

TRIBUNAL DE CUENTAS



**CRONICA
1990-1991**

ASOCIACION DE LETRADOS Y AUDITORES
Y SERVICIO DE PUBLICACIONES DEL TRIBUNAL

TRIBUNAL DE CUENTAS

CRONICA

1990-1991

ASOCIACION DE LETRADOS Y AUDITORES
Y SERVICIO DE PUBLICACIONES DEL TRIBUNAL

© Tribunal de Cuentas de España
I.S.B.N.: 84-87261-02-7
Dep. Legal: M-29271-1992
Gráficas Roblellano, S. A. L.- La Cabrera (Madrid)
Ediciones: Tribunal de Cuentas de España

INDICE

INDICE

PROLOGO	XI
I.- TERCERA MESA REDONDA SOBRE LA LEY DE FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUEN- TAS.	1
1.- Jurisdicción y Responsabilidad Contable (I)..... Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez.	3
2.- Jurisdicción y Responsabilidad Contable (II). (Actuaciones Previas y Procedimientos Jurisdiccionales). Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez.	31
✓ 3.- El Expediente Administrativo de Responsabilidad Contable. Antonio Jiménez Hernández.	71
4.- La Acción Pública en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas..... Mariano Sola Fernández.	91
5.- La Pieza Separada..... Fructuoso García Gil.	123
6.- Naturaleza Jurídica y efectos de las actuaciones instructoras en el reintegro por alcance..... Luis Vacas García-Alós y José Luis Monzo Torres.	137

II.- CUARTA MESA REDONDA SOBRE LA LEY DE FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS.	
1.- Cuentas y Cuentadantes. Fructuoso García Gil.	161
2.- El Informe Anual del Tribunal de Cuentas: Elaboración, contenido y tramitación..... Alejandro Martínez Gómez.	179
3.- Cuentadantes, rendición de cuentas, responsabilidades por la no rendición. Juan Carlos López López.	263
4.- Aproximación a la problemática del control sobre la justificación de las cuentas rendidas al Tribunal de Cuentas. Angel Pradel Alfaro.	295
5.- Breve aproximación a la Responsabilidad por la Rendición de Cuentas en las Entidades Públicas.... Eduardo Ranz Periañez.	345
 III.- TRABAJOS DE INTERES PROFESIONAL.	
1.- Los Tribunales de Cuentas en los Países Comunitarios..... María Mercé Alabau i Oliveras.	359
2.- El Tribunal de Cuentas como Institución garantizadora del cumplimiento del artículo 31.2 de la Constitución..... José María Márquez Jurado.	403
3.- La regulación jurídica del patrimonio Histórico Español y su incidencia en la fiscalización de la contratación administrativa. José Antonio Esperón Lázaro.	439
 IV.- DOCUMENTOS.	
Estatutos de EUROSAL.	345

PROLOGO

La Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas, lleva a cabo a lo largo de cada ejercicio jornadas de estudios, mesas, seminarios y otros trabajos doctrinales sobre su propia institución, donde se tratan temas relativos a la actividad del Tribunal, con la finalidad constructiva de analizar problemas y aportar soluciones. Siempre ha procurado incidir en materias esenciales de difícil interpretación, que tengan actualidad. Los resultados se plasman en la publicación anual de la crónica de las Actividades de la Asociación.

Hay que destacar, ante todo, el esfuerzo que supone para sus integrantes efectuar seriamente investigaciones sobre las áreas que constituyen su actividad profesional porque significa una permanente puesta al día de sus conocimientos adquiridos teóricamente, pero que se contrastan con la experiencia diaria; la combinación de teoría y práctica es indispensable en materias como las de la competencia del Tribunal de Cuentas, dada su enorme relevancia como órgano de garantía del control de la actividad económico financiera del Sector Público en un Estado de Derecho.

Por otra parte, hay zonas del Derecho Presupuestario y contable que resultan de interés público. Así como existen ramas de nuestro ordenamiento jurídico perfectamente consolidadas y donde el esfuerzo se localiza en análisis de profundización, en otras es preciso encuadrar el problema, sintetizando y esclareciendo. Así sucede con el Derecho Contable, instrumento de trabajo del Tribunal de Cuentas.

La importancia, no sólo jurídica sino social, que ha ido adquiriendo el Tribunal de Cuentas y el conocimiento no sólo por los profesionales sino por todos los ciudadanos, de las cuestiones de este tipo, requieren una información técnica y solvente, como la que facilitan las publicaciones de la Asociación. Por eso siempre han tenido una gran acogida por los estudiosos y el mundo económico-financiero. Las Ponencias y trabajos presentados a los Seminarios correspondientes al año 1991, son sumamente significativas:

*Los señores **Medina y Pajares** presentaron dos trabajos sobre la jurisdicción y responsabilidad contable y las actuaciones previas y procedimientos jurisdiccionales. Examinan las aportaciones que la Ley de Funcionamiento ha supuesto para las actuaciones jurisdiccionales del Tribunal. Contemplan los grandes aspectos en que aquéllas actúan: la jurisdicción contable en lo que tiene de orden jurisdiccional, la responsabilidad contable por infracción de las leyes presupuestarias y de contabilidad, las actuaciones previas como justificación inicial de la responsabilidad contable y los procedimientos jurisdiccionales que configuran el proceso contable para exigirla.*

*El trabajo del Sr. **Jiménez Hernández** se dedica a los expedientes administrativos de responsabilidad contable en el Sector Público Local en todos sus aspectos procedimentales: diligencias previas, expedientes en sentido estricto, juego de las competencias instructoras y resolutorias y sistema de recursos.*

*La acción pública en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas es el análisis efectuado por el Sr. **Sola Fernández**, donde destaca que en realidad es una acción popular o ciudadana, fundamentada en el orden público económico financiero, abordando seguidamente la completa regulación de dicha acción.*

*El Sr. **García Gil**, elige el controvertido tema de la Pieza separada del artículo 45 de la Ley de Funcionamiento, determinando que su causa es la detección de hechos posiblemente constitutivos de*

responsabilidad contable distinta del alcance, a la que no califica como actividad fiscalizadora propiamente dicha.

Los Señores Vacas García-Alós y Monzó Torres estudian la naturaleza jurídica y efectos de las actuaciones instructoras. El tema lo dejan planteado, sin haberse resuelto todavía porque siguen apareciendo argumentos en favor o en contra de la naturaleza jurisdiccional o administrativa, destacando la Sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de enero de 1991.

Cuentas y cuentadantes, es la comunicación del Sr. García Gil donde partiendo de la cuenta como elemento básico y necesario para el ejercicio de la acción contable, concluye sobre las consecuencias en el caso de la no rendición de cuentas sobre la gestión del patrimonio, subvenciones y mandamientos de pago.

El Sr. Martínez Gomez da a conocer a partir de su propia experiencia, coordinador de la Comisión Técnica para la elaboración del Informe Anual del Tribunal de Cuentas, su contenido, estructura, evolución, alegaciones y aporta reflexiones para mejorar el informe, con referencia inclusive a la de las normas de la Comisión Mixta.

El Sr. López López construye su ponencia, sobre cuentadantes, rendición de cuentas y responsabilidades por la no rendición en tres apartados relativos a dichos puntos. Distingue entre responsabilidad penal, civil, disciplinaria, contable y política, encuadrando la infracción en la que corresponde.

El Sr. Pradel Alfaro analiza el control sobre la justificación de las cuentas rendidas al Tribunal de Cuentas examinando el soporte contable de la justificación de los ingresos y gastos, describiendo finalmente la unidad especial existente a dichos fines en el Tribunal.

El trabajo sobre "Breve aproximación a la responsabilidad por la rendición de cuentas en las Entidades Públicas", se debe al Sr. Ranz Periañez y pretende fijar el alcance de cuentadantes y rendición de

cuentas propugnando una extensión de ella, para que se consideren cuentadantes no sólo los gestores directos sino a los indirectos.

María Mercé Alabau, en su trabajo sobre los Tribunales de Cuentas en los países comunitarios, hace un estudio comparativo de los mismos y los relaciona con el Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas, rematando el tema con las posibilidades de acercamiento entre los modelos existentes y las aportaciones del modelo Español a fórmulas integradoras.

El Sr. Márquez Jurado analiza el Tribunal de Cuentas como institución garantizadora del cumplimiento del artículo 31-2 de la Constitución, que considera una concepción intermedia entre los Derechos Fundamentales y los Principios Rectores de la Política Social y Económica, en relación con las funciones del Tribunal de Cuentas.

El Sr. Esperón Lázaro reflexiona sobre la regulación jurídica del Patrimonio Histórico Artístico Español y su incidencia en la fiscalización de la contratación administrativa. El título es lo suficientemente elocuente para revelar su contenido.

Esta breve descripción de los trabajos es indicativa de su gran importancia; todos y cada uno de ellos en particular son consistentes, están pensados con una buena sistemática, redactados con una construcción dialéctica adecuada y sentido de la realidad.

Han proporcionado una aportación fundamental, que había de tomarse necesariamente en consideración por quienes como gestores, estudiosos o ciudadanos hayan de utilizar conceptos.

Sólo me resta felicitar a los autores por el servicio que han prestado a la sociedad y animar a la prestigiosa Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas a continuar sin desmayo el camino emprendido y a que nunca decaiga

su entusiasmo para acometer tareas tan sugestivas como la presente, que indudablemente enriquecen una bibliografía que es necesario ir elaborando para mejorar esta parte de nuestros conocimientos, porque, en definitiva, las cuentas y el análisis de la gestión económico financiera del Sector Público son un modo de control democrático, que la Constitución exige y que conviene que tengan la mayor difusión posible, para crear en la ciudadanía una cultura de las Cuentas, adecuada a las exigencias actuales.

Madrid, Marzo 1992

ADOLFO CARRETERO PEREZ
Presidente del Tribunal de Cuentas.

III. MESA REDONDA

LEY DE FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS (Aspectos jurisdiccionales)

SUMARIO

**Novedades de la Ley de Funcionamiento en la función jurisdiccional (I).
Jurisdicción y responsabilidad contable.**

**Novedades de la Ley de Funcionamiento en la función jurisdiccional (II).
Actuaciones Previas y procedimientos jurisdiccionales.**

**NOVEDADES DE LA
LEY DE FUNCIONAMIENTO
EN LA FUNCION JURISDICCIONAL (I)
(Jurisdicción y responsabilidad contable)**

JOSÉ ANTONIO PAJARES GIMÉNEZ,
*Letrado del Tribunal de Cuentas
Secretario Técnico del Departamento 3º de la
Sección de Enjuiciamiento*

JAVIER MEDINA GUIJARRO,
*Letrado del Tribunal de Cuentas
Secretario Técnico del Departamento 2º de la
Sección de Enjuiciamiento*

SUMARIO

PRIMERA PARTE: La jurisdicción contable

- I. Planteamiento.
- II. La consolidación de la jurisdicción contable como principal novedad de la Ley de Funcionamiento.

SEGUNDA PARTE: La responsabilidad contable

- I. Aspectos introductorios.
- II. Evolución del concepto de responsabilidad contable.
 1. La responsabilidad contable en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de Mayo.
 2. Las pretensiones de responsabilidad que pueden ser ejercitadas ante la jurisdicción contable. El art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento.
 3. Los elementos de la responsabilidad contable.
 4. La responsabilidad contable nacida de los delitos.
- III. Clases de responsabilidad contable.
 1. Tratamiento en la Ley Orgánica y en la de Funcionamiento.
 2. Especial referencia a las "responsabilidades subsidiarias autónomas".
- IV. Carácter, transmisión y circunstancias modificativas de la responsabilidad contable.
- V. El alcance y las demás infracciones contables.
 1. El alcance y la malversación en la Ley de Funcionamiento.
 2. Las responsabilidades contables distintas del alcance.

NOVEDADES DE LA LEY DE FUNCIONAMIENTO EN LA FUNCION JURISDICCIONAL (I)

Lo primero que queremos poner de manifiesto -aunque casi sea ocioso el decirlo- es que el presente trabajo se complementa con el dedicado a las actuaciones previas y a los procedimientos jurisdiccionales, formando entre los dos prácticamente una unidad.

Vamos a dar cuenta aquí de los progresos que la Ley 7/1988 ha supuesto para la jurisdicción y la responsabilidad contable. Respecto a la primera, la Ley de Funcionamiento ha sido la de su definitiva consolidación con el diseño de todo un sistema jurisdiccional que permite situar ya sin fisuras a la jurisdicción contable al lado de los demás órdenes, ordinarios o especiales, que integran la Jurisdicción, en sentido amplio. La responsabilidad contable que salió de 1982 con contornos demasiado amplios, tras experimentar en la doctrina de la Sala de Apelación una sistemática interpretación a la luz de todo el articulado orgánico, ha encontrado en la Ley de Funcionamiento los términos justos e idóneos que la hacen perfectamente compatible con los ámbitos de competencias atribuidos a las demás jurisdicciones y órganos que ostentan potestades jurisdiccionales.

