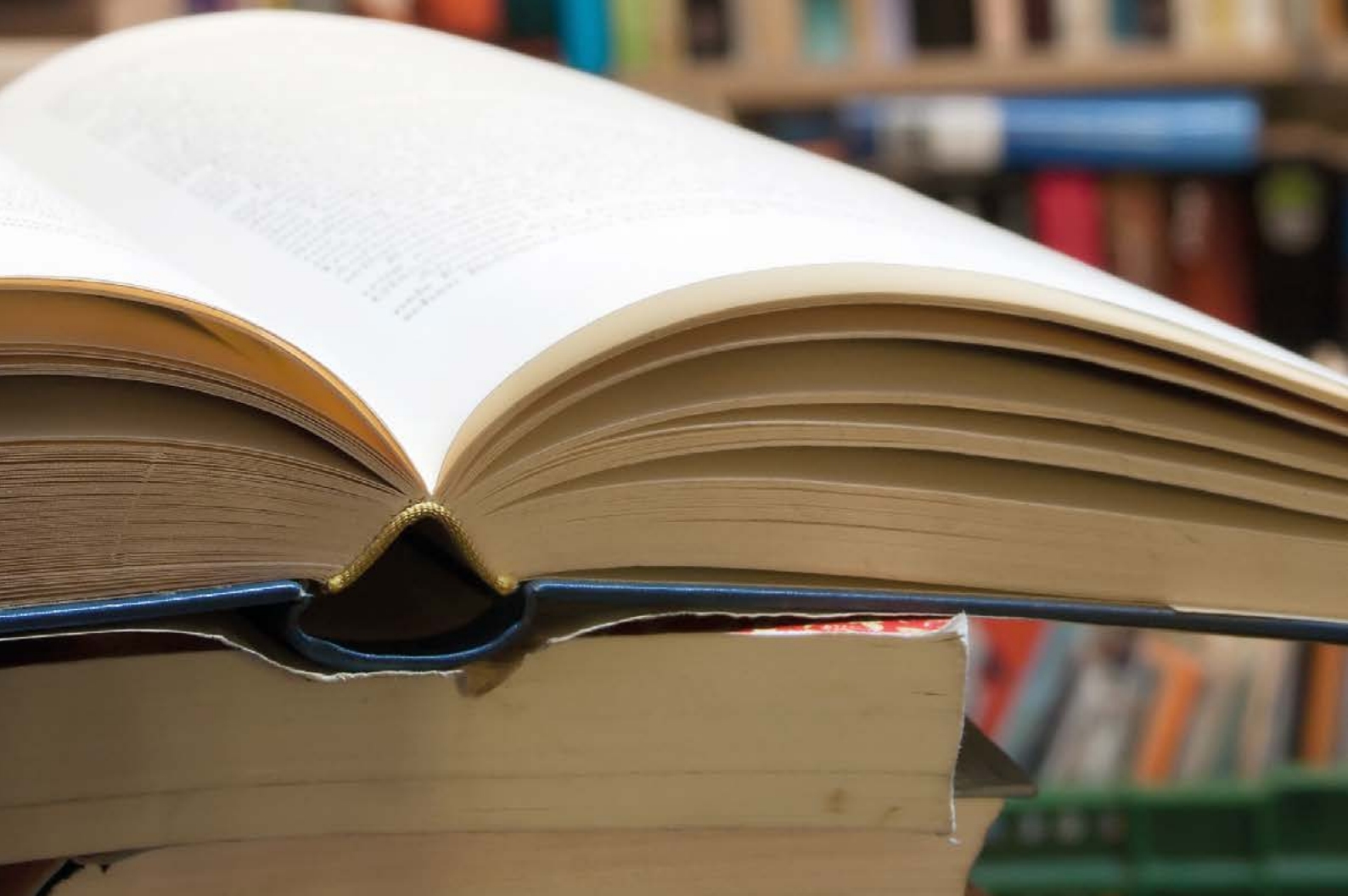
contables, por medio del cual, no se persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que lo que la Ley pretende es ofrecer un mecanismo de revisión a los intervinientes en las Actuaciones Previa de que se trate (a través de un recurso anómalo o «*per saltum*»), de cuantas resoluciones puedan limitar las posibilidades de defensa. Respecto a los motivos del recurso, la propia Sala de Justicia en reiterada doctrina, ha venido a establecer que los motivos de este recurso no pueden ser otros que los establecidos taxativamente por la ley, es decir, cuando «*no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaran o en que se causare indefensión*».

