

Las relaciones entre las secciones de Fiscalización y Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas desde el punto de vista del control externo

SILVIA GARCÍA MARTÍNEZ

Letrada del Tribunal de Cuentas, Subdirectora Adjunta en el Departamento Segundo de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas

SERGIO SILVESTRE DELGADO

Letrado del Tribunal de Cuentas, Subdirector adjunto en el Departamento Tercero de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas

RESUMEN

Para el ejercicio de las competencias que el Tribunal de Cuentas tiene atribuidas en la Constitución Española (art.136) y su legislación propia, se organiza en dos secciones: su Sección de Fiscalización y la Sección de Enjuiciamiento. El presente artículo realiza una aproximación a la coordinación entre ellas, así como al funcionamiento de éstas, cumpliendo con los principios de autonomía y conexión que gobiernan la relación que se da entre una y otra.

Siendo así, se realiza un análisis de la legislación y de casos destacados en el ámbito jurisprudencial en diversos ámbitos, tales como la contratación pública o la financiación de los partidos políticos. Para terminar, se tratan temas de actualidad tales como el impacto del COVID-19 o la implantación de los Fondos Next Generation a través del Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia.

PALABRAS CLAVE

Fiscalización Enjuiciamiento contable
Control externo Crisis sanitaria
Fondos Next Generation

ABSTRACT

In order to exercise the powers attributed to the Court of Audit by the Spanish Constitution (art. 136) and its own legislation, it is organized into two sections: its Auditing Section and the Prosecution Section. This article provides an approach to the coordination between them, as well as to their operation, in compliance with the principles of autonomy and connection that govern the relationship between them.

This being so, an analysis of legislation and outstanding cases in the field of jurisprudence in various areas, such as public procurement or the financing of political parties, is carried out. Finally, current issues such as the impact of COVID-19 or the implementation of the Next Generation Funds through the European Recovery and Resilience Facility are discussed.

KEYWORDS

Audit Public Treasury damage COVID crisis
European Recovery Resilience facility

1. Introducción: la organización del Tribunal de Cuentas y sus dos secciones

La existencia de un control al ejercicio del poder político es una de las características esenciales de cualquier Estado democrático y de Derecho, también en su aspecto financiero y presupuestario. Por esta razón, en nuestro Ordenamiento jurídico, junto al control que ejercen los llamados órganos de control económico- financiero interno (es decir, la Intervención General del Estado, la Intervención General de la Seguridad Social, la Intervención General de la Defensa, las Intervenciones generales autonómicas y los órganos de control de las entidades locales, en sus respectivos ámbitos), el artículo 136 de la Constitución encomienda el control externo de la gestión de los fondos públicos al Tribunal de Cuentas.

El Tribunal de Cuentas es, por lo tanto, el órgano constitucional o de «relevancia constitucional» encargado de controlar «a posteriori» y de forma independiente la gestión e inversión de los fondos públicos. Las dos funciones a través de las cuales el Tribunal cumple con este importante cometido son: por un lado, la fiscalización externa (ajena a las entidades fiscalizadas), permanente (desarrollada de forma continua) y consuntiva (o posterior a su finalización) de la actividad económico-financiera del Sector Público y de quienes, por cualquier título, gestionan fondos públicos (como los perceptores de subvenciones y las formaciones políticas y sus fundaciones); y, por otro, el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Para el ejercicio de estas competencias, definidas en los artículos 136 de la Constitución y Segundo de la *Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas* —LOT CU—, el Tribunal se organiza en dos secciones: su Sección de Fiscalización (formada actualmente por siete departamentos y su Presidencia) y su Sección de enjuiciamiento (integrada por tres departamentos y una Sala de Justicia).

2. Conexión entre las funciones de Fiscalización y Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas

Las funciones de fiscalización y enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas son, de esta forma, dos manifestaciones o aspectos complementarios de dicho control externo, que este órgano de relevancia constitucional debe ejercer con la debida coordinación.

Puede decirse, por consiguiente, que la coordinación entre ambas funciones se basa en dos principios: el de autonomía, pues las unidades y órganos que intervienen en la fiscalización del Sector Público no son los mismos competentes para el enjuiciamiento contable; y el de conexión, pues los resultados de este control obtenidos en la fiscalización y enjuiciamiento han de ser coherentes; aunque se califiquen jurídicamente de forma diferente.

De una manera muy descriptiva, el fundamento de Derecho sexto de la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (STCU) núm. 18/2006 de 16 noviembre (JUR 2007\109138), citando, a su vez, la Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de noviembre de 1996, dice a este respecto lo siguiente: «el juego de la doble competencia, fiscalizadora y jurisdiccional

del Tribunal de Cuentas está en la esencia misma de esta Institución e inspira su legislación reguladora, presidida por el artículo 136 de la Constitución Española».

El desarrollo de los dos principios expuestos —autonomía y conexión— se explica, tanto en su aspecto sustantivo como formal, en los siguientes términos.

2.1. Conexión entre ambas funciones en un sentido material o sustantivo

Desde el punto de vista material o sustantivo, puede decirse: que los objetivos a los que se orientan las dos funciones principales del Tribunal de Cuentas son concordantes, pero no coincidentes; que la fiscalización de la gestión de los fondos públicos no declara por sí sola la existencia de responsabilidades contables; que el juicio que hace la jurisdicción contable de la gestión de los fondos públicos tiene como paradigma fundamental aunque no exclusivo el cumplimiento del principio de legalidad; y que el ámbito subjetivo de la fiscalización y el enjuiciamiento coinciden.

La primera de las citadas características es, tal y como indica el fundamento de Derecho noveno de la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 9/2004 de 4 marzo (JUR 2005/202215), que la función fiscalizadora no tiene por finalidad la detección de hechos constitutivos de responsabilidad contable, pero, por su carácter indagatorio, puede detectarlos; «en tal caso, la ley arbitra los cauces adecuados para proceder a su declaración y exigencia a través del correspondiente procedimiento jurisdiccional ante el Tribunal de Cuentas». Por ello, continúa diciendo, aun cuando el conocimiento de los hechos que dan lugar al enjuiciamiento derive de un procedimiento de fiscalización, «sobre estos hechos ejerce una actividad de naturaleza plenamente jurisdiccional, aplicando las normas, emitiendo un juicio y ejecutando coactivamente lo fallado (STC de 31 de enero de 1991)».

En segundo lugar, puede decirse que las conclusiones que se contienen en los informes de fiscalización no son pronunciamientos que determinen la responsabilidad contable de persona o entidad determinada. Así lo entiende el fundamento de Derecho décimo de esta misma sentencia que, citando a su vez el fundamento de Derecho segundo del Auto del Tribunal Constitucional nº 664/1984, de 7 de noviembre, recuerda que: «tanto el informe del Tribunal de Cuentas como la resolución de la Comisión Mixta son actos que propiamente no declaran derechos u obligaciones (...), ni tampoco los crean, sino que se limitan a dejar constancia de ciertos datos o apreciaciones». Es decir, los informes de fiscalización no declaran derechos y obligaciones, ni la existencia de responsabilidad contable de personas determinadas.

En tercer lugar, puede decirse, con carácter general, que la jurisdicción contable se proyecta fundamentalmente sobre la legalidad en la gestión de los fondos públicos, mientras que la fiscalización atiende también a la eficacia, eficiencia y economía de dicha gestión; aunque esta afirmación debe matizarse.

En efecto, la doctrina tradicional recogida en numerosas resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, entre las que podemos destacar su Auto de 4 de febrero de 2004, dicta que los informes, memorias, mociones y notas en los que se exponen los resultados de la fiscalización que realiza el Tribunal de Cuentas pueden valorar la adecuación de la gestión de los fondos públicos a los principios de eficacia, eficiencia y economía, mientras que el enjuiciamiento contable se proyecta principalmente sobre la legalidad de esta gestión.

Sin embargo, hay ejemplos de resoluciones de la jurisdicción contable que han roto esta rígida distinción, reconociendo la posibilidad de que el enjuiciamiento contable también analice si se ha podido generar un daño económicamente evaluable e individualizado en los fondos públicos como consecuencia de una gestión ineficaz o ineficiente de los mismos.