PRIMERA PARTE: LA JURISDICCION CONTABLE

I. Planteamiento.

Refiriéndonos, ahora, al concepto de jurisdicción, hay que apuntar que la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas no ha introducido novedad alguna en este ámbito. No podía ser de otra forma en cuanto es claro que la jurisdicción contable, entendida ésta como potestad, derivada de la soberanía del Estado, de declarar derecho en

casos concretos, conociendo y decidiendo conflictos, con fuerza de cosa juzgada por un órgano preestablecido e independiente que tiene atribuida por Ley su competencia para hacerlos con caracteres de necesidad, improrrogabilidad, exclusividad y plenitud y ejecutando sus pronunciamientos por sí mismo, sin necesidad de homologación de otro órgano, es una obra de la Constitución de 1978, desarrollada por la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo y explicitada, si se prefiere, por la Ley 7/88, de 5 de abril, cuyas novedades pretendemos ahora explicar.

En efecto, en esta materia la principal novedad surgió con la Constitución y se desarrolló en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, en cuanto que implantó, *ex novo*, un nuevo orden jurisdiccional con caracteres propios pero perfectamente incardinado en el entramado jurisdiccional español y con profundo respeto a los principios de unidad y exclusividad jurisdiccional, consagrados constitucionalmente, y el primero de ellos como "base de la organización y funcionamiento de los Tribunales".

En el régimen anterior es bien sabido que la situación era claramente distinta. La legislación que precedió a la Ley 2/1982, de 12 de mayo, constituída fundamentalmente por la Ley de 3 de diciembre de 1953, modificada en 23 de diciembre de 1961, y por el Reglamento dictado en desarrollo de la Ley del Tribunal de Cuentas de 1934, de fecha de 16 de julio de 1935, prácticamente confundían la función fiscalizadora y la función jurisdiccional, hasta el punto de que toda la actividad del Tribunal podía incluirse dentro de la denominada jurisdicción del Tribunal de Cuentas. Para acreditar lo dicho, sólo traer a colación el art. 1 de la mentada Ley de 1953, el cual, tras configurar al Tribunal de Cuentas del Reino como el "Organismo del Estado a quien correspond(ía) la superior fiscalización económica de los hechos realizados en la ejecución de la Ley de Presupuestos y demás de carácter fiscal" y decir que actuaba "unas veces en función meramente fiscal y otras en función jurisdiccional", precisaba que "en el ejercicio de la primera de estas funciones le correspond(ía) poner en conoci-

miento del Jefe del Estado y de las Cortes, a los efectos a que en cada caso hubiere lugar, la opinión que form(ase) acerca de los términos en que hayan sido cumplidas las leyes de Presupuesto y las demás de carácter fiscal, siempre que así es(tuviera) prevenido por la Ley de Contabilidad o por otras en las que se imponga esta obligación, y, además, en todos aquellos otros casos en que por su excepcional importancia, considere que debe hacer uso de esta facultad", y que en el ejercicio de su función jurisdiccional era de su competencia: "1º. El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado y la expedición de la certificación de su resultado... . 2º. El examen y fallo de las cuentas que ... les de(bían) ser rendidas. 3º. El conocimiento y resolución, los expedientes administrativo-judiciales de alcance y reintegro... . 4º. El conocimiento y resolución de los expedientes de cancelación de fianzas de los funcionarios públicos".

La Ley Orgánica de 1982, cambió radicalmente la naturaleza y funciones del Tribunal de Cuentas, además, de haberle convertido, de acuerdo con la Constitución, en órgano dependiente de las Cortes Generales y no del poder Ejecutivo, y en órgano plenamente independiente en sus funciones -art. 5- como independientes e inamovibles son sus Consejeros -arts. 33 y 36-. Por una parte, separó nítidamente las dos funciones básicas que tradicionalmente le fueron atribuidas -la fiscalizadora y la jurisdiccional-, y por otra, las diseñó, respectivamente, como un análisis, caracterizado por ser permanente, externo y consuntivo -"a posteriori" de la actividad económico-financiera del sector público con arreglo a criterios de legalidad, eficacia y economía -arts. 1.a) y 9-, y como una función de enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos -art. 2.b)-. La Ley de Funcionamiento, cumplimentando tardía pero rigurosamente el mandato contenido en la Disposición Final Tercera de la Ley Orgánica de 1982 ha venido a dar firme carta de naturaleza a la anterior distinción. Así, define la función fiscalizadora del Tribunal del Cuentas como aquella que, revistiendo los caracteres a que ya hemos aludido, se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público

a los principios de legalidad, eficiencia y economía, en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, -art. 27.1-, y ajusta la jurisdicción contable al conocimiento de las pretensiones de responsabilidad contable, -art. 49.1-, cuyo alcance y contenido veremos en otro apartado de este trabajo.

Todo lo dicho pone de manifiesto con claridad el sustancial cambio funcional a que anteriormente hemos hecho referencia, sobre todo, en lo que a la función jurisdiccional se refiere, que queda configurada según el concepto estricto que la jurisdicción tiene en un Estado de Derecho, bien que exclusivamente constreñida a la depuración y exigencia de responsabilidades contables. Tan completa ha sido la diferenciación entre la función fiscalizadora y la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, que si bien ostenta el carácter de "supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público" -art. 136 de la Constitución y 1 de la Ley Orgánica-, no lo es en sede jurisdiccional, puesto que, según previsión del art. 49 de la Ley Orgánica acabada de citar, contra sus resoluciones caben los recursos de casación y revisión ante el Tribunal Supremo, lo cual ha encontrado refrendo en la Ley Orgánica del Poder Judicial, de 1 de julio de 1985, -art. 58.5º-, y amplio desarrollo en la Ley de Funcionamiento, concretamente en sus arts. 52.2 y 81 a 84, y en su Disposición Transitoria Tercera. Lo cual ha sido expuesto por el Tribunal Constitucional, en frase feliz, en Sentencia del Pleno 18/1991, de 31 de enero, en cuyo fundamento jurídico 2º se concluye "... que el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único, pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable."

II. La consolidación de la jurisdicción contable como principal novedad de la Ley de Funcionamiento.

Ahora bien, dejando a un lado la novedad que supuso la creación de este nuevo orden jurisdiccional, si de lo que se trata ahora es de

exponer las innovaciones introducidas por la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, bien podemos afirmar, con rotundidad, que la principal ha sido, sin duda, la *consolidación de la jurisdicción contable*. Frente a la situación creada por la Constitución Española y por la Ley Orgánica 2/1982, en la que aparecieron tesis que, con interpretaciones, más o menos acertadas, de la, en muchas ocasiones, desafortunada redacción de dichos textos legales, intentaban concluir que la pretendida jurisdicción del Tribunal de Cuentas era de naturaleza administrativa y no, propiamente, jurisdiccional, en este sentido y baste ahora recordar las distintas versiones utilizadas hasta que se acuñó la definitiva "... sin perjuicio de su propia jurisdicción" que consta en el art. 136.2º de la Constitución Española- es lo cierto que, actualmente, pretender negar la jurisdicción contable como un orden jurisdiccional más, con la legislación en vigor, supone tanto como desconocer el Derecho Positivo Español y, consecuentemente, el Ordenamiento Jurídico Nacional. Cuestión diferente será la discusión sobre la conveniencia u oportunidad de que la competencia para exigir responsabilidades contables se encuentre residenciada en el Supremo Organo de Control Externo, o si, por el contrario, debe ser una materia reservada a los Tribunales ordinarios de Justicia. En cualquier caso, parece innegable que la potestad de reclamar el resarcimiento del Tesoro Público ante ilegales manejos de fondos públicos por parte de quienes los gestionan de modo irregular, es una materia de ineludible existencia en un Estado democrático de Derecho.

La consolidación de la jurisdicción contable se ha producido por una serie de circunstancias, entre las que podemos citar las siguientes:

En primer término, el entronque de la jurisdicción contable dentro del principio de unidad y exclusividad jurisdiccionales. En efecto, una elemental interpretación de los apartados 3 y 5 del art. 117 de la Constitución Española en relación con los arts. 2.1. y 3.1 de la

Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial, pone de manifiesto este hecho. Dicen estos preceptos, respectivamente:

117.3:

“el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las Leyes...”

117.5:

“El principio de unidad jurisdiccional es la base de la organización y funcionamiento de los Tribunales...”

2.1:

“El ejercicio de la potestad jurisdiccional juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados en las Leyes...”

3.1:

“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 Española a otros órganos...”.

La interpretación armónica de tales artículos admite que la Constitución Española reconozca, como así ha hecho, potestades jurisdiccionales a órganos ajenos al Poder Judicial. Ello no supone, en modo alguno, una quiebra del principio de unidad ni del principio de exclusividad jurisdiccionales, sino únicamente que el propio texto constitucional admite excepciones tasadas como es el caso de la jurisdicción militar, la constitucional y la contable.

Pero la no integración de los órganos de la jurisdicción contable en la órbita del Poder Judicial no significa que no gocen de los atributos propios del juzgador. Por el contrario, es el propio art. 136 de la Constitución Española, en su apartado 3, el que expresamente señala que "los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces". Mandato que es objeto de un desarrollo normativo más amplio en la Ley Orgánica y en la de Funcionamiento.

Tan es así la interpretación expuesta que los propios textos legales la recogen expresamente, como es el caso de la Ley Orgánica del Poder Judicial que dedica un capítulo a los conflictos de la jurisdicción contable, estableciendo en su art. 31 que "los conflictos de jurisdicción que se susciten entre los órganos de la jurisdicción contable y la Administración y los que surjan entre los primeros y los órganos de la jurisdicción militar, serán resueltos por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción y por la Sala de Conflictos de Jurisdicción, respectivamente, según el procedimiento establecido en la presente Ley Orgánica" y añadiendo en el mismo precepto que "a los efectos de los conflictos de competencia regulados en los capítulos II y III del título III de la Ley Orgánica 6/85, de 1 de julio, del Poder Judicial, los órganos de la jurisdicción contable se entenderán comprendidos en el orden jurisdiccional contencioso administrativo".

Pues bien, no cabe duda que la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas ha aportado matices decisivos en orden al entronque de nuestra jurisdicción con la ordinaria que estaban en la Ley Orgánica 2/1982 difícilmente planteados. Así, ha perfilado la definitiva estructura y funciones de la Sección de Enjuiciamiento -arts. 11 y 12-, ha precisado la naturaleza, extensión y límites de la jurisdicción contable, reduciendo a sus justos términos el contenido de la jurisdicción de manera que la extensa formulación que de la responsabilidad contable hacía el art. 38.1 de la Ley Orgánica -cuestión que será tratada más extensamente en otra parte de este trabajo- ha sido acotada, siguiendo el propio criterio doctrinal sentado por la Sala de Apelación

del Tribunal, desde 1982 a 1988, y, cómo no, los criterios del propio Consejo General del Poder Judicial, plasmados en su informe de 26 de enero de 1986, a las pretensiones que desprendiéndose de las cuentas se deduzcan contra los que tienen a su cargo el manejo de fondos públicos cuando su conducta dolosa, culposa o negligente haya originado menoscabo en dichos fondos, por contravenir las normas reguladoras del régimen presupuestario y contable del sector público. De este modo, se ha evitado la invasión por la jurisdicción contable de ámbitos propios de la civil y contencioso administrativa, quedando, en consecuencia, perfectamente salvaguardado el principio de unidad jurisdiccional. En este sentido, pueden verse los arts. 49 a 54 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Igualmente, en este orden de asuntos, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas ha dotado a las actuaciones instructoras, previas a la exigencia de responsabilidades contables, de un contenido y naturaleza acordes con la configuración que de ellas hizo la Ley Orgánica 2/1982 -arts. 45 a 48-; ha dictado normas complementarias de la Ley Orgánica 2/1982, en materia de capacidad, legitimación y postulación procesal -arts. 55 a 58-, al regular con exactitud las pretensiones a formular ante la jurisdicción contable y su acumulación, la cuantía de los procedimientos, la nulidad de actuaciones y el aseguramiento de las responsabilidades contables -arts. 63 a 67-; ha establecido el régimen jurídico aplicable a los juicios de cuentas y a los procedimientos de reintegro por alcance, así como a los expedientes de cancelación de fianzas -arts. 68 a 75-; ha dispuesto cuáles son los modos de terminación de los procedimientos y los recursos que caben contra providencias, autos y sentencias -arts. 78 a 84-; ha determinado el modo de ejecución de sentencias -arts. 85 a 87- y ha concretado en sus disposiciones últimas las prescripciones de las responsabilidades contables y el procedimiento aplicable transitoriamente al recurso de casación contable ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, sin olvidar, la regulación que sobre el ejercicio de la acción popular -característica de nuestra jurisdicción- se contiene en el art. 56 de la misma.