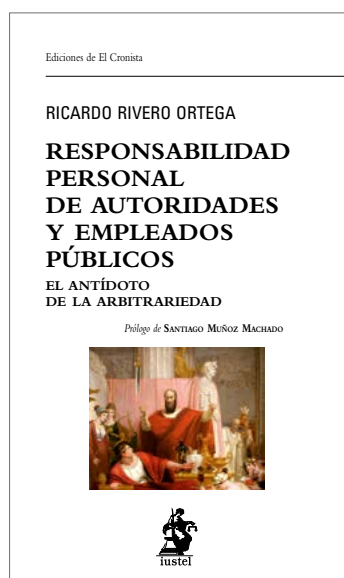
Partiendo de dichas premisas, la Sala señala que ninguno de los recurrentes funda sus respectivas pretensiones en los motivos en los que procede el recurso. Todas sus argumentaciones giran sobre

denuncias de lo que consideran irregularidades de procedimiento cometidas, tanto en fase de Diligencias Preliminares, como de Actuaciones Previa, que les ha generado, supuestamente, indefensión, vulnerándose lo prevenido en el artículo 24 de la CE.

Como conclusión del análisis pormenorizado de las alegaciones vertidas, la Sala aprecia que no se ha producido perjuicio alguno en la posición jurídica y defensa de los recurrentes, ya que no se limitaron sus derechos, ni se les impidió participar en la fase instructora, con independencia de que puedan legítimamente discrepar de las conclusiones alcanzadas en el Acta de Liquidación Provisional, de la que deriva, a su vez, la Providencia de requerimiento de pago al presunto responsable, siendo ambas resoluciones reflejo del cumplimiento, por parte del Órgano Instructor, de las previsiones legales establecidas en el artículo 47 de la Ley 7/88.

PUBLICACIONES





RESPONSABILIDAD PERSONAL DE AUTORIDADES Y EMPLEADOS PÚBLICOS. EL ANTÍDOTO DE LA ARBITRARIEDAD

Ricardo RIVERO ORTEGA

lustel, 2020
279 páginas

La obra sobre la responsabilidad personal de las autoridades y empleados públicos que ha publicado el catedrático de Derecho Administrativo, y actual Rector de la Universidad de Salamanca, el Dr. Ricardo Rivero Ortega aborda de forma decidida y sistemática la necesaria *re-evolución* de esta institución jurídica. La propuesta del rector salmantino ha logrado articular una propuesta jurídica integradora que afianza sus raíces en fundamentos *iusfilosóficos*, de base axiológica, referentes a los valores humanos contrarios al abuso de poder, y el apoyo en los avances más actuales de la *accountability* exigida desde la filosofía y ciencia política.

En la actualidad, la responsabilidad de los servidores públicos se encuentra en un momento de desencaje institucional. Si durante años la doctrina ha denunciado el largo letargo de la exigencia de responsabilidades personales a quienes trabajan para las Administraciones Públicas, más allá de los casos fragantes y notorios, en estos momentos las

condenas de índole sobre todo penal y contable se han incrementado paulatinamente. Esta nueva situación ha generado fuertes dudas doctrinales y jurisprudenciales para discernir, no solo la diferencia entre discrecionalidad y arbitrariedad, sino, en caso de negligencia o dolo, cuando nos encontramos ante una responsabilidad disciplinaria, administrativa, contable o penal. Y con ello se ha suscitado una fuerte inseguridad jurídica entre las autoridades y empleados públicos, como recientemente se ha demostrado ante la paradójica situación de diversos responsables políticos que afrontaron las primeras etapas de la crisis del COVID recurriendo en los momentos de mayor dificultad para encontrar material sanitario en el mercado internacional a toda clase de contactos, incluso personales. Mientras en unos casos se ha alabado la iniciativa y la capacidad del gobernante, en otros supuestos similares se han exigido responsabilidades políticas e incluso penales bajo acusaciones de abuso de poder y conflictos de intereses.

El *Prólogo* del maestro Santiago Muñoz Machado delimita con precisión el argumento de la obra, que parte de recordar que la institución de la responsabilidad administrativa trae origen de la regulación de la responsabilidad patrimonial extracontractual del Código civil hasta evolucionar hacia una visión *cuasiuniversal* y objetiva. La esfera del Derecho público ha renunciado a una construcción normativa integrada de esta figura, por lo que la delimitación de sus diferentes niveles penales, administrativos y civiles ha quedado en manos de los tribunales. La escasa especialización jurisdiccional en esta materia ha colegido un difícilmente explicable sistema en el que, en la práctica, las tres vías resultan intercambiables. Como reza el título de la publicación, frente a este mal, el Dr. Rivero propone el antídoto de la responsabilidad de las autoridades y los empleados públicos derivada del principio de no arbitrariedad, siguiendo no solo las propuestas de los pensadores ilustrados, sino las recientes aportaciones de la filosofía política.