Como primer ejemplo de ellas, podemos citar la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 8 de julio de 2009 (recurso de apelación nº 33/07), confirmada a su vez en casación por la Sentencia de la Sala III, de lo contencioso-administrativo, del Tribunal Supremo, de 30 enero 2012 (RJ 2012/3696). En el caso de autos, se enjuiciaba el aumento injustificado del precio pactado en un contrato de prestación de servicios de asesoría jurídica celebrado entre una Fundación Pública y una sociedad mercantil. Los encausados adujeron, como motivo principal del incremento de dicho precio, el aumento del número de «consultas verbales» planteadas por la fundación a su asesoría jurídica externa; circunstancia que, sin embargo, no pudieron justificar documentalmente. Por lo tanto, aunque en este caso existía un contrato, se habían prestado los servicios contratados y se había pagado un precio por ellos, tanto en primera instancia como en apelación se entendió que no estaba justificada la revisión del precio pactado ni el pago de prestaciones adicionales en ejecución del contrato; y que, en consecuencia, se había producido un alcance o saldo deudor injustificado en las cuentas públicas comprensivo del exceso de las retribuciones pagadas respecto a las pactadas. Resulta especialmente claro, a este respecto, el fundamento de Derecho decimotercero de la Sentencia de casación, que, ante la manifiesta falta de justificación del pago de las retribuciones complementarias cuestionadas, indica lo siguiente: «como demuestra la sentencia de apelación, no fueron razones de oportunidad las que guiaron su apreciación del alcance. En efecto, no hay en su juicio consideraciones de conveniencia. Ni siquiera necesita adentrarse en valoraciones sobre la eficiencia pues se queda en el plano de la legalidad en la administración de fondos públicos. Nos está diciendo que la revisión que se hizo del contrato no estaba justificada porque no se acreditó con datos concretos su necesidad. De ahí que los caudales públicos destinados a hacerla efectiva se utilizaran indebidamente. Y así es porque a FORCEM no se le concedieron para que hiciera de ellos cualquier uso sino únicamente los adecuados a los fines para los que se aportaron. Entre ellos no se hallan, con seguridad, los de contraer compromisos innecesarios. Ese exceso es lo que determina el alcance como convincentemente argumenta la sentencia».

Otro ejemplo claro de esta ampliación del objeto de análisis del enjuiciamiento contable es el de la Sentencia nº 11/2018, de 27 de diciembre de 2018, dictada en primera instancia por el Departamento primero de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, aunque posteriormente revocada en apelación por la Sala de Justicia en su sentencia núm. 13/2019 de 17 julio (JUR 2019/229110). En este caso, se juzgó la existencia de responsabilidades contables en la venta, entre otros inmuebles y activos patrimoniales, de dieciocho promociones de vivienda social por la Empresa Municipal de Vivienda y Suelo de Madrid, S.A. a cambio de un precio considerado inferior al exigible, de acuerdo con las normas que regulan la enajenación de este patrimonio público y la situación del mercado en el momento en que se realizó esta operación. En primera instancia, el Departamento primero de la Sección de Enjuiciamiento consideró que quienes autorizaron la enajenación de estas promociones urbanísticas por un precio inferior al máximo de compra establecido en el régimen especial aplicable a estos bienes habían incurrido en responsabilidad contable. La existencia de res-

ponsabilidades contables se basaba, en este caso, en dos argumentos: en que la actuación de la Administración vendedora fue arbitraria y en que no existió una correlación entre las prestaciones satisfechas por cada una de las partes, resultando el patrimonio público manifiestamente perjudicado. En este sentido, cita la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas nº 14/2003, de 14 de noviembre, en la que se distingue entre discrecionalidad y arbitrariedad en la administración de los recursos públicos, entendiendo por discrecionalidad la libertad de elección entre alternativas igualmente justas, y por arbitrariedad la gestión de los fondos públicos apartándolos de su finalidad propia. Igualmente, cita la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas nº 10/2006, de 9 de mayo, en la que se recuerda que, en los contratos que afectan a bienes o derechos de titularidad pública, debe existir una proporcionalidad entre la prestación y el precio, de forma que las estipulaciones pactadas no supongan un sacrificio patrimonial injusto o excesivo para el Sector Público contratante. Como hemos indicado, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas revocó en apelación esta sentencia por considerar que el precio de venta sí estaba suficientemente justificado y que se tomó la decisión más correcta teniendo en cuenta la grave situación del mercado inmobiliario en el momento de la enajenación, pero ello no invalida las acertadas consideraciones que hace sobre el ámbito del enjuiciamiento contable. Un correcto enjuiciamiento de los actos que en cada caso pueden ser constitutivos de responsabilidad contable requiere valorar también si se han realizado arbitrariamente y si la gestión del patrimonio público ha sido diligente.

Y, finalmente, es necesario poner de manifiesto que los respectivos ámbitos subjetivos de la fiscalización y el enjuiciamiento contable coinciden. Así lo recuerda la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 21/2005 de 14 noviembre (JUR 2006/201353), en cuyo fundamento de Derecho segundo indica que las funciones de fiscalización y enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas son dos aspectos complementarios de una misma función: la de control. Y que, en consecuencia, no sería lógico que se reconociera un ámbito de control distinto a la fiscalización que al enjuiciamiento.

2.2. Conexión entre ambas funciones en un sentido formal

Y, desde el punto de vista formal, puede decirse: que los requisitos a los que se someten las actuaciones fiscalizadoras y las de la jurisdicción contable, por el carácter judicial de esta última, son diferentes; que el enjuiciamiento contable no constituye una segunda instancia que pueda revocar o enmendar los resultados y conclusiones de las fiscalizaciones; y que las actuaciones previas son el cauce procedimental a través del cual los indicios de responsabilidad contable llegan a los órganos jurisdiccionales competentes.

En primer lugar, es necesario aclarar que los actos que se realizan en un procedimiento de enjuiciamiento contable son actos procesales, sometidos a requisitos y garantías distintos de las actuaciones que se desarrollan en una fiscalización. Pues, como nos recuerda, el fundamento de Derecho segundo de la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas núm. 9/2005 de 17 junio (JUR 2006/201341), «la aportación de datos que efectúan en su ámbito, los profesionales de la auditoría, y que se vierten en un Informe de Fiscalización, «responde a una función que puede operar en un plano distinto y no ser necesariamente cohonorable con las exigencias procesales que son propias de esta jurisdicción». En el ámbito de la jurisdicción contable, continúa diciendo, «la duda razonable» planteada por

los auditores no vincula al órgano competente para el enjuiciamiento contable «toda vez que, en un juicio contable, sólo los soportes fehacientes, y no la mera hipótesis, son relevantes para formar una declaración de responsabilidad».

En segundo lugar, como hemos indicado, los órganos de enjuiciamiento contable no tienen la potestad de anular o corregir los resultados de los informes, memorias, mociones y notas de la Sección de fiscalización; no son una suerte de «segunda instancia» de los procedimientos de fiscalización. Pues, como recuerda el fundamento de Derecho tercero del Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 6 de octubre de 2005, la determinación de las responsabilidades contables se hace, exclusivamente, en sede judicial, ante los órganos competentes, y en el seno del proceso correspondiente. Por esta razón, no pueden impugnarse ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas cuestiones que no han sido objeto de debate y decisión en primera instancia ante cualquier Departamento de la Sección de enjuiciamiento.

Y, en tercer lugar, la detección de indicios de responsabilidad contable en los procedimientos de fiscalización da lugar a la apertura de las actuaciones previas reguladas en el Capítulo IX (artículos 45 a 48) del Título IV de la *Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas* (LFCTU), que actúa como «enlace» entre las funciones de fiscalización y enjuiciamiento de este Tribunal, pero no se adscribe a ninguna de ellas. Pues, como recuerda el fundamento de Derecho quinto del Auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, núm. 21/2014 de 3 diciembre (JUR 2015/24207), estas actuaciones previas «no constituyen un procedimiento contradictorio ni un proceso en el que se pueda desplegar toda la actividad alegatoria y probatoria propias de la primera instancia procesal. Se trata de una fase instructora de contenido limitado, a la que la propia Ley asigna un plazo breve y en la que sólo caben las diligencias previstas en el artículo 47 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y las que resulten imprescindibles por aplicación supletoria de la normativa administrativa común. Así se desprende de una extensa doctrina de esta Sala de Justicia reflejada en resoluciones como los Autos, antes citados, 16/14 y 17/14, de 28 de octubre».