Igualmente, es de señalar la remisión a la Ley Orgánica del Poder Judicial y a las Leyes Procesales para la cooperación jurisdiccional, en materia de auxilio judicial -art. 51- tan necesaria para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal, habida cuenta de su única sede y su competencia en todo el territorio nacional que hace necesario recurrir con habitualidad a practicar diligencias a través de los Juzgados y Tribunales de las distintas regiones de la Nación, sin que, en ningún caso, se haya planteado conflicto alguno.

De la misma manera, se han precisado los trámites a llevar a cabo en caso de que los hechos fueren constitutivos de delito y en este sentido se ha dispuesto en el art. 49.3 que "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 y efectos públicos". Aspecto éste que, en el orden práctico, ha sido objeto de múltiple aplicación respetándose, por lo general, los ámbitos propios de competencia de los dos órdenes jurisdiccionales, y, en caso de fricción, la situación ha sido resuelta por el procedimiento legalmente previsto para ello, siendo de destacar, en este sentido, el Auto de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 7ª) de 27 de julio de 1990, en el que se acuerda "acceder a la inhibición requerida por el Tribunal de Cuentas, inhibiéndose del conocimiento de la responsabilidad civil..." derivada de un delito de malversación y, asimismo, remitir los antecedentes necesarios para concretar el importe de los daños y perjuicios causados.

Todo ello, junto con la admisión y posterior estimación o desestimación de múltiples recursos de casación contra Sentencias dictadas por la Sala de Apelación del Tribunal, ponen de manifiesto la consolidación de nuestra jurisdicción, funcionando eficazmente con un perfecto acoplamiento en la organización jurisdiccional española. No obstante, no debemos olvidar asuntos pendientes que no vamos a hacer aquí más que indicar, como son la articulación de los procedimientos

jurisdiccionales entre el Tribunal de Cuentas y los Organos de Control externo Autonómicos o algo tan dispar al anterior como el desconocimiento que existe -a nivel general e, incluso, político-, de la función jurisdiccional del Tribunal, y algunos problemas más, cuya solución, sin duda, habrá de llegar en el futuro.

SEGUNDA PARTE: LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

I. Aspectos introductorios.

Como ha quedado expuesto en el exordio o presentación de este trabajo, no ha sido en sede de responsabilidad contable donde la Ley de Funcionamiento haya supuesto relevantes novedades respecto a lo ya preceptuado por la Orgánica de 1.982, lo cual no debe sorprendernos si pensamos que aquella Ley se dictó en puro desarrollo de ésta a la que, obviamente, no podía contradecir y que la Ley Orgánica contenía ya en su articulado concretas determinaciones sobre el concepto de responsabilidad contable y sus efectos, sus clases y diferente carácter de cada una de ellas, transmisión a los causahabientes, y circunstancias modificativas de la misma.

Lo que sí ha hecho la Ley de Funcionamiento es acotar y precisar las pretensiones de responsabilidad (desde luego, contables) que pueden ser ejercidas ante la jurisdicción contable, delimitando acertadamente sus contornos para evitar de este modo que la proyección de dicha jurisdicción pudiera invadir el ámbito de competencias legalmente atribuidas a otros órdenes jurisdiccionales y configurarla -tal como extensamente pusimos de manifiesto en la primera parte del trabajo presente-, como aquella que, con estricto respeto al principio de unidad jurisdiccional, juzga y ejecuta lo juzgado en materia contable, con los caracteres de propiedad, necesidad, improrrogabilidad, exclusividad y plenitud, por medio de órganos que ostentan innegables potestades jurisdiccionales y están revestidos de la independencia e

inamovilidad que atañe a los integrantes del Poder Judicial (Jueces y Magistrados) y sometidos a sus mismas incompatibilidades y prohibiciones.

También ha querido la Ley de 1.988 salvaguardar la responsabilidad contable nacida de los delitos de la poderosa "vis atractiva" de la jurisdicción penal ordinaria, explicitando convenientemente el art. 18.2 de la Ley y estableciendo concretamente cuál debe de ser la conducta (tramitación a seguir) de los Jueces o Tribunales en estos supuestos. Igualmente, ha sentado un criterio legal respecto a las denominadas "responsabilidades subsidiarias autónomas", criterio que está basado en la doctrina de la Sala de Apelación sobre el particular y que tiene como precedente el art. 43.2 de la Ley Orgánica que ya hacía depender la exigencia de responsabilidades subsidiarias de la efectividad de las directas. Y, por último, también acogiendo en su texto articulado jurisprudencia de la Sala, ha definido con claridad el alcance de caudales o efectos públicos, lo ha diferenciado conceptualmente de la malversación -que también define a efectos contables-, y ha marcado sus límites en relación a las responsabilidades contables distintas al alcance, habida cuenta de que todo el entramado procedimental que la propia Ley diseña para perseguir las responsabilidades contables se centra en distinguir lo que es alcance (o malversación) de lo que no lo es.

II. Evolución del concepto de responsabilidad contable.

1. La responsabilidad contable en la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de Mayo.

Fue la Ley Orgánica de 12 de Mayo de 1.982 la primera norma que individualizó el término responsabilidad contable de las personas que como responsables directos o subsidiarios pudieran incurrir en ella (formulación ésta que fue la preferentemente seguida por la legislación anterior), y que abordó con cierta sistemática su regulación en

nuestro ordenamiento jurídico, atribuyendo el conocimiento de tal responsabilidad con todas sus consecuencias a una determinada jurisdicción, la contable.

El concepto de responsabilidad contable venía dado en el art. 38.1 de la Ley del modo siguiente: «El que por acción u omisión contraria a la Ley originase el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados».

La formulación del concepto de responsabilidad contable en el precepto transcrito era de una exagerada amplitud, hasta tal punto reprobable que una interpretación del mismo acorde únicamente con su literalidad o gramaticalidad llevaría a afirmar que más que regularse la responsabilidad de los gestores de fondos públicos por el manejo de los mismos, se estaría determinando la responsabilidad civil frente a las Administraciones Públicas, que sería lo mismo que identificar la responsabilidad contable con aquella en que, en términos generales y ostentando una naturaleza civil, podrían incurrir los funcionarios y autoridades frente a las Administraciones receptoras de sus servicios.

La intención del legislador orgánico a buen seguro que no era la descrita, y ello por variadas razones. En primer lugar, porque concebir la responsabilidad contable en términos tan amplios como literalmente hace el art. 38.1 es encomendar al ámbito competencial de la jurisdicción contable (como orden encargado de enjuiciarla) un espectro de tales dimensiones que produciría por su misma esencia la ineficacia práctica de los medios utilizados para actuarla y, consiguientemente, la esterilidad de jurisdicción y responsabilidad. En segundo lugar, admitir de este modo la existencia jurídica de la responsabilidad contable, llevaría a dotar de excelentes argumentos en contra a los detractores de la jurisdicción contable, puesto que al asaltar los contornos legalmente atribuidos a otras jurisdicciones (cabalmente la civil y la contencioso-administrativa), se pondría en duda su respeto al principio de exclusividad jurisdiccional, y bien sería

dable especular con que se trataba de meras potestades administrativas, revisables en todo caso ante la jurisdicción ordinaria, o con que debía de ser ésta, dada la imbricación de competencias, la residenciación definitiva del enjuiciamiento contable en cuanto poseedor de auténticas potestades jurisdiccionales.

La Sala de Apelación de este Tribunal, al ir aplicando el Derecho al caso concreto, fue tomando sobrada conciencia de los problemas y riesgos anteriormente apuntados. De ahí que, a partir, fundamentalmente, de 1.986 y en reiteradas, constantes y uniformes resoluciones fuera sentando una doctrina de interpretación sistemática del repetido art. 38.1 de la Ley Orgánica a la luz de todo el articulado restante de dicha ley y, en especial, de sus arts. 2.b) y 15.

De esta sistemática interpretación surgieron una serie de elementos calificadores que contribuyeron a ir perfilando y acotando los contornos prácticos y técnicos de la responsabilidad contable como objeto del enjuiciamiento contable, y, a fijar las pretensiones de responsabilidad deducibles ante la jurisdicción propia de este Tribunal.

Los denominados elementos calificadores de la responsabilidad contable (así Autos de 11 y 18 de Enero y 12 de Diciembre de 1.986 y Sentencia de 18 de Abril y 28 de Octubre del mismo año) son los siguientes:

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

En segundo lugar, que no toda acción de omisión contraria a la Ley que produzca menoscabo de caudales o efectos públicos, realizada por quien está encargado legalmente de su manejo, será suficiente para generar responsabilidad contable, ya que se requerirá, además, que resulte o se desprenda de las cuentas, en sentido amplio, que deben

rendir todos aquellos que recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.

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

Y en último lugar, que la acción u omisión contraria a la Ley Contable y generadora del perjuicio a los fondos públicos está revestida de subjetividad y acotada, por consiguiente, en los presupuestos de dolo, culpa o negligencia, con distintas modulaciones, en lo que a la gravedad de la culpa se refiere, según se trate de responsabilidad contable directa o subsidiaria.

2. Las pretensiones de responsabilidad que pueden ser ejercitadas ante la jurisdicción contable. El art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento.

La Ley 7/1988, en atención a todos los condicionamientos que hemos venido desgranando, y teniendo, en todo caso, presente el Informe del Consejo General del Poder Judicial, de 26 de enero de 1.986, al Anteproyecto de la precitada Ley (que resaltaba la necesidad de restringir el ámbito de la jurisdicción contable para poderla compatibilizar con la ordinaria y no hacer incidir la norma legal que la regulase en manifiesta inconstitucionalidad) determinó, en plan restrictivo, y acogiendo en su práctica integridad la doctrina emanada por la Sala de Apelación, las pretensiones de responsabilidad que pueden ser conocidas por la jurisdicción contable. Así, el art. 49.1 dispone lo siguiente: «La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben de rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzca contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originasen 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.»

3. Los elementos de la responsabilidad contable.

Del precepto transcrito se pueden extraer una serie de elementos (coincidentes con los que hemos denominado "calificadores") que sirven para caracterizar la responsabilidad contable frente a los demás tipos de responsabilidad.

Antes de comenzar la relación de dichos elementos, sólo indicar que si queremos buscar a la responsabilidad contable una naturaleza jurídica "conocida" ésta es, sin lugar a dudas, la civil, de ahí que, como vamos a tener ocasión de apreciar, sus elementos son -con las debidas especialidades- un fiel trasunto de los de aquélla, lo cual no debe sorprendernos si consideramos la innegable semejanza que existe entre el art. 38.1 de la Ley Orgánica (disposición matriz sobre la responsabilidad contable) y el 1.902 del Código Civil, que literalmente dice: «El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.»

Los elementos son los siguientes:

a) Que haya una acción u omisión culpable, que resulte o se desprenda de las cuentas realizada por quien está encargado del manejo y custodia de caudales o efectos públicos, y vulneradora de las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y contable que resulte aplicable a las entidades del sector público de que se trate o, en su caso, a los perceptores de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.

b) Que se haya producido un daño o menoscabo en caudales o efectos públicos; y

c) Que exista una relación de causa a efecto entre la acción u omisión antijurídica y culpable, y el daño producido.

Las mayores aportaciones de la Ley de Funcionamiento en relación con lo expuesto son dos: de una parte, la exigencia de culpabilidad en el agente productor, lo que supone abandonar viejas teorías objetivas en favor de una responsabilidad contable amparada en la subjetividad; y de otra, la necesidad de que la antijuridicidad de la acción u omisión se predique en relación a leyes de carácter "contable", cuales son las reguladoras del régimen presupuestario y contable público, para de esta forma crear un "ilícito contable" que presente rasgos propios y diferenciadores en comparación al ilícito civil, penal, etc.

Por último, añadir que sobre los daños, perjuicios o menoscabos ocasionados en los fondos públicos por parte de quienes los tienen a su cargo, la Ley de Funcionamiento, trasladando al art. 59.1 postulados acuñados en el Derecho Administrativo, advierte que han de ser efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación a determinados caudales o efectos, en clara transcripción del art. 40.2 de la Ley del Régimen Jurídico de la Administración del Estado, regulador de la responsabilidad patrimonial del Estado.

4. La responsabilidad contable nacida de los delitos.

El art. 18.1 de la Ley Orgánica proclamó, con notoria claridad en su redacción, la compatibilidad de la jurisdicción contable respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal, bien entendido esto en el sentido de que cuando el ordenamiento jurídico permite una diversidad de procedimientos por los mismos hechos, esta posibilidad no puede ser interpretada como que estos hechos existen para un órgano estatal y no existan para otro u otros, ya que resulta contrario a la más elemental lógica jurídica aceptar la firmeza de distintas resoluciones en virtud de

las cuales unos mismos hechos ocurrieran o no ocurrieran, o una misma persona fue su autor o no lo fue.

Probablemente para proteger a la recién instaurada jurisdicción contable de la fuerza e irresistible atracción de la potestad jurisdiccional penal y, en cualquier caso, para marcar desde el principio con la imprescindible nitidez las líneas de su competencia objetiva, el legislador orgánico de 1982, en el art. 18.2 estableció que "cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia."