En la *Introducción* se justifica con razones filosóficas, históricas y de Derecho comparado el principio de responsabilidad que impele al ser humano dotado de conciencia a atender la rendición de cuentas. La revisión de las ideas y políticas *premodernas*, comenzando con el siempre referente ejemplarizante de la Democracia griega, muestra que ningún

régimen político, salvo las monarquías absolutas, ha justificado la falta de responsabilidad de los gobernantes. La visión posrevolucionaria moderna ha consolidado la exigencia de lo que hoy se denomina *accountability* de los poderes públicos, extendiéndose a todas las capas de gobierno y sometándose a la autoridad de la soberanía popular.

El recorrido histórico de la legislación española contemporánea demuestra las razones de la renuente aplicación de esta institución en todas esferas públicas, a pesar de la formal vigencia de la Ley Maura, de 5 de abril de 1904, hasta su derogación formal por la Ley 4/1999, que establecía la responsabilidad directa de todos los funcionarios civiles, comenzando por el escalón ministerial. Este auténtico «proyecto de lucha contra la corrupción de Don Antonio Maura», como afirma el Dr. Rivero, quedó en barbecho al demostrarse adelantado durante largo tiempo al contexto institucional y social al que debía de aplicarse. La sucesiva colección de textos legales posconstitucionales no ha respondido con coherencia y sistematicidad a las exigencias actuales de la sociedad sobre la actuación de los servidores públicos y la superposición más reciente de textos sobre transparencia y buen gobierno no ha contribuido a despejar estas incógnitas. El resultado es la proliferación de la inseguridad jurídica y de la sensación de impunidad en el ejercer del poder público.

El análisis que se realiza en el *Capítulo primero* de la responsabilidad penal derivada del ejercicio de la función pública reflexiona sobre la actual expansión hacia toda clase de irregularidades e ilegalidades de la norma administrativa, lo que ha trastocado el prudente criterio de *ultima ratio*. La solución aportada por el Dr. Rivero recuerda que la respuesta penal en la esfera pública es una institución preventiva frente al abuso y la arbitrariedad. El anclaje del bien jurídico protegido se encuentra en los artículos 9.3 y 103 del texto constitucional, por lo que esta garantía especial se dirige contra el uso espurio de las posiciones institucionales y no frente a la existencia de un acto ilegal o un resultado dañoso.

La aplicación de este criterio en el ámbito jurisprudencial frente a delitos de esta naturaleza, comenzando por la prevaricación y la malversación, debe servir para castigar las conductas que atenten contra los citados valores constitucionales.

De la misma forma, la visión *iusconstitucional* permitirá solucionar los problemas de delimitación de los sujetos susceptibles de autoría, la posible comisión de cada uno de estos delitos por dolo eventual o culpa, la pertinencia de la *prejudicialidad* administrativa o, en su conjunto, la eficacia de respuesta penal.

El análisis del *Capítulo segundo* sobre la responsabilidad disciplinaria recuerda la remisión mayoritaria en el Derecho español a la potestad jerárquica propia de las organizaciones burocráticas. El Dr. Rivero aboga por reconsiderar el régimen disciplinario funcional hacia parámetros vinculados con la ética pública y, en particular, frente al abuso y la arbitrariedad.

No obstante, este cambio de fundamento no debe llevar a integrar la responsabilidad penal y disciplinaria, deslindadas habitualmente sobre el parámetro del grado de la infracción, pues debe seguir imperando en la primera el «plus de la intencionalidad» frente a la segunda que apela al cumplimiento de los deberes profesionales. En palabras de la STS de 24 de octubre de 1984 transcritas en la obra: «...en el Derecho sancionador disciplinario predomina la valoración ética de la conducta subjetiva del funcionario, sobre los resultados de peligro o lesión de un bien jurídico determinado que su actuación haya podido causar...».