3. Los elementos de la responsabilidad contable: paradigma del análisis en la fiscalización de los hechos que pueden ser constitutivos de este tipo de responsabilidad

Una vez analizados cuáles son los principios en los que se basa la compleja relación entre las funciones de fiscalización y enjuiciamiento contable, deben determinarse cuáles son los parámetros que han de seguirse en la fiscalización para detectar indicios de responsabilidad contable.

Como es lógico, la coordinación en el ejercicio de las funciones de fiscalización y enjuiciamiento requiere que los equipos de fiscalización valoren en sus auditorías la existencia de posibles responsabilidades contables tomando como referencia los requisitos que la propia jurisdicción contable establece para apreciar esta clase de responsabilidad patrimonial.

Pues, si se actuara de otra forma, los resultados de las fiscalizaciones dejarían de ser una fuente valiosa y fiable de indicios de responsabilidad contable; las Secciones de fiscalización y Enjuiciamiento de este Tribunal no actuarían coordinadamente.

Por ello, los elementos legales que sirven de guía en las fiscalizaciones para apreciar la existencia de posibles responsabilidades contables son los artículos 15. Uno y 38 de la LOTCU y 49.1 de la LFTCU. De acuerdo con el artículo 15. Uno de la LOTCU: «El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos». De conformidad con lo dispuesto en el artículo 38. Uno de la LOTCU: «El que por acción u omisión contraria a la Ley origine el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados». Y, a tenor de lo dispuesto en el artículo 49.1 de la LFTCU: «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».

En interpretación de estas disposiciones, la Sentencia de la Sección 2ª, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo, de 6 de octubre de 2004 (número de recurso: 7557/1999) y numerosas resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, como el Auto de 28 de abril del 2000 o las Sentencias núm. 10/2022, de 21 de septiembre y núm. 11/2013, de 11 de abril, exponen que los elementos que han de concurrir en un determinado caso para apreciar la existencia de responsabilidad contable son los siguientes:

- a) La imputación de los hechos calificados jurídicamente como posible infracción contable a quien tiene encomendado el manejo de caudales o efectos públicos —art. 2 b) de la LOTCU—.
- b) Una infracción normativa que tenga un reflejo contable. Es decir, que resulte o se desprenda de las cuentas, en sentido amplio, que deben rendir todos aquellos que recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos —art. 15. Uno de la LOTCU—, y que suponga un incumplimiento de las obligaciones impuestas por las Leyes reguladoras de la Contabilidad Pública o, lo que es lo mismo, de la Ley General Presupuestaria y las correspondientes Leyes de Presupuestos, en orden al manejo de estos caudales y efectos.
- c) La concurrencia de dolo o negligencia grave en la conducta del administrador de caudales o efectos públicos al que se le imputa esta responsabilidad —con distinto alcance de-

pendiendo de si se trata de responsabilidad contable directa o subsidiaria; de acuerdo con los artículos 42 y 43 de la LOTCU—.

- d) Que, como consecuencia de la citada infracción de la normativa contable, se produzca un daño efectivo, individualizado con relación a determinados caudales o efectos y económicamente evaluable.
- e) Y que exista una relación de causalidad entre el daño efectivamente producido y la acción u omisión de referencia.

Por lo tanto, cuando se advierte en un proceso de fiscalización la existencia de irregularidades en la gestión de los fondos públicos que pueden generar responsabilidad contable, se analiza, punto por punto, si los hechos que se consideran irregulares reúnen todas y cada una de las características anteriores. Si es así, han de comunicarse a los órganos competentes de la jurisdicción contable para que determine si, efectivamente, el gestor de fondos públicos ha de asumir esta responsabilidad patrimonial y resarcitoria.

4. Procedimiento de comunicación por la sección de fiscalización de los indicios de responsabilidad contable a la sección de enjuiciamiento

La normativa propia del Tribunal de Cuentas determina los procedimientos que han de seguir los equipos de fiscalización y los Departamentos de la Sección de fiscalización de este Tribunal en los que se integran para poner en conocimiento de los órganos jurisdiccionales competentes —los Departamentos y la Sala de Justicia que integran su Sección de Enjuiciamiento— la existencia de tales indicios de responsabilidad contable.

La importancia práctica de estos procedimientos en la actividad corriente del Tribunal de Cuentas es enorme, dado que los procedimientos de fiscalización son la principal fuente de indicios de responsabilidad contable de las que dispone el Tribunal de Cuentas. Prueba de ello es que, durante el ejercicio 2021 se tramitaron trescientas cuarenta y una diligencias preliminares, de las que ciento cinco procedieron de Informes de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, setenta y ocho de los informes de fiscalización de los Órganos de control externo de las Comunidades Autónomas, cincuenta y dos de comunicaciones de acciones públicas, y nueve de denuncias de particulares.

En la LFTCU se distinguen dos casos en los que la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas toma conocimiento de hechos supuestamente constitutivos de responsabilidad contable detectados en los procedimientos de fiscalización: cuando es la propia Fiscalía del Tribunal quien, a la vista de un proyecto de informe de fiscalización, solicita al Consejero ponente que audite o investigue concretamente unos hechos recogidos en aquél; y cuando es el propio Departamento de fiscalización el que comunica estos hechos a la Sección de Enjuiciamiento.

Al primero de estos supuestos hace referencia el artículo 16.2 b) de la LFTCU, que reconoce a la Fiscalía del Tribunal de Cuentas la función de ser oída «en los procedimientos de fisca-

lización del Tribunal antes de su aprobación definitiva y solicitar la práctica de las diligencias que estime convenientes en orden a la depuración de las responsabilidades contables que de aquéllos puedan resultar». El principal problema que se observa en la aplicación de este precepto es que se refiere exclusivamente a la depuración de las responsabilidades contables. Por lo tanto, si a la vista de un proyecto de informe, memoria o nota de fiscalización la Fiscalía del Tribunal de Cuentas advierte indicios de otro tipo de responsabilidad (por ejemplo, penal, por un delito de prevaricación administrativa), no puede servirse de este cauce para solicitar de los equipos de fiscalización correspondientes la práctica de más diligencias al respecto.

Y al segundo, hace referencia el artículo 46 de la LFTCU, de acuerdo con el cual:

«1. Los hechos supuestamente constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, tanto si su conocimiento procede del examen y comprobación de cuentas, o de cualquier otro procedimiento fiscalizador, como si es consecuencia de una gestión de aquéllos que hubiera tenido lugar al margen del proceso normal de rendición de cuentas al Tribunal, se pasarán a la Sección de Enjuiciamiento a efectos de que proponga a la Comisión de Gobierno, si procediere, el nombramiento de Delegado instructor en los términos prevenidos en la Ley Orgánica 2/1982 y en la presente.

2. Recibidos los antecedentes en la Sección de Enjuiciamiento y turnado el asunto entre los Consejeros adscritos a la misma, cuando los hechos, manifiestamente, no revistan caracteres de alcance o cuando no fuere éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos, podrá el Consejero de Cuentas a que hubiere correspondido, previa audiencia del Ministerio Fiscal, Letrado del Estado y, en su caso, si estuviere comparecido en forma, de quien hubiere deducido la pretensión de responsabilidad contable, por término común de cinco días, decretar el archivo de las actuaciones, dándose contra esta resolución recurso ante la Sala del Tribunal que resultare competente dentro del plazo de cinco días, sin que quepa ulterior recurso y sin perjuicio de lo que procediere en punto al recurso de casación en el procedimiento jurisdiccional correspondiente».