Acorde con su naturaleza misma, la Ley del 82 tan sólo contuvo, en la forma transcrita, el principio de exclusividad de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas para entender de aquel tipo de responsabilidades. La práctica y la finalidad de desarrollo que a la Ley de Funcionamiento correspondía, aconsejaron explicitar el contenido del art. 18.2 indicando el camino que ha de seguir la jurisdicción penal en estos casos; y así, el art. 49.3 de la Ley 7/1988, determinó que "cuando los hechos fuesen constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el art. 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". El trabajo diario desarrollado en la Sección de Enjuiciamiento de este Tribunal ha demostrado ya en determinadas ocasiones que el precepto de la Ley de Funcionamiento era necesario y muy útil. Como prueba citar el Auto de la Audiencia Provincial de Madrid, de 27 de julio de 1990, en cuya parte dispositiva se acuerda acceder a la inhibición requerida por el Tribunal de Cuentas «en base -fundamento jurídico 2º- a lo establecido en el art. 31 nº 2 de la Ley Orgánica 2/1987 de 18 de mayo sobre conflictos jurisdiccionales, donde se señala que "los órganos de la jurisdicción contable se entenderán comprendidos en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, a los efectos del

Capítulo II y III del título III de la Ley Orgánica del Poder Judicial de 6/1985 en relación con lo establecido en el art. 45 de la citada Ley Orgánica del Poder Judicial”, poniéndolo en relación con los artículos 18 de la Ley 2/1982 del Tribunal de Cuentas, donde se afirma la competencia del Tribunal de Cuentas, para conocer la responsabilidad civil, en los casos de alcance, aun cuando los hechos fueran constitutivos de delito, siendo compatible con la jurisdicción penal, y con el artículo 49 nº 3 de la Ley Orgánica 7/1988, donde se establece, que el Juez que conociera de la causa por delito se abstendrá de conocer de la responsabilidad civil remitiendo al Tribunal de Cuentas los antecedentes necesarios para la exigencia de la misma».

III. Clases de responsabilidad contable.

1. Tratamiento en la Ley Orgánica y en la de Funcionamiento.

Es la Ley Orgánica la única norma en la que se definen y caracterizan las dos clases de responsabilidad contable, directa o subsidiaria (el art. 38.2 las enuncia), dado que la Ley de Funcionamiento, que repetidamente menciona a responsabilidades y responsables directos y subsidiarios, no ha creído conveniente hacer matización o explicitación alguna sobre aspectos concretos de ambas categorías.

La regulación que de la responsabilidad directa y responsabilidad subsidiaria contiene la Ley Orgánica, no hace sino seguir las pautas marcadas por los antecedentes legislativos próximos, como son el Reglamento del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, de 3 de marzo de 1925, el de 16 de julio de 1935 y la Ley de Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal de Cuentas del Reino, de 3 de diciembre de 1953, modificada en 23 de diciembre de 1961.

La responsabilidad directa, por la vía de definir quiénes son legalmente considerados como responsables directos, viene previsto

en el art. 42.1, el cual, acogiendo en su texto los parámetros del Código Penal en lo referente a las personas criminalmente responsables de los delitos y faltas -arts. 12 a 17- dice que «serán responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución».

La responsabilidad subsidiaria, por la misma vía que la directa, pero utilizando como válido precedente el art. 39, párrafo primero del Reglamento de 1925 antes citado, se define en el art. 43.1 de la Ley Orgánica del siguiente modo: «Son responsables subsidiarios quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos, hayan dado ocasión directa a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas.»

La Ley de Funcionamiento, como ya hemos tenido ocasión de exponer inicialmente y de repetir líneas arriba, no dedica precepto alguno a ahondar en los conceptos legales orgánicos de la responsabilidad y responsables directos y de la responsabilidad y responsables subsidiarios. Ahora bien, si atemperamos las definiciones de los arts. 42.1 y 43.1 de la Ley Orgánica con la dimensión de responsabilidad contable que nos ofrece el art. 49.1 de la Ley 7/1988 en cuanto delimitadora de las pretensiones que pueden ser deducidas antes y conocidas por la jurisdicción contable, encontramos que la genérica gravedad de la culpa recogida en el referido art. 49.1 y su graduación en las dos clases de responsabilidades contables que venimos tratando, merece especial atención.

En efecto, aunque de una primera lectura del precepto citado -que figura transcrito en el epígrafe anterior- pudiera colegirse que la responsabilidad contable requiere para su existencia bien la intencionalidad del agente causante del perjuicio exteriorizado a través del dolo, bien la culpa o negligencia pero siempre que sean graves,

entendemos categóricamente, que el requisito de la gravedad de la culpa, solo puede predicarse de la responsabilidad contable directa, y ello sencillamente porque así se desprende de la contraposición legal entre las dos clases de responsabilidad contable, la directa y la subsidiaria, definidas en los arts. 42.1 y 43.1 de la Ley Orgánica. Lógicamente, si de conformidad con el art. 43 citado, son responsables subsidiarios quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas, la mera negligencia o demora no será ya suficiente para calificar la responsabilidad contable directa, y entonces el único criterio distintivo entre ambas sería exigir la culpa grave para la última y la leve o mera negligencia, como dice la Ley, para la primera. De no admitirse la distinción explicada, no habría una diferencia clara entre la responsabilidad directa y la responsabilidad subsidiaria, lo que acarrearía una permanente inseguridad jurídica para los justiciables ante la jurisdicción contable a la hora de calificar conductas, declarar obligaciones indemnizatorias y proceder a su ejecución.

2. Especial referencia a las "responsabilidades subsidiarias autónomas".

El art. 43.2 de la Ley Orgánica ya estableció lo siguiente: "La exigencia de responsabilidades subsidiarias sólo procede cuando no hayan podido hacerse efectivas las directas". De este precepto ya podía deducirse por adelantado que de admitirse como posible la existencia de responsabilidades subsidiarias autónomas, se declararían éstas con respecto a una directa o principal contablemente existente y, en todo caso, no podrían hacerse efectivas, lo que aconsejaba no entrar a su conocimiento para evitar de este modo declaraciones y exigencias prácticamente nulas en sus resultados. Posteriormente, y para no dejar ninguna duda, el art. 49.1 in fine de la Ley de Funcionamiento vino a decir que "sólo conocía (la jurisdicción contable) de las responsabili-

dades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable”, con lo que legalmente se ha excluido del ámbito de conocimiento de la jurisdicción contable el de aquellas pretensiones de responsabilidad contable subsidiaria cuando la responsabilidad directa no ostente la naturaleza contable, según los elementos y notas que hemos visto y que el propio art. 49, del que se ha extraído, claramente establece; criterio legal el expresado del máximo acierto no sólo por la elemental lógica de que debe exigirse a una responsabilidad contable subsidiaria para que sea conocida que la directa de la que depende sea también de la misma naturaleza, sino por razones de justicia: si pudiesen admitirse responsabilidades subsidiarias dependientes de responsabilidades directas no contables (responsabilidades sólo penales, civiles o administrativas), se sacaría a esta modalidad de responsabilidad de su estricto contexto -el Título IV de la Ley Orgánica- para asimilarla a otros tipos de responsabilidad subsidiaria que tienen su adecuado tratamiento en el Código Civil, en el Penal o en determinadas Leyes o Reglamentos de carácter administrativo.

IV. Carácter, transmisión y circunstancias modificativas de la responsabilidad contable.

En punto a los temas objeto de la presente rúbrica, la Ley de Funcionamiento guarda el más absoluto silencio, tal vez por estimar que se hallan perfectamente regulados en la Orgánica de 1982.

Nada abunda sobre la mancomunidad o solidaridad de responsabilidades subsidiarias y directas (ésta siempre será solidaria por imperativo del art. 38.3 de la repetida Ley Orgánica), debiendo pensarse que la obligación afectante a los responsables contables directos será siempre solidaria (no cupiendo respecto a ellos la mancomunidad como posibilitaba con su abierta dicción el Reglamento de 16 de julio de 1935) y la de los subsidiarios quedará circunscrita al régimen de mancomunidad simple y, consecuentemente, la solidaridad como excepción.

La transmisión de las responsabilidades contables a los causahabientes de los responsables no tiene eco alguno en la Ley de Funcionamiento, lo que conduce a una tácita recepción del Derecho Civil en aspectos tales como aceptación y repudiación de la herencia, testamentos, legitimarios, etc.

Por último, también ignora la Ley de Funcionamiento las circunstancias modificativas de la responsabilidad contable que recogen los arts. 39 y 40 de la Ley Orgánica, que son fiel reflejo de determinadas atenuantes de índole penal y de antecedentes legislativos del ordenamiento propio del Tribunal de Cuentas, y que para su aplicación y estimación como tales necesitarán ser leídas a la luz del concepto de responsabilidad contable acuñado en la Ley 7/1988 y sometidas muy intensamente al arbitrio y buen criterio juzgador de los órganos integrantes de la jurisdicción contable.

V. El alcance y las demás infracciones contables.

Con la legalidad anterior a 1982 (Ley de 3 de diciembre de 1953, modificada en 23 de diciembre de 1961, y Reglamento de 16 Julio de 1935) toda la responsabilidad contable se identificaba o se reconducía al alcance, y, según éste fuese detectado dentro o fuera de las cuentas se utilizaban para su exigencia, respectivamente, el juicio de cuentas (de naturaleza radicalmente distinta al procedimiento judicial actual) o el expediente de reintegro por alcance (de expresa naturaleza administrativo-judicial).

La Ley Orgánica mantuvo la dualidad procedimental, juicio de cuentas, procedimientos de reintegro (aunque, eso sí, configurándolos como verdaderos procesos judiciales), pero no estableció diferencias entre uno y otro.

La diferencia -ni siquiera apuntada por la Ley del 82- ha tenido que ser hecha por la Ley de Funcionamiento, que se ha visto obligada,

por no contradecir a la Ley Orgánica, a dotar de tramitación procesal a dos juicios contables cuya misión es la misma: el reintegro al Tesoro de los daños y el abono de los perjuicios originados a los caudales o efectos públicos por la conducta antijurídica intencionada o negligente de las personas encargadas de su manejo. El criterio distintivo ha sido que los hechos sean o no constitutivos de alcance (o malversación), de forma que se ha reservado el procedimiento de reintegro por alcance para la persecución de alcances o malversaciones de caudales o efectos públicos, y ha diseñado un juicio de cuentas -que con su homónimo anterior no guarda más similitud que el nombre- para los demás supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance.

1. El alcance y la malversación en la Ley de Funcionamiento.

La tradición contable en nuestro país siempre equiparó el alcance al descubierto en cuentas y, traslativamente, a la falta de los fondos (públicos) por ellas reflejados. También fue identificado, más bien en sede de Derecho Penal y de sus estudiosos, con la malversación, pero sin establecer ningún distingo entre ambos. Prácticamente se entendía que la apropiación o sustracción, en suma la malversación (propia) de fondos o dinero público suponía como resultado inherente a la conducta antijurídica su alcance y, por ende, su perjuicio o menoscabo.

Cierto es que la reglamentación jurídica que se ha ido desarrollando no se ha apartado sustancialmente de estos clásicos postulados.

La Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 (a la que ha seguido como fiel trasunto el texto refundido de 1988) fue la primera norma en distinguir el alcance, como infracción contable, de otras tantas, atribuyendo a todas ellas la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios consecuencia de actos realizados por las autoridades o funcionarios de cualquier orden que de manera culpable infringiesen los preceptos de dicha Ordenanza Presupuestaria, y también se cuidó de diferenciar, siquiera terminológicamente, el alcance de la malversación en la administración de fondos públicos (arts. 140 y siguientes de la Ley y Texto refundido).

Sin que entremos aquí en el distinto tratamiento otorgado por la Ley General Presupuestaria, a efectos de su exigencia y cauce procedimental a seguir, al alcance y a la malversación respecto de las demás infracciones contables, es preciso indicar que la doctrina legal de la Sala de Apelación en múltiples resoluciones fue acuñando un concepto de alcance basado en el resultado deudor de una cuenta, entendida ésta en el sentido más amplio posible.

Asumiendo la tradición expuesta y los criterios jurisprudenciales implantados, la Ley de Funcionamiento ha definido el alcance en su art. 72.2 como sigue: «Saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas.»

Esta definición legal (la primera que se produce sobre la materia en nuestro ordenamiento jurídico) resalta la idea (prevista ya en el art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento) de que el alcance ha de lucir en cuenta por resultar de la misma un saldo deudor injustificado, y de que tal resultado negativo puede tener su causa bien en una estricta falta de soportes documentales que avalen o acrediten la injustificación del saldo, bien en la pura y simple ausencia del numerario a que la cuenta refiere, circunstancia esta última que emparenta seguidamente con la malversación.