La revisión en el *Capítulo tercero* de la responsabilidad contable arranca con la refutación de la visión patrimonial o civil comúnmente aceptada por la jurisprudencia y la doctrina que, en el fondo, puede vaciar la jurisdicción contable, pues el resarcimiento de daños se puede obtener a través del resto de vías jurisdiccionales. El primer argumento remite a las propias raíces de esta institución, que siempre se ha dirigido más a sancionar al administrador imprudente de los recursos públicos que a la reparación de los daños patrimoniales. En segunda instancia, el autor de nuevo invoca el artículo 9.3 del texto constitucional que sirve de guía a toda la obra, en tanto que instrumento para la prevención de comportamientos inadecuados.

De esta forma, la responsabilidad contable debe situarse en un punto medio entre los regímenes penalista-sancionador y civil-reparador, como es propio de la esfera administrativa, basándose en el «plus de diligencia debida» imputable al administrador de recursos públicos que ha sido

ya reconocido en la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas. Por otra parte, la especial complejidad normativa y organizativa de la gestión de los recursos públicos impide realizar un paralelismo directo con la responsabilidad exigible a los administradores privados.

El *Capítulo cuarto* de la responsabilidad personal administrativa comienza por decantarse por esta denominación en detrimento de las referencias tradicionales a la responsabilidad civil o patrimonial. A pesar de la concurrencia de elementos sancionadores (dolo o negligencia grave) y reparadores (daño), la esencia de la responsabilidad personal de las autoridades y empleados públicos nos remite, de nuevo, al destino preventivo inspirado por el artículo 9.3 de la Constitución contra los comportamientos perjudiciales a los intereses de las instituciones públicas. Con el fin de incrementar la efectividad de este régimen jurídico, aboga por plantearse la alternativa de que las responsabilidades personales se depuren a través de la vía judicial, como, por ejemplo, la que puede proporcionar la jurisdicción contencioso-administrativa.

Finalmente, el *Capítulo quinto* de la responsabilidad personal y la seguridad jurídica aporta soluciones frente a los problemas que aquejan a esta institución. A través de la codificación de la legislación sobre responsabilidades en el ámbito público se puede dar una respuesta integradora que disminuya la incertidumbre jurisprudencial y la tendencia al uso alternativo del Derecho. Como colofón, el Dr. Rivero recuerda que el auténtico respeto a los mandatos

del artículo 9.3 de nuestra Constitución exige explorar técnicas alternativas a las medidas represoras o indemnizatorias. Por lo tanto, con carácter preventivo debe abordarse la formación ética, la promoción de la transparencia, la filosofía de la ejemplaridad, los sistemas de alertas y la tradicional motivación de los actos administrativos.

Por lo tanto, esta obra responde al difícil reto que las publicaciones científicas deben asumir, aunque resulta infrecuente que logren alcanzar: ofrecer una solución integral y contemporánea a los problemas que suscitan las viejas instituciones sociales. Cuando, como en el caso de la responsabilidad personal de las autoridades y empleados públicos, las disfunciones se arrastran desde casi la configuración jurídica inicial, el reto únicamente está al alcance de nuestros mejores investigadores. Se puede decir que el Dr. Ricardo Rivero ha superado esta exigencia científica, por lo que, a partir de esta propuesta, corresponde a la doctrina decantar, con opiniones favorables o contradictorias, los perfiles de esta institución, al legislador elaborar una normativa que tienda a la codificación e integración de las reglas jurídicas subyacentes, y a la jurisprudencia incidir en la atinada y sistemática aplicación de las normas, para que los agentes públicos conozcan con seguridad si actúan bajo los límites de la libertad de decisión política o incurren en el denostado abuso de poder.

JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AJENJO

Doctor en Derecho
Técnico de Auditoría y Contabilidad

Normas para la preparación de originales para la *Revista Española de Control Externo*

INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

1. Los trabajos (artículos, notas, comunicaciones y reseñas) 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 reseñas 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:
 - 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.
 - Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
 - 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/ Fuencarral, 81 / 28004 Madrid / T 91 592 21 07 / 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.

CORRESPONDENCIA

Revista Española de Control Externo
Tribunal de Cuentas
Fuencarral, 81
28004 Madrid
Fax: 91 457 29 92
recex@tcu.es

Los originales recibidos en esta Revista son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados, y ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.

PRESENTACIÓN

Pascual Sala Sánchez

ARTÍCULOS

Valeria M.J. Zapata

Manuel Izquierdo Arines

Vicente H. Monteverde

Ana Cossío Capdevila

Daniel Martínez Manzaneque

Laura Atance Aparicio

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES

José Antonio Fernández Ajenjo



RECEX@TCU.ES

WWW.TCU.ES/TRIBUNAL-DE-CUENTAS/ES/