Centrándonos en el segundo de estos dos supuestos, la comunicación de los hechos que puedan ser constitutivos de irregularidades contables o de otro tipo a los órganos jurisdiccionales competentes se somete a lo dispuesto en las normas de procedimiento 42 y 43 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno de 23 de diciembre de 2013. En ellas se establece lo siguiente:

«42. Cuando en el desarrollo de la fiscalización cualquiera de los integrantes del equipo fiscalizador aprecie irregularidades supuestamente constitutivas de responsabilidad contable, documentará las actuaciones realizadas y las elevará de forma inmediata a sus superiores jerárquicos, haciendo constar esa circunstancia, para su traslado por la dirección técnica a la consejera o consejero».

«43. En caso de que cualquiera de los integrantes del equipo fiscalizador aprecie irregularidades cuyo conocimiento pudiera corresponder a una instancia especializada distinta del Tribunal de Cuentas (como las de carácter penal, tributario o administrativo, entre otras) y aquellas sean de especial significación y magnitud, documentará las actuaciones realizadas y las elevará a sus superiores jerárquicos, para su traslado por la dirección técnica a la consejera o consejero. El consejero o consejera ponente, a tenor de lo previsto en el artículo 3.b) de la LFTCu, valorará la oportunidad de elevar la información y documentación detallada de tales actuaciones al Pleno, en cuyo caso lo realizará sin dilación indebida, al objeto de que decida sobre su traslado a la instancia especializada que corresponda».

Puede concluirse, por lo tanto, que, en ambos casos, se prevé la comunicación de estos hechos por el Consejero correspondiente, quien, como miembro del Pleno, se comunica con los otros miembros de este órgano colegiado y, en su caso, eleva a él los asuntos de los que tiene que conocer.

Sin embargo, mientras que, en el caso de las irregularidades constitutivas de responsabilidad contable, la comunicación se efectúa directamente a la Sección de Enjuiciamiento, cuando se trata de irregularidades distintas (penales o administrativas) es el Pleno del Tribunal de Cuentas el que decide sobre su remisión a los órganos correspondientes, pues es el órgano al que corresponde conocer de las incidencias que puedan plantearse en los procedimientos de fiscalización.

Sobre el contenido que han de tener estas comunicaciones, puede afirmarse lo siguiente.

En primer lugar, la valoración o calificación jurídica de los hechos debe limitarse a motivar por qué se considera que los hallazgos de la fiscalización revisten caracteres de responsabilidad contable o de otro tipo.

Cuando se trate de responsabilidades contables, esta calificación jurídica la hará, en la fase de actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables, el delegado instructor, y en la de juicio, las partes (Fiscalía, Administración o Entidad Pública perjudicada y los encausados o demandados), y, en último término, el órgano jurisdiccional (Consejero) competente.

En el caso del resto de responsabilidades (penales, disciplinarias, etc.) será el órgano competente el que determine si se ha cometido una infracción y, en su caso, la sanción que proceda aplicar.

En segundo lugar, los informes de fiscalización constituyen un medio de prueba «muy cualificado», por su autoría, sus destinatarios, su procedimiento de elaboración y, en definitiva, por su «razón de ciencia». No son vinculantes para los tribunales, ni la «evidencia» obtenida en la fiscalización equivale a una «prueba» propia del proceso jurisdiccional, valorándose por las reglas de la sana crítica (como pone de manifiesto la STCu nº 9/2004). Lo que debe entenderse como una valoración libre de la prueba, pero debidamente motivada, algo que exige realizar un análisis racional de todos los elementos del dictamen pericial, sopesando sus pros y sus contras.

Como pone de manifiesto la Sentencia de la Sala II, de lo Penal (sección 1ª) núm. 749/2022 de 13 septiembre «el principio de valoración conjunta de la prueba no debe entenderse como una suerte de autorización para hacer un análisis general, sin referencia concreta al resultado de los medios probatorios practicados en el juicio. Ni tampoco de que se releve con ello al Tribunal de ponderar el rendimiento probatorio de cada elemento sustancial que pudiera aportar válida información acerca de lo verdaderamente sucedido. Pero sí de que se comprenda que ni cada medio de prueba debe aportar por sí mismo la totalidad de los perfiles del hecho sometido a enjuiciamiento, ni todos ellos han de tener necesariamente el mismo objeto, sin que merezca respaldo la intención de hallar contradicciones o lagunas en lo que no son más que diferentes aproximaciones a lo sucedido, proporcionadas por cada uno de aquellos medios de prueba. Por eso, la valoración de la prueba no debe ser el resultado de la mera adición aritmética de la información que proporciona cada medio de prueba, sino la ponderación racional del conjunto de las informaciones obtenidas de los diferentes medios probatorios, interrelacionada entre sí y apta para permitir la reconstrucción racional del acontecimiento verdaderamente sucedido. No es el análisis microscópico de

cada una de las fuentes de prueba, sino la valoración macroscópica del conjunto de la prueba lo que deberá servir al órgano jurisdiccional para explicar, de forma comprensible y razonable los motivos por los cuales alcanza las conclusiones que aparecen reflejadas en el relato de hechos probados. Y ello en el entendimiento de que el resultado final que deviene exigible en la reconstrucción de lo acaecido presenta siempre un carácter incompleto, aproximativo y asentado en el terreno de lo probabilístico». El informe de fiscalización es, en este sentido, un elemento de juicio más, pero no el único.

Por esta razón, el testimonio de hechos remitido por el Departamento de fiscalización a los órganos competentes deberá acompañarse de toda la documentación de la que disponga acreditativa de tales hechos. Es decir, no bastará con remitir testimonio de las actuaciones y del memoradum de fiscalización o el texto del informe.

Y, finalmente, los indicios de responsabilidad contable, administrativa o penal podrán comunicarse al órgano competente antes de que el procedimiento de fiscalización haya terminado.

Es decir, no es necesario que el correspondiente informe de fiscalización se haya aprobado por el Pleno para que el Departamento correspondiente pueda comunicar los indicios de responsabilidad contable o de otro tipo que detecte a la Sección de Enjuiciamiento o a la autoridad competente.

5. Casos paradigmáticos de responsabilidad contable

La existencia de una posible responsabilidad contable no puede valorarse apriorísticamente, sino atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto.

No obstante, a la vista de los informes de fiscalización y de la doctrina jurisprudencial de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas y el Tribunal Supremo, pueden identificarse focos de riesgo o «banderas rojas» a las que deberá atenderse especialmente en la fiscalización de cada procedimiento de gestión de los fondos públicos. Todos estos supuestos de hecho pueden reconducirse a tres casos de gasto irregular: gastos innecesarios, gastos excesivos para el resultado que se ha obtenido con ellos y gastos injustificados.

Centrándonos en las áreas de gestión a través de las que se canaliza el mayor volumen de gasto público - contratación del Sector Público, subvenciones, urbanismo, gastos de personal y de representación y protocolarios, y financiación de partidos políticos-, puede decirse que los principales focos de riesgo de daño a los fondos públicos en cada una de ellas son los siguientes.

En el ámbito de la **contratación pública** se pueden identificar como áreas de riesgo: la contratación de prestaciones innecesarias o que satisfacen necesidades que pueden atenderse con los medios propios de la entidad contratante sin recurrir al contrato, la simulación del contrato como medio de encubrir una disposición injustificada de fondos públicos, el abuso de la figura del contrato menor, el manifiesto desequilibrio entre el precio y la calidad o cantidad de las prestaciones recibidas y la falta de liquidación y cobro de las can-

tidades que tiene derecho a percibir la Administración en resarcimiento por el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de las obligaciones del contratista.

La contratación de prestaciones innecesarias o que satisfacen necesidades que pueden atenderse con los medios propios de la entidad contratante contraviene lo dispuesto en los artículos 99 y 116.4 f) de la *Ley 9/2017, de contratos del Sector Público* (en adelante, LCSP), que obligan, respectivamente, a justificar la necesidad de celebrar el contrato y, en los contratos de servicios, la insuficiencia de los medios necesarios para atender las necesidades que se pretenden satisfacer con los servicios que se contratan. En la auditoría o fiscalización de los contratos públicos deberá analizarse si existen en el expediente los informes justificativos de la necesidad del contrato y, en su caso, de insuficiencia de medios, y si estos informes tienen un contenido real o se limitan a ser documentos de contenido genérico que no justifican realmente la necesidad de celebrar el contrato de que se trata.