Según el art. 72.2 de la Ley de Funcionamiento, a los efectos de dicha Ley «se considerará malversación de caudales o efectos públicos su sustracción o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo». La definición transcrita tiene como antecedentes prácticamente inmediatos y literales, los arts. 394 y 396 del Código Penal, que en iguales términos a los de nuestra Ley, tipifican como delito la denominada malversación propia, diferenciándola clara e intencionadamente de la impropia, que se tipifica en el art. 397 siguiente en el sentido de

considerar reo de dicho delito al «funcionario público que diese a los caudales o efectos que administrase una aplicación pública diferente a aquélla a que estuviesen destinados». Por consiguiente, para que pueda hablarse de malversación, en términos contables, es necesario que los fondos hayan sido sustraídos por quien los tenía a su cargo o que éste haya consentido su sustracción por un tercero, o bien que los caudales o efectos públicos se hayan utilizado por el encargado de su manejo en usos propios o ajenos, conductas estas últimas que -en coherencia con el espíritu latente en el art. 396 del Código Penal antes aludido- hacen referencia a aplicación de fondos a usos estrictamente privados (propios o ajenos) y que difícilmente pueden constituir reproche contable cuando los fondos públicos se emplean para satisfacer el interés público pero con una aplicación que difiere de la presupuestariamente preceptuada.

2. Las responsabilidades contables distintas del alcance.

Después de lo dicho hasta el momento resulta extremadamente complejo imaginar una definición o, al menos, un catálogo medianamente ilustrativo de responsabilidades contables que no sean constitutivas del alcance. Como hemos visto, la Ley de Funcionamiento siguiendo el hilo de lo establecido en 1977 por la Ley General Presupuestaria, mantiene que existen ese tipo de responsabilidades contables y en la más ortodoxa coherencia determina -creándolo "ex novo"- el procedimiento que ha de aplicarse a su depuración y exigencia, pero no aporta (y resulta significativo) ningún concepto legal, salvo el que pueda deducirse "a sensu contrario" de lo que es alcance o malversación de fondos o caudales públicos. Seguimos, pues, supeditados a la lista de infracciones, presumiblemente no constitutivas de alcance, que da el art. 141.1 de la Ley General Presupuestaria y a la doctrina legal que sobre este particular -muy importante- vayan dictando los órganos de instancia de la jurisdicción contable y, desde luego, la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

**NOVEDADES DE LA
LEY DE FUNCIONAMIENTO
EN LA FUNCION JURISDICCIONAL (II)
(Actuaciones previas y
procedimientos jurisdiccionales)**

JOSÉ ANTONIO PAJARES GIMENEZ,
*Letrado del Tribunal de Cuentas
Secretario Técnico del Departamento 3º de la
Sección de Enjuiciamiento*

JAVIER MEDINA GUIJARRO,
*Letrado del Tribunal de Cuentas
Secretario Técnico del Departamento 2º de la
Sección de Enjuiciamiento*

SUMARIO

PRIMERA PARTE: Las actuaciones previas a la exigencia de las responsabilidades contables.

- I. Introducción.
- II. Aspectos generales.
 - 1. Naturaleza jurídica.
 - 2. Concepto y caracteres.
 - 3. Tipos.
- III. La pieza separada.
- IV. Las diligencias preliminares de archivo del art. 46.2.
- V. Las actuaciones de instrucción del art. 47.
 - 1. Sus diferencias con la pieza separada. Especial referencia al Delegado Instructor.
 - 2. Actuaciones a realizar.
 - 2.1. Diligencias iniciales.
 - 2.2. Liquidación provisional.
 - 2.3. Medidas de aseguramiento: requerimiento de pago y embargo.
 - 3. La vigilancia de las actuaciones.
 - 4. Plazo para la instrucción.

SEGUNDA PARTE: Los procedimientos jurisdiccionales

- I. Introducción.
- II. Tratamiento procesal de los procedimientos jurisdiccionales.
 - 1. Expedientes de Cancelación de Fianzas.
 - 2. El juicio de cuentas y el procedimiento de reintegro por alcance: diferencia de objeto y tramitación.

Abordamos en estas líneas el estudio de los procedimientos con que cuenta la jurisdicción contable para la exigencia de responsabilidades contables, que constituye el complemento indispensable para disponer de un conocimiento global de la jurisdicción contable y su contenido, objeto ello de la primera parte del trabajo, "Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en la función jurisdiccional" (I).

Sin duda el núcleo que da vida a la jurisdicción del Tribunal es su fundamento, extensión y límites ya tratadas en la aludida primera parte, pero no podemos negar la importancia de esta segunda parte. Ello porque, por un lado, todo orden jurisdiccional necesita de un medio para la satisfacción de pretensiones, o, más concretamente, de un conjunto de actos reglados que hayan de realizar el órgano jurisdiccional y las partes para obtener la satisfacción de pretensiones, esto es, precisa de un procedimiento. Por otro lado, al examinar el contenido de la Ley de Funcionamiento, bien se advierte que su contenido es, primordialmente, procesal.

Ello supone que cualquier trabajo que trate las novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en la función jurisdiccional debe contemplar el aspecto procesal.

Ahora bien, cuando hemos analizado los preceptos de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas que hacen referencia a los

procedimientos para la exigencia de responsabilidad contable, hemos intentado no sólo dar una breve idea de los trámites por los que han de discurrir los expedientes, sino también ofrecer una visión crítica de su puesta en práctica, aportando ideas y posibles soluciones ante determinados problemas que suscita la tramitación de los procedimientos.

Para ello, hemos contado con la ventaja de haber dedicado nuestra actividad profesional a esta materia, si bien hay que añadir que existen aspectos, tratados en este trabajo, cuya aplicación práctica es excepcional en la Institución. Nos referimos a la llamada pieza separada del art. 45 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que resulta de escasa aplicación por la Sección de Fiscalización del Tribunal, quizá por tener como objeto vidrioso la responsabilidad contable distinta del alcance, aunque hemos de decir que tampoco es frecuente el hallazgo de alcances por la propia Sección de Fiscalización del Tribunal, como demuestra el hecho de que los procedimientos de alcance tengan su origen, generalmente, en denuncias de instancias ajenas al propio Tribunal. Lo que hace, en definitiva, que sea ésta la fuente primordial del trabajo de la Sección de Enjuiciamiento ya que también se echan de menos las comunicaciones sobre incoación de expedientes administrativos de responsabilidad contable, iniciados al amparo de la Ley General Presupuestaria y sus concordantes en la legislación autonómica y local.

No obstante, es de esperar que según vaya discurriendo el tiempo se precisen los trámites a seguir en cada caso, de forma que se cumplan los fines que algún autor ha atribuido a las dos funciones del Tribunal: la función fiscalizadora debe informar al Parlamento sobre el sometimiento de la actividad económico financiera del Sector Público a los principios de legalidad, economía y eficiencia, mientras que la jurisdicción contable, concebida como prolongación o consecuencia de la función fiscalizadora, habrá de intentar resarcir al Tesoro Público de los irregulares manejos de fondos en que incurran las personas a quienes les está confiada esta importante misión.

PRIMERA PARTE: LAS ACTUACIONES PREVIAS A LA EXIGENCIA DE LAS RESPONSABILIDADES CONTABLES

I. Introducción.

La jurisdicción y la responsabilidad contable son temas que la Ley Orgánica contemplaba, al menos, en sus grandes principios. Piénsese que el enjuiciamiento contable se prevé en el art. 2 como función propia del Tribunal, y se define -en cuanto a su alcance y como jurisdicción propia- en el art. 15, se establecen sus límites negativos en el 16, se caracteriza -con expresa competencia para el conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal- en el 17, y en el art. 18 se proclama su compatibilidad con la jurisdicción penal ordinaria y con las potestades disciplinarias de la Administración, subrayándose con claridad que cuando los hechos sean constitutivos de delito la responsabilidad civil de ellos dimanante será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia. También goza de similar tratamiento la responsabilidad contable que en el art. 38 se define en la forma extensa que hemos tenido ocasión de ver, y se delimitan sus clases y carácter, estableciéndose los postulados para su transmisión, y en los arts. siguientes se relacionan sus circunstancias modificativas -39 y 40- y se abre la posibilidad de que pueda ser exigida en vía administrativa -41- con las cautelas y peculiar sistema que el propio precepto contiene. Respecto a los procedimientos judiciales, es evidente que la Ley Orgánica sienta las bases por las que han de discurrir y diseña, siquiera mínimamente, sus aspectos más generales. En efecto, además de prever el art. 25 cuáles son los órganos encargados de su conocimiento y decisión (Consejeros de Cuentas y Salas) y de indicarnos cuáles son los procedimientos, el Capítulo III del Título V -arts. 46 a 49- dicta normas sobre competencia, legitimación -con inclusión de la acción popular ante la jurisdicción contable- y postulación procesal y entronca al Tribunal con el Poder Judicial sobre la base de situar los recursos de casación y de revisión en el Tribunal Supremo.

Por contra a lo que hemos expuesto, las actuaciones previas constituyen una genérica creación de la Ley de Funcionamiento (sin perjuicio de la existencia de precedentes en la misma Ley Orgánica - art. 26.1- y en la legislación anterior a 1982) que, como el Preámbulo de la misma se encarga de resaltar, obedecen por su configuración, entre otras razones, al Informe que sobre el Anteproyecto elaborado por el Ministerio de Justicia fue hecho en 29 de enero de 1986 por el Consejo General del Poder Judicial.

II. Aspectos generales.

Vamos a detenernos en tres aspectos: Naturaleza jurídica, concepto y caracteres y tipos.

1. Naturaleza jurídica.

Ha levantado cierta polémica doctrinal, más predicable de la teoría que de la práctica diaria, la naturaleza jurídica que ha de atribuirse a las actuaciones previas. El péndulo se mueve entre los lindes de la corriente administrativa y de la tesis jurisdiccionalista.

Sin entrar en la referida polémica, ni presentar argumentos a favor o en contra, señalaremos como datos objetivos los siguientes:

a) El Preámbulo de la Ley de Funcionamiento dice sobre el particular: *«Ante la imposibilidad de atribuir naturaleza estrictamente jurisdiccional a la inicialmente prevista fase instructora de los procedimientos para la exigencia de responsabilidades contables, conforme fue puesto de relieve en el antecitado informe del Consejo General del Poder Judicial, se contemplan también las actuaciones previas a la iniciación de la vía jurisdiccional, de tal manera que puedan servir de necesario soporte de la misma, tal y como sucede con*

el expediente administrativo respecto del proceso contencioso-administrativo, según la Ley Reguladora de dicha Jurisdicción».

b) El fundamento jurídico 4 de la Sentencia 18/1991, de 31 de enero, dictada por el Tribunal Constitucional, dice, entre otras cosas: Las actividades de "instrucción de procedimientos jurisdiccionales" aparecen estrechamente vinculadas al enjuiciamiento estricto por responsabilidades contables, lo que se deduce, tanto de las disposiciones respecto de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, como de la posterior Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de este Tribunal.

En esta última, que se refiere extensivamente a las actividades de instrucción, éstas se configuran claramente como una fase preliminar preparatoria del juicio de cuentas. En efecto, si bien su regulación se contiene en el Capítulo Noveno del Título IV de la Ley, relativo a la función fiscalizadora del Tribunal, la instrucción se configura como claramente separada de los procedimientos de fiscalización en sentido estricto, y ordenada a preparar la actividad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Ello se desprende del mismo encabezamiento del Capítulo ("De las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables") y de la diferenciación que éste establece entre las actuaciones fiscalizadoras y las previas a la exigencia de responsabilidad. Estas procederán, "una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas o los correspondientes procedimientos de fiscalización" (art. 45.1) en el supuesto de responsabilidades que no sean por alcance de caudales o efectos públicos. Y, en el caso de que las presuntas responsabilidades lo sean por alcance, las actuaciones previas se configuran también como inequívocamente separadas de las fiscalizadoras, y posteriores a éstas, si las presuntas responsabilidades lo son por alcance de caudales o efectos públicos (art. 46) se pasarán los hechos supuestamente constitutivos del alcance a la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, que deberá decidir, bien el archivo de las actuaciones, bien la propuesta a la Comisión de Gobierno, de nombramiento de Delegado instructor. Si fuese este último el caso, el Delega-

do nombrado deberá practicar las actuaciones previstas en el art. 47 de la Ley de Funcionamiento, entre ellas la liquidación provisional del alcance (47.1.e), el requerimiento a los presuntos responsables para que efectúen depósito o fianza del importe provisional del alcance (47.1.f) y el embargo de los bienes de los presuntos responsables (art. 47.1.g).