Por otro lado, un indicio de que el expediente de contratación se ha podido simular para encubrir una disposición ilegal o injustificada de fondos públicos puede ser la utilización del procedimiento de licitación de emergencia o el negociado sin publicidad; procedimientos que, por sus propias características, exigen una menor publicidad de los actos que los componen (en el caso de la licitación de emergencia, ni siquiera se exige la aprobación previa de un expediente para su adjudicación).

El abuso de la figura del contrato menor como medio para restringir la publicidad y concurrencia en el procedimiento de licitación se produce cuando se fracciona artificialmente su objeto en varios expedientes con el fin de no superar los umbrales cuantitativos del artículo 118 de la LCSP. Es decir, cuando lo que debería haberse adjudicado como un único contrato, por formar las prestaciones que constituyen su objeto, cualitativamente, una unidad¹, se ha licitado como varios contratos menores seleccionándose directamente al contratista. Esta irregularidad en los procedimientos de contratación causa un daño a los fondos públicos cuando, como consecuencia de ella, la Administración no recibe las prestaciones objeto de los contratos en tiempo y forma, o cuando se ve obligada a pagar indemnizaciones o a afrontar gastos extraordinarios relacionados directamente con la indebida contratación de los bienes y servicios de que se trata.

El manifiesto desequilibrio entre el precio del contrato y la calidad o cantidad de las prestaciones recibidas en ejecución del mismo, se relaciona directamente con la exigencia de que la contratación pública sea eficiente —es decir, que, de acuerdo con el artículo 28 de la LCSP, el objeto del contrato sea idóneo para el cumplimiento de los fines institucionales de la entidad contratante— y de que el precio cierto del contrato sea adecuado para su efectivo cumplimiento —artículo 102.3 de la LCSP—. Este desequilibrio puede darse en multitud de casos; por ejemplo, la recepción de suministros que no son de la calidad estipulada o en cantidad inferior a la pactada, la recepción de obras públicas inacabadas o la venta de patrimonio público por un precio manifiestamente inferior al del mercado o a su valor de referencia en el momento de la enajenación. Lo que determinará en todos ellos la existencia de daños al erario público será que el Sector Público haga un esfuerzo patrimonial despro-

1. Informe nº 42/2017 de la Junta consultiva de Contratación Pública del Estado.

porcionado en comparación con la calidad o cantidad de las ventajas que recibe (prestaciones del contratista).

Y la falta de liquidación y cobro de las cantidades que tiene derecho a percibir la Administración en resarcimiento por el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de las obligaciones del contratista se dará cuando el órgano de contratación deje de ejercitar los derechos que, en ejecución del contrato, le reconocen los artículos 192 y 211 de la LCSP. A este respecto, el artículo 192 de la LCSP contempla la posibilidad de que los pliegos de contratación prevean la imposición de penalidades para el caso de cumplimiento defectuoso o incumplimiento del contrato por el contratista. De igual modo, el artículo 211 de la LCSP, en el mismo sentido que el artículo 1306 del Código Civil, obliga al contratista culpable a indemnizar a la Administración por los daños y perjuicios causados que excedan de la garantía definitiva prestada por el contratista en la adjudicación del contrato.

En el ámbito de las **subvenciones públicas**, es decir, de las disposiciones dinerarias que se hacen, sin contraprestación directa de sus beneficiarios, a favor personas o entidades públicas o privadas, para la ejecución de un proyecto o actividad de interés social o con una finalidad pública (artículo 2 de la *Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones*—LGS—), la existencia de responsabilidades contables exige: la actuación irregular de la Administración concedente (pues no todo supuesto de reintegro de subvenciones puede calificarse como generador de responsabilidad contable) y la efectiva transferencia de los fondos a la persona o entidad beneficiaria (pues, hasta que no se produce dicho pago o transferencia no puede causarse un daño a la Hacienda Pública).

El despilfarro de los fondos que se canalizan a través de subvenciones públicas se produce en dos casos: la concesión indebida de la ayuda y la reacción insuficiente de la Administración concedente ante el incumplimiento por el beneficiario del régimen al que se somete la ayuda.

Por un lado, la concesión indebida de la ayuda se produce cuando se financia una actividad ajena a cualquier finalidad pública o interés social (fundamentalmente en el caso de las llamadas «subvenciones ideológicas», concedidas con una finalidad puramente electoralista), en el caso de las que vulneran la libre competencia en el mercado, cuando se otorgan a personas o entidades que no reúnen los requisitos previstos para su obtención en las bases reguladoras y la convocatoria, y cuando se oculta la concurrencia de motivos que habrían determinado que no se concediera la subvención al beneficiario seleccionado. Centrándonos en las subvenciones o ayudas incompatibles con el mercado interior de la Unión Europea, la imposición de sanciones al Reino de España por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a instancia de la Comisión Europea (de acuerdo con los artículos 107 y siguientes y 258 a 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), puede generar un daño a los fondos públicos susceptible de generar la responsabilidad contable de quienes no comunicaron dichas ayudas a la Comisión en los términos del artículo 108.3 del TFUE o, habiéndolo hecho, no las suprimieron o modificaron en los términos establecidos por ella. En el resto de los supuestos analizados, puede decirse que la concesión indebida de la subvención se producirá cuando se incumplan tres normas fundamentales: el respeto al principio de «conurrencia competitiva» (artículos 8.3 a) y 22.1 de la LGS), la interpretación objetiva

de los requisitos de concesión de la subvención y la claridad en la definición de la utilidad pública o interés social que se persigue con su otorgamiento.

Y, por otro, la reacción insuficiente ante los incumplimientos del régimen jurídico de la ayuda otorgada se produce cuando el órgano o entidad concedente no exige el reintegro de la subvención o la imposición de sanciones al beneficiario de la subvención existiendo causa legal para ello. El reintegro de la subvención debe exigirse por el propio órgano o entidad concedente cuando concurre alguna de las causas previstas en el artículo 37.1 de la LGS, por el procedimiento administrativo regulado en su artículo 42. Y el artículo 58 de la LGS tipifica como infracción muy grave la inaplicación total o parcial de los fondos de la subvención a los fines para los que se entregaron. Finalmente, es preciso señalar que, de el artículo 308 del Código Penal tipifica como delito la obtención de subvenciones o ayudas públicas en una cantidad o por un valor superior a cien mil euros «falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido». Dada la compatibilidad de la jurisdicción contable sobre los mismos hechos con la jurisdicción penal (artículo 18 de la LOTCU), si en el curso de una fiscalización se detecta un fraude de subvenciones por un valor superior a los mencionados cien mil euros, deberá ponerse en conocimiento tanto de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas como de los órganos competentes de la jurisdicción penal.

En el ámbito **urbanístico**, cabe señalar que el mercado del suelo y su transformación urbana es, en nuestro Derecho, un sector de la actividad económica fuertemente intervenido y regulado ya desde la promulgación de la Ley del Suelo de 1956. El planeamiento es, en este sistema, «la base necesaria y fundamental de toda ordenación urbana». La transformación del suelo, es decir, su urbanización y edificación, está sujeta en nuestras leyes a un plan o «representación gráfica que determina sus usos», aprobado por las Administraciones Públicas competentes.

En la ordenación urbanística confluyen, actualmente, en nuestro Derecho, numerosas normas jurídicas estatales, autonómicas y locales, entre las que destaca, como norma básica (en aquellos aspectos en que, de acuerdo con el régimen de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, puede incidir) el Texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana, aprobado por el *Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre* (en adelante, TRLS).

La legislación urbanística dictada por las Comunidades Autónomas, en línea con el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por el *Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio* (el Reglamento de Planeamiento Urbanístico), otorga un papel protagonista a los Ayuntamientos en la planificación de los usos del suelo.

En un ámbito en el que la intervención del Sector Público es tan intensa, es lógico que pueda verse afectada la Hacienda Pública por las decisiones que, en cada momento, adopten las Administraciones competentes: bien en el planeamiento urbanístico, bien en la gestión del patrimonio público.

De forma muy esquemática, puede decirse que los casos en los que, generalmente, se produce un daño a los fondos públicos en el planeamiento urbanístico son cuatro: un deficien-

te planeamiento urbanístico, la gestión negligente del patrimonio público de suelo, la indebida ejecución del planeamiento urbanístico y la falta de sanción de las infracciones administrativas o de denuncia de los delitos urbanísticos cometidos.

Un planeamiento urbanístico deficiente, contrario a la normativa ambiental o contradictorio con otras normas y planificación de ámbito superior, puede obligar a la Administración que lo ha aprobado (generalmente, una entidad local) a indemnizar a los perjudicados por su negligencia; causando, de esta forma, un daño a los fondos públicos. De igual modo, el patrimonio público de suelo, que debe destinarse a la construcción de viviendas en régimen de protección pública o a otros usos de interés social (de conformidad con los artículos 51 y 52 del TRLS), puede verse dañado cuando se enajena a terceros por debajo de su valor de mercado o se emplea para usos distintos de los previstos en su normativa reguladora o el planeamiento. La indebida ejecución del planeamiento urbanístico puede causar daños a la Hacienda Pública cuando se suscriben convenios urbanísticos para eludir las normas sobre publicidad y concurrencia de la legislación de contratos públicos o se aceptan, en ejecución de ellos, prestaciones o contraprestaciones que no se corresponden con lo pactado (por ejemplo, falta de la aportación por los interesados en una actuación urbanística de los terrenos convenidos, falta de las aportaciones dinerarias comprometidas, etc.). También cuando, como consecuencia de la concesión ilegal de una licencia, se perjudica el patrimonio público de suelo o se genera la obligación de indemnizar a cargo de la Administración. Y, finalmente, la falta de sanción de las infracciones administrativas o de denuncia de los hechos que pueden ser constitutivos de un delito urbanístico (artículos 319 y 320 del CP), genera un daño cuando se pierde, por prescripción de la infracción o la sanción, el derecho a exigir al infractor el pago de la multa correspondiente y, en su caso, la indemnización de los daños causados. Además, las infracciones administrativas del régimen de suelo se relacionan, en su mayoría, con conductas anteriormente descritas, tales como: la recalificación ilegal de terrenos (dándoles usos incompatibles con la normativa vigente), parcelaciones ilegales, edificaciones fuera de ordenación, etc. La recalificación ilegal de terrenos, en la mayor parte de los casos encubre tramas de enriquecimiento injusto de particulares y gestores públicos o, al menos, la utilización de los fondos públicos para fines distintos de los legalmente previstos.

En la gestión de los **gastos de personal y protocolarios o de representación** los daños susceptibles de generar responsabilidad contable se concentran en tres casos: el exceso de cargos y empleados, el exceso de retribuciones y el pago de retribuciones contrarias a Derecho.

El exceso de cargos y empleados públicos se manifiesta en aquellas situaciones en las que unas mismas funciones se ejercen simultáneamente por distintas Administraciones o Entidades del Sector Público. Aunque en estos casos lo que se analiza es, fundamentalmente, la eficiencia en la gestión del gasto público y, en este ámbito, es difícil cuantificar la existencia de un daño individualizado en determinados caudales públicos, económicamente evaluable e imputable a la negligencia grave del gestor que lo acuerda (por tratarse, en muchos casos, de decisiones políticas incluso procedentes del poder legislativo), es necesario indicar que el artículo 85.1 de la *Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público* (LRJSP) obliga a todas las entidades del Sector Público institucional a contar con un plan de actuación que defina sus objetivos. El Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora, debe evaluar la racionalidad en la ejecución del gasto público

(artículo 13 d) de la LOTCU). Y, por lo tanto, con independencia de que puedan derivarse o no responsabilidades contables en el caso de la duplicidad de funciones y cargos administrativos, el informe de fiscalización correspondiente deberá valorar si la gestión del gasto público no ha sido eficiente en ese caso.

Y en el caso de los gastos de personal contrarios a Derecho, la casuística es muy diversa, dentro de la que podemos destacar la simulación o exageración fraudulenta de las causas justificativas de una retribución² y el reconocimiento del derecho de un cargo público a cobrar unas dietas por asistir a sesiones de órganos que no existen o que no se reúnen o incluso el derecho de cobro de indemnizaciones exorbitadas³.

Y en el caso de los gastos protocolarios, la jurisprudencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas considera injustificados los que no se acredita que estén destinados a una finalidad pública o a la realización de una actividad institucional de la Administración o autoridad que los ordena⁴. En la fiscalización de dichos gastos será fundamental, por lo tanto, analizar la transparencia de su gestión y la justificación de la finalidad para la que se acordaron.

Y, finalmente, en el ámbito de la **financiación de los partidos políticos**, la *Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos* (en adelante, LOFPP) establece que sus recursos económicos proceden tanto de la financiación pública como de la privada. Por lo tanto, una irregular administración de los fondos públicos que financian su actividad puede generar, también, responsabilidad contable. Así sucederá, destacadamente, cuando utilicen los fondos de las subvenciones concedidas para financiar su funcionamiento ordinario o gastos electorales a fines distintos de los previstos en las normas, cuando el partido político se financie ilegalmente con cargo a otros fondos públicos (por ejemplo a través del cobro de comisiones por la adjudicación ilegal de contratos públicos o la recalificación urbanística de terrenos) o, incluso, cuando habiéndose producido una infracción del régimen de financiación de los partidos políticos tipificada en el artículo 17 de la LOFPP, deje de imponerse negligentemente la correspondiente sanción.

6. La responsabilidad contable en la gestión de los gastos extraordinarios asumidos para hacer frente a la crisis sanitaria causada por el virus COVID-19 y en la ejecución del plan de recuperación, transformación y resiliencia

Una vez expuestos esquemáticamente los principales puntos de riesgo para los fondos públicos en la gestión de los contratos públicos, subvenciones, planeamiento urbanístico, gastos de personal y protocolarios y financiación de los partidos políticos, es particularmente

-
2. Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas nº 14 del año 2009, posteriormente confirmada en casación por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en su Sentencia 1052/2012 de 30 de enero.
 3. Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas nº 1/2013, de 17 de enero.
 4. Así lo hace la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas nº 6 del año 2015.

interesante abordar el estudio de los casos en que ha podido o puede verse comprometido el erario público en el gasto extraordinario asumido por las Administraciones para afrontar la crisis sanitaria causada por el virus COVID-19 y en la gestión de los fondos del llamado «Mecanismo europeo de recuperación y resiliencia».

6.1. La responsabilidad contable en la gestión de los gastos extraordinarios asumidos para hacer frente a la crisis sanitaria causada por el virus COVID-19

El Tribunal de Cuentas ha dedicado gran parte su actividad fiscalizadora de los últimos años al examen de los gastos asumidos por las entidades del Sector Público para afrontar la crisis sanitaria derivada de la pandemia del COVID-19⁵.

A la vista de los informes aprobados, puede decirse que los instrumentos jurídicos de los que se sirvió el Sector Público para atender a sus necesidades de material sanitario y de otra índole durante la pandemia y para paliar sus graves consecuencias económicas fueron fundamentalmente tres: contratos públicos, subvenciones y avales —concedidos por el Instituto de Crédito Oficial—.

En el ámbito de la **contratación**, los principales riesgos de daño a la Hacienda Pública se producen por tres causas: el uso generalizado del procedimiento de licitación de emergencia, el pago de anticipos a cuenta de la ejecución del contrato antes de su cumplimiento por el contratista y las desviaciones en la ejecución o incumplimiento total o parcial de los contratos.