Como se colige fácilmente, se trata de actuaciones que no pueden reputarse de fiscalizadoras, sino como directamente orientadas al enjuiciamiento y, en su caso, exigencia de responsabilidad y, por tanto, incluídas en el procedimiento enjuiciador y reservadas al Tribunal de Cuentas. Ello se ve corroborado por la Ley Orgánica del mismo, que encomienda a este órgano los procedimientos de instrucción (art. 26), y, si no excluye que la instrucción pueda llevarse a cabo por órganos de fiscalización de Comunidades Autónomas, ello procederá, como expresamente prevé la Ley Orgánica 2/1982, en su art. 26.3, por delegación del Tribunal de Cuentas. Ahora bien, aun cuando la Ley gallega del Consejo de Cuentas prevé la delegación de funciones por parte del Tribunal de Cuentas (arts. 5.2 y 10.2), la "instrucción del oportuno procedimiento jurisdiccional" a que se refiere el art. 5.1 de la misma Ley no se hace depender de delegación alguna, y se configura como potestad propia del Consejo de Cuentas; lo que supone ir "ultra vires" respecto de lo dispuesto en el art. 136 de la Constitución y en el art. 53 del Estatuto de Autonomía. Los representantes del Parlamento y de la Junta de Galicia alegan que, en realidad, lo que el artículo prevé es la apertura de un expediente o procedimiento administrativo que facilite al Tribunal de Cuentas la apertura de la fase preparatoria, equivalente a una diligencia preliminar. Pero tal actividad de constatación de indicios de responsabilidad, que en cuanto trasunto de los resultados de la fiscalización no podría negarse al Consejo de Cuentas, no se identifica con la "instrucción de procedimientos jurisdiccionales", como se ha señalado, a la luz de las disposiciones de la Ley Orgánica 2/1982 y de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Por todo ello ha de apreciarse la inconstitucionalidad del

inciso "instruirá el oportuno procedimiento jurisdiccional" del precepto que se impugna».

2. *Concepto y caracteres.*

Se pueden definir estas actuaciones como el conjunto de diligencias establecidas en la Ley de Funcionamiento para que previamente a la exigencia de responsabilidades contables en vía jurisdiccional, ante un supuesto de tal responsabilidad, sea o no por alcance o malversación de fondos públicos, se determinen, según trámites regulados, los hechos, los presuntos responsables y los daños y perjuicios ocasionados, y se garanticen, en los casos debidos, los derechos de la Hacienda Pública que se entiendan menoscabados, sin perjuicio de la procedencia del archivo en los casos en que la Ley expresamente lo permite.

De esta definición o, más bien, descripción, se pueden extraer los siguientes caracteres:

a) Como su propio nombre indica, las actuaciones previas ostentan el carácter -esencial para ellas- de ser previas a la exigencia de responsabilidades contables en vía jurisdiccional y, por consiguiente, a la incoación del juicio contable; de ahí que la serie de trámites por los que vienen constituídas deben de entenderse sobre la base de tal configuración legal.

b) Tienen por finalidad, en su papel de soporte para la iniciación de la vía jurisdiccional, delimitar los hechos supuestamente constitutivos de responsabilidad contable, individualizar los presuntos responsables de los mismos y, fijar, de manera provisional, el importe de los daños y perjuicios ocasionados al erario público, al tiempo que asegurar los derechos de la Hacienda Pública perjudicada, pero siempre que tal aseguramiento, que implica una restricción patrimonial para el

interesado, esté legalmente previsto, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de archivo que la Ley expresamente regula.

3. Tipos.

No son otros distintos a los establecidos en el Capítulo XI, del Título IV, de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

- *La pieza separada que regula el art. 45*, para los casos de responsabilidad contable distinta del alcance.

- *Las preliminares diligencias de archivo del art. 46.2* para los supuestos inicialmente registrados como alcance, cuando los hechos, manifiestamente, no revistan caracteres de alcance o cuando no aparezca éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de custodia o manejo de caudales o efectos públicos.

- *Las actuaciones de instrucción del art. 47*, llevadas a cabo por el Delegado Instructor, cuando los hechos supuestamente constitutivos de alcance no dan lugar al archivo antes explicado.

III. La pieza separada.

La primera actuación previa regulada por la Ley de Funcionamiento es la llamada por dicho texto "pieza separada". Reúne como características iniciales, además de su no derivación, a través de instituciones semejantes, de la legalidad anterior a la Ley Orgánica, el tener siempre como causa inmediata de su existencia el ejercicio de la fiscalización y el proceder exclusivamente para hechos presuntamente constitutivos de responsabilidad contable distinta del alcance.

Vamos a examinar una serie de cuestiones relacionadas con la pieza separada para presentar su completa configuración legal.

1. *Casos en que procede.* Según ha quedado apuntado, tan sólo procede cuando “una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización...” aparecieran “hechos que pudieran ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos en los términos definidos en la” Ley de Funcionamiento -art. 72-, “pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades” (art. 45.1, párrafo inicial). Es necesario sencillamente que del ejercicio de la fiscalización -entendida ésta en sentido amplio, es decir, no como resultado sino como procedimiento o trámite- surjan responsabilidades contables distintas al alcance de fondos públicos, para que legalmente sea viable la formación de la pieza separada.

2. *Iniciación.* La Ley de Funcionamiento es terminante al respecto, y establece que corresponde al Consejero de Cuentas el acuerdo de formación de la pieza separada, siempre que se den los presupuestos antes expuestos: conclusión del examen y comprobación de cuentas o del procedimiento fiscalizador y aparición de responsabilidades contables distintas del alcance (art. 45.1, párrafo intermedio). No precisa la Ley a qué Consejero de Cuentas compete concretamente la adopción de dicho acuerdo, pero visto el tenor del precepto no ofrece lugar a dudas que debe ser aquél que haya dirigido la fiscalización de la que dimanen las supuestas responsabilidades contables.

Dicho acuerdo de formación puede tomarse de oficio por el Consejero de Cuentas competente o a instancia, bien del Ministerio Fiscal, bien del Abogado del Estado -art. 45.1 de la Ley de Funcionamiento-, siendo, en todo caso, condición necesaria para la validez del mismo, que se cite al presunto responsable -se entiende si es que lo hay- o, en su defecto a sus causahabientes; citación ésta que se llevará a cabo comunicándole el acuerdo de formación de la pieza, del mismo modo que se haga a los antecitados Ministerio Fiscal y Abogado del Estado.

Se plantea en este tema una duda: ¿Pueden los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas incoar de oficio, o a instancia de parte, piezas separadas que deriven o sean consecuencia del ejercicio de las funciones fiscalizadoras que legalmente tienen encomendadas?. Creemos que a pesar de la dicción literal del art. 45 («el Consejero de Cuentas, de oficio o a instancia... acordará») la formación de la pieza en estos casos corresponde al órgano o autoridad que haya dirigido e impulsado en sus trámites la fiscalización de que se trate. Las razones de esta afirmación son variadas: en primer lugar, el espíritu del legislador de 1988, que con la redacción del art. 45 lo que pretendía claramente era que fuera el órgano o autoridad que hubiera dirigido la fiscalización el que tomara el acuerdo de su formación; en segundo lugar, que la propia Ley en su art. 29 pone de manifiesto que ha de existir una estrecha colaboración entre el Tribunal de Cuentas y los órganos autonómicos de control externo, y no dudamos que tal colaboración quedaría en entredicho -de igual modo que los mecanismos legales para articularla- si se quisiera reservar en exclusiva para el Tribunal de Cuentas la facultad de incoar («a sensu contrario» de no incoar) piezas separadas; por último, observemos que si siguiéramos la postura rígida de pensar que ha de ser un Consejero de Cuentas del Tribunal de Cuentas el que acuerde la formación de pieza separada en las fiscalizaciones realizadas por los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas, chocaríamos con un problema que reduciría prácticamente al absurdo el criterio expresado: ¿qué Consejero tendría "ex lege" atribuida competencia para acordar la formación de pieza separada?.

También es necesario traer a colación en este singular apartado el art. 56.2 de la Ley de Funcionamiento, relativo a la acción pública. Este precepto, dictado para los casos en que el ejercicio de la acción pública se plantee sin que exista iniciado procedimiento jurisdiccional en exigencia de responsabilidad contable, prevé, como primera medida, el reparto por turno de la misma a un Consejero de la Sección de Enjuiciamiento, y permite a éste, previamente a la incoación del correspondiente procedimiento jurisdiccional, el acuerdo de recabar

del Departamento que hubiere efectuado el examen y comprobación de las cuentas o que hubiere tramitado el oportuno procedimiento fiscalizador (trasládese a este aspecto lo antes dicho sobre iniciación en fiscalizaciones realizadas por los Tribunales de Cuentas autonómicos) la formación de la pieza separada a que nos venimos refiriendo. Se instrumenta pues "ope legis" una nueva instancia de formación de la pieza separada, que figura al margen de la regulación natural de la misma, pero que únicamente está pensada para la concreta circunstancia de que se ejercite una acción pública y no exista incoado juicio contable alguno, y que conviene conectar con lo prevenido en el apartado 3 del artículo comentado, cuya aplicación permite el rechazo de acciones públicas cuando de las actuaciones fiscalizadoras no se desprendiesen indicios de responsabilidad, o los que resultaren no mereciesen la calificación de contable.

3. *Finalidad de la formación.* El último inciso del art. 45.1 de la Ley de Funcionamiento explícitamente dice que la pieza separada se formará "con la finalidad de concretar los hechos, los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios, y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos".

4. *Contenido.* Viene asimismo preceptuado en el párrafo 2 del tan repetido art. 45. Del mismo se deduce que la pieza separada contendrá, por una parte, los antecedentes del procedimiento fiscalizador que se consideren adecuados a la finalidad señalada anteriormente, y por otra, cuanto soliciten el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el presunto responsable, si hubiere comparecido.

Con respecto al primer contenido, no cabe duda de que la selección de los "antecedentes" quedará a cargo del Consejero o autoridad que haya acordado la formación de la pieza, debiendo incorporarse a la misma testimonio de los que se consideran idóneos para lograr la finalidad legalmente prevista.

Con respecto al segundo, y para que pueda tener lugar, será preciso que el Consejero o autoridad de que se trate, otorgue un trámite en el que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado y, si estuviere comparecido, el presunto responsable, puedan solicitar la incorporación de otros documentos o diligencias además de las que obren en autos, e incluso formular sucintas alegaciones a la pieza.

5. *Trámite final.* Claramente establece el inciso final del art. 45.2 que "una vez ultimada (es decir, cumplimentado su contenido) se remitirá la pieza a la Sección de Enjuiciamiento a efectos de la iniciación del oportuno juicio de cuentas", que tendrá lugar de conformidad con los arts. 68 y siguientes de la Ley de Funcionamiento.

6. *Recursos.* Conviene no olvidar que según el art. 48 de la Ley de Funcionamiento "contra las resoluciones dictadas en la pieza separada... o en las actuaciones prevenidas en los arts. 46 y 47 ... en que no se accediera a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalasen o en que se causase indefensión, se dará recurso ante la Sala del Tribunal que corresponda -art. 54.2.d) y disposición adicional décima-, a interponer dentro del plazo de cinco días". Se trata de un recurso innominado que procede por motivos legales contra cualquier resolución, tras un breve trámite de instrucción y alegaciones de las partes en relación con el motivo de impugnación planteado.

IV. Las diligencias preliminares de archivo del art. 46.2.

La Ley de Funcionamiento, con el fin de evitar innecesarias tramitaciones y de salvaguardar al máximo el principio de economía procesal, ha previsto en el art. 46.2 unas diligencias tendentes al archivo de las actuaciones cuando se pasen a la Sección de Enjuiciamiento hechos supuestamente constitutivos de alcance, que luego no resultan serlo, 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 caudales o efectos públicos que hubiera tenido lugar al margen del proceso normal de rendición de cuentas al Tribunal.

1. *Casos en que procede.* El art. 46.2 con claridad indica que sólo es dable decretar el archivo, previos los trámites legales necesarios "cuando los hechos, manifiestamente, no revistan los caracteres de alcance o cuando no fuera éste individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos".

2. *Iniciación.* En estos casos, se turnará el asunto a un Consejero de la Sección de Enjuiciamiento, según el orden de reparto establecido, quien dará a las actuaciones el impulso preceptivo hasta su resolución final.

3. *Tramitación.* Basta con que el Consejero turnado otorgue trámite de audiencia por plazo de cinco días al Ministerio Fiscal, al Abogado del Estado y, en su caso, y si estuviese comparecido en forma, al que hubiere deducido la pretensión de responsabilidad contable (Ver art. 56.2).

4. *Resolución.* Superado el trámite de audiencia anterior, el Consejero de Cuentas podrá decretar el archivo de las actuaciones, mediante resolución motivada, aunque, obviamente, también puede decretar que lo procedente es que se nombre Delegado Instructor para que practique las diligencias del art. 47, por lo que en estos casos -cuando el Consejero encuentre en el asunto sometido a su consideración indicio de responsabilidad contable por alcance- la resolución que se dicte será comunicada a la Sección de Enjuiciamiento, a los efectos de que proponga a la Comisión de Gobierno el nombramiento de Delegado Instructor.