En primer lugar, respecto a la utilización generalizada del procedimiento de licitación de emergencia, cabe señalar que el artículo 16 del *Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19* (RD-ley 7/2020) autorizó la contratación de emergencia en la adopción de «cualquier tipo de medida directa o indirecta por parte de las entidades del sector público» para afrontar la crisis sanitaria COVID-19. Ello determinó que, sólo durante el ejercicio 2020, las entidades del Sector Público estatal adjudicaran contratos por el procedimiento de emergencia por valor de 4.319.930.000 euros —casi 4.320 millones de euros—, las Comunidades autónomas, por valor de 1.258.280.000 euros, y las entidades locales, por valor de 153.660.000 euros⁶. Contratos que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 120.1 a) de la LCSP, no precisaron de expediente previo; se celebraron, en muchos casos, con una simple factura. En estas circunstancias, por un lado, la publicidad y libre concurrencia que deben inspirar todos los procedimientos de contratación pública se ven comprometidas, al poder adjudicarse directamente el contrato, y, por otro, es más probable que la capacidad y solvencia del contratista seleccionado no sean las adecuadas y, por ello, se ponga en riesgo la correcta ejecución de las prestaciones que constituyen el objeto de aquél. La utilización indebida del procedimiento de adjudicación de emergencia entraña, por las razones apuntadas, un riesgo de daño a la Hacienda Pública.

5. Prueba de ello es que se han aprobado, a la fecha en que se escriben estas líneas, once informes de fiscalización sobre la gestión de esta crisis sanitaria por las diferentes Administraciones y entidades del Sector Público español, y que en el Programa de fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2023 se incluyen otras seis.
6. Visor de cifras de la contratación pública de la Oficina de regulación y supervisión de la contratación (OIREs-con): Visor de CIFRAS de la contratación pública: Ministerio de Hacienda y Función Pública

En segundo lugar, el pago al contratista de anticipos a cuenta de la ejecución del contrato antes de su cumplimiento fue una práctica generalizada en este tipo de contratos, principalmente en aquéllos cuyo objeto fue la adquisición de suministros sanitarios en el exterior. Así lo previó el apartado cuarto de este artículo 16 del RD-ley 7/2020 (en la redacción que le dio la Disposición final 2ª del *Real Decreto-ley 9/2020, de 27 de marzo*), en los siguientes términos: «Cuando fuera imprescindible de acuerdo con la situación del mercado y el tráfico comercial del Estado en el que la contratación se lleve a cabo, podrán realizarse la totalidad o parte de los pagos con anterioridad a la realización de la prestación por el contratista, en la forma prevista en el apartado 2 —es decir, sin necesidad de prestar garantías cuando lo determine, motivadamente, el contratista—. El riesgo de quebranto que pudiera derivarse de estas operaciones será asumido por el presupuesto del Estado». Es decir, como excepción a las reglas generales de recepción y pago de las prestaciones de estos contratos, se permitía el pago total o parcial del precio antes de la ejecución del contrato a satisfacción del órgano de contratación. En estos supuestos los fondos públicos se ven especialmente comprometidos, pues se ha pagado un precio contra la entrega de unas mercancías, la realización de unas obras o la prestación de unos servicios que aún no se han ejecutado. Por lo tanto, en la fiscalización de los contratos en los que se pagaron estos anticipos debe vigilarse especialmente que las prestaciones fueran adecuadamente realizadas por el contratista.

Y, en tercer lugar, como en todos los contratos públicos, pero más en el caso de los tramitados por el procedimiento de emergencia sin expediente previo durante la pandemia, las desviaciones en la ejecución o incumplimiento total o parcial de los contratos constituyen un riesgo de daño a la Hacienda Pública. La falta de un expediente previo en muchos de ellos o de un documento de formalización en el que se estipule claramente el contenido y plazo de ejecución de las obligaciones del contratista obliga a prestar especial atención en estos casos a las desviaciones o incumplimiento de los plazos de ejecución del contrato y la falta de documentación justificativa del pago del precio o la recepción de las prestaciones (qué se ha pagado, cuánto se ha pagado, por qué se ha pagado). Ante un cumplimiento defectuoso o el incumplimiento de los plazos de ejecución del contrato, debe además comprobarse si se han impuesto penalidades al contratista, en el caso de haberse previsto previamente, o si, en cualquier caso, la entidad contratante ha reclamado al contratista los daños y perjuicios que se le han podido ocasionar (artículos 192 y 194 de la LCSP). En este sentido, aunque sea una cuestión más de cumplimiento estricto del procedimiento legal y justificación de la tramitación de emergencia, puede ser un indicio de que no se han cumplido estos plazos el hecho de que la ejecución del contrato no haya comenzado dentro de los 30 días siguientes a su adjudicación —como ordena el artículo 120.1 c) de la LCSP—.

En el ámbito de la **concesión de avales y préstamos en condiciones ventajosas por el Instituto de Crédito Oficial**, el punto crítico que puede determinar la existencia de daños a la Hacienda Pública es el aval o afianzamiento de operaciones cuya probabilidad de impago era total o muy elevada⁷.

7. A este respecto, el Informe de Fiscalización del otorgamiento de avales del Estado por medio de las líneas ICO para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, ejercicio 2020 (nº 1479 del año 2022), en el que se recogen los resultados y conclusiones de la auditoría de las líneas de avales de «liquidez e inversión» liberadas por esta entidad, pone de manifiesto el alarmante aumento de las comunicaciones de créditos impagados, por las entidades de crédito al ICO, durante el primer semestre del año 2021.

Y, finalmente, en el ámbito de las **subvenciones concedidas durante la pandemia** el principal riesgo de irregularidades que se advierte es la concesión de la mayor parte de ellas por procedimientos en los que no hubo concurrencia competitiva (es decir, por concesión directa o concurrencia no competitiva)⁸.

6.2. La responsabilidad contable en la ejecución del Plan de recuperación, transformación y resiliencia español y la gestión de los fondos del Mecanismo Europeo de Recuperación y Resiliencia

La gestión de los fondos del Mecanismo Europeo de Recuperación y resiliencia (MRR), a través del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia español (PRTR) es, actualmente, una de las áreas de gestión del gasto público que más recursos está implicando y en la que el Tribunal de Cuentas está centrando y va a centrar gran parte de su actividad de fiscalización de los próximos años⁹.

El Mecanismo de recuperación y resiliencia, establecido y regulado por el *Reglamento (UE) 2021/241, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de febrero de 2021*, es el principal instrumento político a través del cual se distribuyen los fondos del llamado «Instrumento Europeo de recuperación»; es decir, el fondo temporal de la Unión Europea destinado a ayudar a los Estados miembros a reducir el impacto social y económico de la pandemia por COVID-19 y a recuperar un crecimiento económico sostenible. A través de este mecanismo se distribuyen, en total 750.000 millones de euros, de los cuales corresponden a España, previo cumplimiento de los hitos y objetivos marcados en su Plan, hasta 140.000 millones de euros en transferencias y préstamos reembolsables.

Por su configuración legal y forma de distribución, la gestión de estos fondos puede plantear riesgos para la Hacienda Pública en tres aspectos: la falta de indicadores claros para la acreditación del cumplimiento de los hitos y objetivos del Plan, la disminución de los controles previos de gasto en todos los procedimientos relacionados con la ejecución de este Plan y la tramitación de los expedientes de contratación por procedimientos más ágiles pero que, en la práctica, también restringen la publicidad y libre concurrencia en las licitaciones.

En primer lugar, en relación con la falta de indicadores o baremos claros para la acreditación del cumplimiento de los hitos y objetivos del Plan, cabe señalar que, al igual que otros Fondos europeos de cohesión tradicionales (como el FEDER, el Fondo Social Europeo o el Fondo de Transición Justa)¹⁰, el Mecanismo europeo de Recuperación y Resiliencia (MRR) distribuye sus fondos sobre la base de unos objetivos generales y un acuerdo de adhesión de cada Estado miembros de la Unión (en este caso, el PRTR español), en el que exponen los medios y las medidas que van a adoptar para alcanzar dichos objetivos. La generalidad

8. Así lo indica el Informe de fiscalización de las subvenciones relacionadas con el COVID-19 convocadas por las comunidades autónomas y ciudades autónomas sin órgano de control externo propio, ejercicio 2020 (nº 1485 del año 2022), en el ámbito autonómico.