5. *Recursos.* El art. 46.2 establece un recurso ante la Sala, a interponer, en el plazo de cinco días, de similares características al

regulado en el art. 48, aunque reservado al supuesto en que se decreta el archivo, y sin que hayan de concurrir motivos concretos para hacer uso de él, aparte la situación por parte del recurrente de que la resolución impugnada no sea conforme a Derecho.

V. Las actuaciones de instrucción del art. 47.

1. Sus diferencias con la pieza separada. Especial referencia al Delegado Instructor.

Si la pieza separada es el trámite previo al juicio de cuentas (que puede incoarse o no), las diligencias relacionadas en el art. 47 de la Ley de Funcionamiento constituyen la previa actuación del procedimiento de reintegro por alcance (que, derivado de aquéllas, puede igualmente incoarse o no).

Además de la diferencia apuntada, que implica otras por la propia naturaleza o, más bien, esencia que la Ley otorga a las expresadas actuaciones, habida cuenta de que la pieza separada será de utilización para supuestos de responsabilidad contable distintos al alcance, y la instrucción del art. 47 irá encaminada exclusivamente a la inicial depuración de alcances de caudales o efectos públicos, hay netas distinciones: los trámites del art. 45 simplemente requieren la formación de una pieza separada, tomando como base el procedimiento de fiscalización o el examen y comprobación de cuentas donde se hayan apreciado los indicios de responsabilidad contable, y aportando aquella documentación cuya incorporación sea pretendida por quienes el precepto considera legitimados para ello, pero sin que sea posible desplegar ni por el Consejero (o autoridad similar en las Comunidades Autónomas) ni por ningún funcionario encargado instrucción o desarrollo alguno que supere las meras facultades de acopio de datos y documentos -desde luego, significativos a efectos de conseguirse la finalidad de la pieza- a que nos hemos referido y que, por cierto, son las únicas que la Ley de Funcionamiento permite; por el contrario, las

diligencias contenidas en el art. 47 exigen una auténtica instrucción procedimental en la que partiéndose de unos datos e información iniciales -a veces un simple escrito de denuncia que no contiene más que la presunción de haberse cometido genéricas irregularidades- se reclaman diligencias preventivas, se practican las estimadas como oportunas en averiguación del hecho y de los presuntos responsables, se realiza la liquidación provisional y, en los casos debidos, se pasa al embargo de los bienes de los iniciados en responsabilidad.

Tan preponderante es la "instrucción" en las actuaciones del art. 47 que por imperativo legal es llevada a cabo por un Delegado Instructor, que no sólo venía ya previsto y regulado en determinados artículos de la Ley Orgánica (22.2.d., nombramiento por la Comisión de Gobierno; y 26, atribuciones, ejercicio, intervención de los órganos de control externo de las CCAA y obligatoriedad del cargo), sino que es una figura de hondas raíces en el derecho histórico del Tribunal de Cuentas. Antecedentes inmediatos de este órgano los encontramos, tanto en la Ley de 3 de diciembre de 1953, modificada por la de 23 de diciembre de 1961, como en la anterior Ley de 29 de junio de 1934 y su Reglamento de 16 de julio de 1935; si bien se contemplaba como órgano al que se le encomendaba no sólo la fase de instrucción sino también el conocimiento, decisión -a nivel de propuesta, como mínimo-, e incluso la ejecución de los entonces denominados expedientes administrativos judiciales de alcance y reintegro, antecedente inmediato del procedimiento que ahora tratamos.

No entramos, por no ser materia propia y específica de este trabajo, en el tratamiento de las cuestiones que ya planteaba y resolvía la Ley Orgánica en relación con el Delegado Instructor y que ya hemos esbozado líneas atrás: el nombramiento de los Delegados Instructores es competencia de la Comisión de Gobierno; éste puede recaer en funcionarios públicos que presten servicio en la provincia en que hayan ocurrido los actos que puedan constituir alcance o entre funcionarios del propio Tribunal; la atribución del Delegado consiste en la instrucción de los procedimientos de reintegro, siendo el cargo de

obligada aceptación; y, por último, la posibilidad de delegar en las CCAA que tengan órgano de control externo, el ejercicio de las facultades instructoras a que nos venimos refiriendo.

Sí vamos a destacar, como aportaciones reconocibles a la Ley de Funcionamiento, las siguientes:

a) En la estructura organizativa del Tribunal, aparece dentro de la Sección de Enjuiciamiento una unidad administrativa, a que se refieren los arts. 11.3 y 47.4 de la Ley de Funcionamiento, dotada del personal técnico, administrativo y auxiliar a la que se le encomienda la tramitación de las actuaciones previas y la vigilancia de las mismas, en caso que la instrucción haya sido delegada en personas o Instituciones ajenas al propio Tribunal.

b) La Ley persigue la proximidad del Delegado al lugar de los hechos, por ello, el art. 47.5 de la Ley de Funcionamiento prevé que, "cuando el cargo de Delegado Instructor recaiga en funcionario que tenga su residencia fuera de la provincia en que hubieran acaecido los hechos, podrá dicho Delegado nombrar su Comisionado para la práctica de las diligencias concretas que le delegue expresamente. El nombramiento de Comisionado se hará en funcionario público del lugar en que ocurrieran los hechos. Los Delegados cuidarán, bajo su responsabilidad, que los Comisionados observen estrictamente lo que determina la Ley de Funcionamiento respecto de las actuaciones en que intervengan". Precisamente, esta posibilidad de Comisionado se produce en todos los casos en que actúa la unidad de actuaciones previas del Tribunal respecto de alcances producidos fuera de esta capital.

c) Asimismo, la Ley de Funcionamiento, siguiendo los antecedentes legislativos en la materia, admite, en su art. 3.0) la posibilidad de establecer delegaciones del Tribunal para la instrucción de actuaciones previas, con carácter permanente, en aquellos organismos o servicios cuya importancia o complejidad lo aconsejen. Ahora bien, tal

competencia se atribuye no a la Comisión de Gobierno sino al Pleno del Tribunal lo que puede hacer pensar en una posible contradicción entre la dicción literal del art. 26 de la Ley Orgánica y el art. 3.0 de la Ley de Funcionamiento. No obstante, dicha contradicción es sólo aparente si la interpretación que se hace de ambos artículos es que la facultad que se atribuye al Pleno del Tribunal es la relativa al establecimiento de Delegaciones del Tribunal en determinados Servicios u Organismos con carácter permanente de forma que, una vez creadas, es la Comisión de Gobierno la competente para efectuar el nombramiento que habría de recaer en uno de los funcionarios públicos que prestasen su servicio en el Organismo en que existiera reconocida la Delegación.

2. Actuaciones a realizar.

Respecto de las actuaciones a realizar por el Delegado Instructor, el art. 47.1 de la Ley de Funcionamiento contiene una serie de diligencias que no tienen carácter exhaustivo, pues basta ver la contenida en la letra c) en que se le permite practicar todas las que considere precisas en orden a la finalidad de la instrucción, esto es, determinación del alcance y los presuntos responsables.

A efectos meramente sistemáticos, distinguiremos entre: diligencias iniciales, cuyo objeto es la obtención del mayor número de datos e informaciones -debidamente acreditados- en orden al establecimiento provisional de los hechos y del alcance y presuntos responsables, si los hay; liquidación provisional, que se puede considerar, tal vez, como el acto culminante de la instrucción, y que permite la plasmación, ordenada y sistemática de los resultados obtenidos en las diligencias iniciales y su aportación al procedimiento, y su puesta de manifiesto a los interesados, para que permanezcan salvaguardadas, en todo caso, la defensa y la seguridad jurídica; y el requerimiento y, en su caso, posterior embargo, que persigue el aseguramiento, en esta vía previa a la exigencia jurisdiccional de responsabilidades conta-

bles, de los perjuicios y menoscabos que pudieran derivarse de aquéllas, ello sin perjuicio de las facultades que el art. 67 de la Ley de Funcionamiento otorga al Ministerio Fiscal y al demandante en el proceso judicial contable.

2.1. Diligencias iniciales.

El art. 47.1 dice que "hecho el nombramiento del Delegado Instructor" -y comunicado que haya sido al Ministerio Fiscal, al Abogado del Estado o, en su caso, de la Entidad perjudicada; actor popular, si lo hubiere en su caso, y presuntos responsables si se conocen-, "procederá a la práctica de las siguientes actuaciones":

a) Nombramiento de Secretario que autorice y lleve a efecto cuantos proveídos y diligencias se pronuncien o se practiquen en el procedimiento.

b) Reclamación de las diligencias preventivas del alcance que se hayan instruido por el Jefe del Centro o Dependencia donde haya ocurrido la falta o por el alcanzado en su caso. A este respecto, conviene recordar el art. 146 de la Ley General Presupuestaria que dice que "tan pronto como se tenga noticia de un alcance, malversación, ... los Jefes de los presuntos responsables instruirán las diligencias previas y adoptarán, con igual carácter, las medidas necesarias para asegurar los derechos de la Hacienda Pública, dando inmediato conocimiento al Tribunal de Cuentas...".

c) Práctica de las diligencias oportunas en averiguación de los hechos y de los presuntos responsables o sus causahabientes, a no ser que se consideren suficientes las practicadas con anterioridad.

Con esta amplia fórmula se concede al Delegado Instructor amplia libertad en la forma en que puede conducir la investigación de

los hechos, pero dicha extensión de posibilidades indagatorias no tiene correlativo en un reconocimiento expreso de facultades que situasen al Delegado del Tribunal de Cuentas cuando instruye en posiciones cercanas a las de una autoridad, lo cual redundaría siempre en una mayor celeridad en la tramitación al poder invocarse determinadas potestades en los casos de reticencia, negligencia u obstrucción de Organismos, Corporaciones, Entidades o funcionarios en la remisión de cuantos datos, estados, informes, o documentos tuviesen relación con los hechos investigados y fueren solicitados.

d) Pase del tanto de culpa a los Tribunales ordinarios, si hubiere indicios de responsabilidad criminal, salvo que conste haberse hecho en las diligencias preventivas. Ello no es sino una manifestación concreta del deber general que incumbe a cualquier ciudadano de denunciar ante la Autoridad competente aquellos hechos delictivos bien que presenciare o bien que tuviere noticia por razón del cargo, profesión u oficio, establecido en los arts. 259 y 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

2.2. Liquidación provisional.

En el apartado c) del art. 47.1 que venimos comentando aparece como otra actuación más a realizar por el Delegado, la liquidación provisional.

Como ha quedado dicho, es el acto más importante y al que naturalmente tiende la instrucción, por dos órdenes de razones: constituye el reflejo palpable, a través de un Acta, de los logros conseguidos en las primeras fases indagatorias, declarándose de una manera previa y provisional la existencia o inexistencia de alcance y los presuntos responsables contables, si los hay; por otra parte, es el cauce para que las distintas partes interesadas en la instrucción tengan conocimiento de las consecuencias de la misma y puedan intervenir

activamente -si no lo han hecho- en la inicial fijación de las posturas actoras y de atribución de responsabilidad, que, posteriormente, encontrarán en el juicio contable su legal terreno de contradicción (alegatorio y probatorio) y de decisión.

Escasas son las exigencias de la Ley de Funcionamiento para la práctica de la liquidación provisional. Tendrá lugar, según la antecitada Ley «previa citación de los presuntos responsables, Ministerio Fiscal, Letrado del Estado o, en su caso, legal representación de la entidad perjudicada, con mención expresa de la clase de valores, efectos o caudales públicos que pudieran haber sufrido menoscabo».

Asimismo, deberá ser citado, en caso de que las actuaciones del art. 47 se hubieren iniciado a consecuencia de acción popular conforme a lo establecido en el art. 56.2 de la Ley de Funcionamiento, aquel que hubiere ejercitado la acción y en consecuencia se hallase comparecido en forma, en el procedimiento.

El trámite de liquidación provisional ha de documentarse en acta, en la que, tras hacer constar los hechos a que se refieren las actuaciones, y las diligencias que hayan sido practicadas en averiguación de los mismos, se hará manifestación expresa de la cuantía a la que asciende, de manera previa y provisional, la partida de alcance, con expresión de la cuenta en la que luzca y la clase de valores o caudales que hayan resultado menoscabados, de conformidad con el concepto de alcance del art. 72 de la Ley de Funcionamiento; y de las personas a las que se les imputa, indiciariamente, las conductas constitutivas de presunta responsabilidad contable, con descripción, de la forma más precisa posible, de las acciones u omisiones ilegales que hubieran originado los perjuicios económicos. No obstante, la Ley de Funcionamiento admite en el art. 47.2 la posibilidad de dirigirse solamente contra los responsables directos dejando para un momento posterior la determinación y aseguramiento de las responsabilidades subsidiarias, cuando existieran dificultades para su concreción y así se haga constar en el acta de liquidación provisional.