9. Así lo demuestra el hecho de que, en el vigente programa de fiscalizaciones para el año 2023 se hayan previsto diez fiscalizaciones de medidas adoptadas en todos los ámbitos territoriales y sectoriales en relación con el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

10. Ver Reglamento (UE) 2021/1060, del Parlamento Europeo y del Consejo, en el que se recogen disposiciones comunes para la gestión de los Fondos europeos de cohesión. Artículo 11, destacadamente.

de los términos en los que se formulan estos objetivos y la falta de unos indicadores que puedan determinar, objetivamente, si se han cumplido, introduce un elemento de indeterminación que dificulta conocer con exactitud si se han invertido eficaz y eficientemente o no. Así lo ha puesto de manifiesto el Tribunal de Cuentas Europeo en su Informe anual sobre la ejecución del Presupuesto de la Unión correspondiente al ejercicio 2021. En dicho Informe se señalan incoherencias en la evaluación del cumplimiento de dos hitos del PRTR español: el 395 «Modificaciones del impuesto sobre sociedades en 2021» y, destacadamente, el 173 «Sistema de información integrado del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia». En relación con este último hito, indica el TCE que la evaluación de su cumplimiento por la Comisión se centró en el diseño del sistema y no en su funcionamiento real¹¹.

En segundo lugar, en relación con la disminución de los controles previos de gasto en todos los procedimientos relacionados con la ejecución de este Plan, es preciso señalar que el artículo 45 del *Real Decreto-ley 36/2020, de 30 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la modernización de la Administración Pública y para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia* determinó el sometimiento de los gastos de gestión económica relacionados con la ejecución de los fondos del PRTR al régimen de fiscalización de «requisitos básicos» del artículo 152 de la *Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria*. De acuerdo con este régimen, este control se limita a los aspectos formales del expediente de gasto: existencia de crédito adecuado y suficiente, que los gastos se autorizan y las obligaciones se comprometen por el órgano competente, y que en la tramitación del expediente se han observado las formalidades exigidas por la ley (por ejemplo, la autorización del Consejo de Ministros para la aprobación de determinados expedientes de contratación).

Y finalmente, en materia de contratación pública, la tramitación de todos los expedientes por el procedimiento de urgencia, la elevación de los umbrales para adjudicar los contratos por el procedimiento abierto simplificado y la contratación conjunta del proyecto de obras y las obras (artículos 50 y siguientes del RD-ley 36/2020), restringen la publicidad y libre concurrencia de las licitaciones y pueden, eventualmente, generar sobrecostes o problemas en la ejecución de los contratos que merecen especial atención en su fiscalización.

Partiendo de la base de que el control externo de la transferencia de los fondos a los Estados miembros, y, particularmente, a España, por la Comisión Europea, es competencia del Tribunal de Cuentas Europeo (artículos 285 y siguientes del TFUE), la fiscalización de la ejecución de estos fondos por el Tribunal de Cuentas de España se está centrando y debe centrarse en su gestión o ejecución final.

En esta gestión final lo más importante es que se haya dado a los fondos empleados el destino que se comprometió (por más que estos objetivos puedan estar establecidos de forma muy difusa o general en el PRTR).

Por ello, más allá de considerar la legalidad de los procedimientos de gestión, que, por supuesto, ha de analizarse, en las fiscalizaciones que se realicen al respecto habrá que valorar

11. Págs. 284, 285 y 286.

si los fondos empleados se han aplicado eficaz y eficientemente al cumplimiento de los objetivos marcados; es decir, el impacto estratégico que ha tenido su inversión.

Por supuesto, será esencial prever también que estos fondos directamente no se malversan; es decir, que, bajo la apariencia de una gestión legal u ordenada, se encubra una sustracción de los fondos públicos o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo (artículo 72.2 de la LFTCU).

A este fin, es fundamental que el Tribunal de Cuentas haga uso en sus auditorías de herramientas de prospección de datos y tenga acceso a fuentes de información legal tan importantes como el Registro Mercantil, el Registro de la Propiedad, el Índice Único Notarial o el Registro de titularidades reales creado por la Ley de prevención del blanqueo de capitales. En definitiva, que los informes de fiscalización del Tribunal reflejen no sólo que los fondos se han aplicado o ejecutado, y que su distribución ha sido conforme a la ley, sino también que se han distribuido equitativa y eficientemente, contribuyendo al cumplimiento de los hitos y objetivos marcados por el PRTR.

7. Conclusiones y propuestas de mejora de los procedimientos de comunicación entre las secciones de Fiscalización y Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas

Como se ha expuesto en este artículo, los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas son la fuente más importante de indicios de responsabilidad contable y, por tanto, es esencial agilizar la comunicación de indicios de responsabilidad contable por los Departamentos de la Sección de fiscalización a la de enjuiciamiento.

El artículo 16.2 b) de la LFTCU, en su redacción vigente, sólo contempla la posibilidad de que la Fiscalía del Tribunal de Cuentas pueda «ser oída en los procedimientos de fiscalización del Tribunal antes de su aprobación definitiva» a fin de solicitar «la práctica de las diligencias que estime convenientes en orden a la depuración de las responsabilidades contables que de aquéllos puedan resultar», pero no prevé expresamente que pueda pedir la práctica de diligencias para la determinación de otro tipo de responsabilidades legales (administrativas o penales). La habilitación expresa a la Fiscalía del Tribunal de Cuentas para solicitar de los equipos de fiscalización la práctica de todo tipo de diligencias adicionales dotaría a este órgano de una mayor iniciativa en la investigación de las irregularidades que puedan detectarse en las fiscalizaciones llevadas a cabo por el Tribunal que, sin duda, redundaría en una mejora de sus informes, memorias y notas, y reforzaría nuestra posición institucional.

El hecho de que la Presidencia de la Sección de Enjuiciamiento deba proponer el nombramiento del delegado instructor una vez detectados indicios de responsabilidad contable a la Comisión de Gobierno, de acuerdo con el artículo 46 de la LFTCU, añade un trámite adicional a un procedimiento que podría resolverse con el nombramiento, por turno de reparto, de dicho delegado instructor en el seno de la misma Presidencia de la Sección de Enjuiciamiento.

Las Normas Técnicas 42 y 43 de las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas distinguen entre la comunicación de las irregularidades «supuestamente constitutivas de responsabilidad contable» y la de aquéllas «cuyo conocimiento pudiera corresponder a una instancia especializada distinta del Tribunal de Cuentas». Mientras que en el primer caso la comunicación de las irregularidades a la Sección de Enjuiciamiento la realiza el propio Consejero ponente, en el segundo es el Pleno del Tribunal el que debe decidir su comunicación a la instancia correspondiente. Es cierto que el artículo 3 b) de la LFTCU atribuye al Pleno del Tribunal de Cuentas la competencia para «tomar conocimiento del desarrollo e incidencias» de los procedimientos de fiscalización, pero agilizaría la detección y comunicación de irregularidades en los procedimientos de fiscalización que el propio Consejero ponente, tanto si los indicios se refieren a responsabilidades contables como si se trata de otro tipo de responsabilidades, pudiera comunicarlas directamente a la Sección de enjuiciamiento o las instancias judiciales o administrativas pertinentes.

Y, finalmente, se considera que la regulación en las Normas de fiscalización del Tribunal de Cuentas del contenido que deben tener las comunicaciones de indicios de irregularidades detectadas en las fiscalizaciones facilitaría, también, la labor de los equipos encargados de ellas; concretando, por ejemplo, que dichas comunicaciones han de referirse, al menos, a los hechos y las razones que motivan la posible existencia de responsabilidades penales o administrativas en ellos.

Bibliografía

Benítez Ostos, Antonio y otros. *Manual sobre el contrato menor*. Thompson Reuters Aranzadi, Madrid, 2021.

Cubillo Rodríguez, Carlos. *Aspectos jurídicos del despilfarro en la gestión de los fondos públicos*. Dykinson, Madrid, 2019.

Navarro Molines, Gabriel. *Manual de fondos europeos: Programación, gestión, control y evaluación*. Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

Pascual García, José y Rodríguez Castaño, Antonio Ramón. *Régimen jurídico del gasto público*. Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2018.

Vacas García-Alós, Luis y otros. *El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento*. Consejo General del Poder Judicial-Centro de documentación judicial, Madrid, 2006.