Finalmente, habrán de incorporarse al acta las manifestaciones que quieran verter las partes comparecidas, tanto si se trata de meras alegaciones como si quieren solicitar que se completen o se practiquen determinadas diligencias, cuyo resultado pudiera ser determinante en las actuaciones instructoras, disponiendo, en caso de que no se accediera a ello por el Delegado, del recurso a que hace referencia el art. 48 de la Ley de Funcionamiento. No obstante, lo anterior no puede ser interpretado en el sentido de querer introducir una fase de contradicción o controversia en este trámite, puesto que no hay que olvidar que la etapa contenciosa propiamente dicha se produce después de la Instrucción.

Una vez concluido todo ello, el acta deberá ser suscrita por el Delegado y los comparecientes, así como por el Secretario en el ejercicio de su función propia.

Ahora bien, puede darse el caso de que de las diligencias practicadas por el Delegado Instructor no se desprendan hechos constitutivos de alcance, bien porque hubiere sido reintegrado, o bien porque resulte acreditado que los hechos origen de las actuaciones no fueran subsumibles dentro de la jurisdicción o competencia del Tribunal, de acuerdo con el art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento. En cualquier caso, el acta de liquidación provisional deberá recoger el resultado a que se haya llegado en la instrucción de las actuaciones previas.

Todo ello pone, claramente, de manifiesto la importancia de este trámite porque no sólo indica el camino a seguir en la práctica de las ulteriores diligencias por el propio Delegado -así, si resulta alcance, procederá requerimiento a los presuntos responsables, embargo... si no resultare alcance, traslado de lo actuado a la Sección de Enjuiciamiento- sino que constituye la pieza fundamental, aunque no tenga carácter decisivo o vinculante para el órgano de la jurisdicción contable a quien compete el conocimiento y fallo de la fase propiamente jurisdiccional y contenciosa del procedimiento de reintegro por alcance y, es más, constituye el antecedente necesario del que surge la pretensión de los legitimados activamente en el proceso contable.

2.3. Medidas de aseguramiento: requerimiento de pago y embargo.

Una vez practicada la liquidación provisional y si de ella resultare alcance, puesto que si no el trámite ulterior -ya se dijo- que es el simple traslado de lo actuado a la Sección de Enjuiciamiento para que proceda de acuerdo con lo establecido en el art. 73.1 en relación con el 68.1 "in fine", ambos de la Ley de Funcionamiento; el párrafo f) del art. 47 prevé como trámite inmediatamente posterior el "requerimiento a los presuntos responsables para que depositen o afiancen, en cualquiera de las formas legalmente admitidas, el importe provisional del alcance, más el cálculo, también provisional, de los intereses que pudieren resultar procedentes, bajo apercibimiento de embargo". Dichos intereses serán, de acuerdo con lo preceptuado en la letra e) del art. 71, 4ª y en el art. 59.1, ambos de la Ley de Funcionamiento, y en los arts. 145 y 36 de la Ley General Presupuestaria, los de demora calculados con arreglo a los tipos establecidos y vigentes el día que se consideren producidos los daños y perjuicios y desde tal fecha.

Ahora bien, el requerimiento que habla la letra f) del citado artículo, debe incluir la invitación a los presuntos responsables de que ingresen en firme la cantidad inicialmente alcanzada y ello porque el art. 79.1.c) de la Ley de Funcionamiento permite el sobreseimiento de las actuaciones instructoras cuando resulte haber tenido lugar los hechos constitutivos de alcance, y éste hubiere sido totalmente reintegrado. La consecuencia, pues, que ello conllevaría en posteriores trámites sería que el proceso judicial contable terminaría, en caso de ingreso en firme, en el sobreseimiento del mismo, previas las alegaciones de las partes; mientras que, en caso de depósito efectuado o embargo por no afianzarse la partida alcanzada, el procedimiento discurriría por los trámites contenciosos del art. 73 y siguientes, del declarativo ordinario que proceda según cuantía.

Por último, la letra g) del 47.1 se refiere al embargo de los bienes de los presuntos responsables, en caso que no se hubiere procedido al ingreso, depósito o afianzamiento de la partida alcanzada, en los

términos establecidos en el Reglamento General de Recaudación, actualmente el aprobado por Decreto 1684/1990 de 20 de diciembre (B.O.E. nº 3 de 3 de enero de 1991) para la vía de apremio (Libro III, Título 1º, arts. 91 y siguientes), si bien ha de tenerse en cuenta la advertencia del propio número 3 del art. 47, que entiende sustituida la providencia de apremio de que trata el art. 106, por el requerimiento de depósito previsto en la letra f) del 47.1.

Dicha sustitución no ofrece ninguna duda de encaje procedimental, ya que el art. 106 del mismo Reglamento General de Recaudación confiere a la Providencia de apremio un carácter similar al que ostenta el requerimiento del art. 47.1.f) de la Ley de Funcionamiento. En efecto, el art. 106 dice que "es el acto de la Administración que despacha la ejecución contra el patrimonio del deudor en virtud de los títulos", a que se refiere el art. 104 y 105 del Reglamento General de Recaudación. Estos títulos, según dichos artículos, no son otros que las certificaciones de descubierto, individuales o colectivas, a las que el Reglamento les otorga el carácter de "títulos acreditativos del crédito", en cuanto sean "expedidos por los órganos de intervención a propuesta de los órganos de recaudación".

En este sentido, conviene destacar que el perfecto encaje de procedimientos se produce, no sólo por la sustitución "ope legis" de la providencia de apremio por el requerimiento del art. 47.1.f), sino también, por la proximidad de naturaleza que puede predicarse entre tal acta de liquidación provisional y las certificaciones de descubierto. Ello sirve, además, para confirmar la tesis que aboga por que el contenido fundamental de las actuaciones del art. 47 son el determinar la partida alcanzada y las personas a las que se le imputa para, una vez dejada constancia de ello en nuestra singular certificación de descubierto, proceder al apremio de las personas que resulten responsables y, en su caso, al embargo de los bienes, de manera que queden, perfectamente, asegurados los derechos económicos de la Hacienda perjudicada, durante la posterior contienda jurisdiccional.

La fecha de notificación del requerimiento del art. 47.1.f) será la determinante para iniciar el cómputo de los plazos para efectuar el depósito, ingreso o afianzamiento. Estos plazos, conforme al art. 108 del Reglamento, serán:

a) Los requerimientos notificados entre los días 1 y 15 de cada mes, hasta el día 20 de dicho mes, o inmediato hábil posterior.

b) Los notificados entre los días 16 y último de cada mes, hasta el día 5 del mes siguiente o inmediato hábil posterior.

Transcurridos los plazos señalados, sin que se haya producido el depósito, afianzamiento o ingreso, el Delegado Instructor dictará Providencia de Embargo por cantidad que sea suficiente para cubrir el cálculo aproximado del principal, interés y costas que hayan sido causadas o se causen. En la práctica del embargo habrá de regirse, necesariamente, el orden establecido en el art. 108 del Reglamento General de Recaudación.

El art. 113 del Reglamento General de Recaudación especifica, incluso, la procedencia de la información que se ha de recopilar en orden a la investigación de bienes del deudor, y como puede comprenderse fácilmente, todas las diligencias de indagación son fundamentales para conseguir, de manera eficaz, el aseguramiento de los derechos económicos de la Entidad Pública perjudicada. Tales diligencias habrán de efectuarse durante la práctica de las diligencias del art. 47.1 si de las mismas se fuera vislumbrando presunta responsabilidad de alguno de los inculpados, con el objeto que, una vez requerido de ingreso, depósito o afianzamiento de manera infructuosa, se pueda proceder a la traba de bienes suficientes para cubrir el importe del inicial descubierto.

Esta fase de indagación de bienes es también importante en cuanto, de no haberse realizado suficientemente durante la instrucción de las actuaciones previas, resulta legalmente muy difícil llevar a cabo

la investigación de bienes del presunto responsable en el procedimiento jurisdiccional, ya que la Ley de Enjuiciamiento Civil no concede tales facultades indagatorias sino en el propio ejecutivo y, en consecuencia, en la fase de ejecución de sentencia, por lo que habría de recaer en los demandantes la obligación de designar bienes del presunto responsable, lo que implica, de suyo, una labor prácticamente imposible, habida cuenta los medios que disponen para ello tanto el Servicio Jurídico del Estado como el Ministerio Fiscal del propio Tribunal.

De ahí, la importancia que tiene el cumplimiento estricto, durante la instrucción de las actuaciones previas, de las medidas de embargo preventivo, de forma que dicho cumplimiento permita en vía jurisdiccional ratificar -sin necesidad de indagación-, los embargos realizados, teniendo a estos efectos consideración de documento suficiente para su despacho las diligencias en que se hubiere concretado provisionalmente el importe de las responsabilidades contables (art. 67.2 y 3 Ley de Funcionamiento).

3. La vigilancia de las actuaciones.

De una atenta lectura de los arts. 11.3 y 47.4 de la Ley de Funcionamiento, se puede deducir -en absoluta coherencia y mayor respecto a la Ley Orgánica- que en la mente del legislador de 1988 gravitaba la idea de que fuera la Unidad que en los expresados preceptos se crea la que, mayoritariamente, llevaría la instrucción de las actuaciones previas a los procedimientos de reintegro por alcance, la cual es encomiable y deseable si pensamos que se trata de una Unidad servida por personal al servicio del Tribunal de Cuentas y que la tramitación de estas actuaciones en las que, en su medida, se depuran responsabilidades contables exige unos conocimientos específicos que se presumen más intensos respecto de aquellas personas cuya función pública es desarrollada en el Tribunal de Cuentas y más concretamente en una Dependencia de su Sección de Enjuiciamiento que centraliza orgánicamente la práctica instructora del art. 47.

Ahora bien, como la Ley Orgánica admitía también (y la de Funcionamiento expresamente en lo que se refiere a las Delegaciones Permanentes) que el cargo de Delegado Instructor fuera desempeñado por funcionarios públicos ajenos al Tribunal de Cuentas, la Ley del 88 no tuvo más remedio que recurrir a una vigilancia de la instrucción de tales actuaciones, como ya ocurría con la legalidad anterior, siendo precisamente a la Unidad del art. 11.3 a la que corresponde el ejercicio de dicha vigilancia, cuyas manifestaciones más relevantes serán cuidar que el Delegado Instructor acomode su actuación a lo prevenido en el art. 47 respecto a diligencias, liquidación, requerimiento y embargo, y evacuar las consultas que fueren formuladas durante el curso de la tramitación procedimental.

4. Plazo para la instrucción.

Para terminar, simplemente añadir el deseo del legislador de que tales actuaciones previas se realicen en el plazo de dos meses, prorrogables por otro mes con justa causa, cuya apreciación parece ser que corresponderá a la Sección de Enjuiciamiento en cuanto lo que se prorroga es el tiempo para ultimar las actuaciones del art. 47 y no el nombramiento, ya que la remoción del Delegado Instructor no se produce por el mero transcurso del tiempo sino por otro acuerdo de la propia Comisión de Gobierno a propuesta de la Sección o por la ultimación de su cometido.

La práctica se ha encargado ya de demostrar que el plazo, incluida su prórroga, se revela como absolutamente insuficiente en la mayor parte de los casos. Por una parte, porque, en multitud de ocasiones, el punto de partida de la instrucción no son más que datos inconcretos o presumibles, cuya contrastación a efectos de que luzcan debidamente acreditados impone actuaciones que van desde la investigación cuasi-policial a la realización de auditorías y completas reconstrucciones de la contabilidad y de los documentos contables; por otra parte, porque la falta de reconocidas facultades conminatorias

o de apremio al Delegado Instructor, sitúa a éste en una situación, en la que si sus peticiones o requerimientos no son atendidos, no tiene más salidas para terminar la instrucción que acudir a recordatorios o poner los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal o del Presidente de la Sección de Enjuiciamiento, lo que siempre conduce a un retraso más que notable en la ultimación definitiva del expediente.

Como corolario de lo expuesto, podemos concluir diciendo que las actuaciones del art. 47 han de tener por finalidad la mera determinación de la cuantía del alcance y de las personas responsables del mismo, con el objetivo de poder conseguir asegurar los derechos económicos de la Hacienda perjudicada y, una vez ello, proceder ya en vía jurisdiccional a la contradicción de pretensiones, en la que el juego de alegaciones y pruebas pueda ofrecer al juzgador los elementos fácticos y jurídicos necesarios para dictar una sentencia definitiva, en la que se concrete ya la cuantía del alcance y las personas que han de estar sujetas a responsabilidad contable, ya directa, ya subsidiaria, de manera que pueda servir con todas las garantías propias de un proceso, a una eficaz protección de los fondos públicos.

SEGUNDA PARTE: PROCEDIMIENTOS JURISDICCIONALES

I. Introducción.

La LFTC ha introducido novedades importantes dentro del aspecto procesal contable, o por mejor decir, ha creado un auténtico Derecho Procesal Contable en cumplimiento del mandato contenido en la Ley Orgánica 2/1982.

En efecto, el art. 44 de esta Ley Orgánica señalaba que "el Tribunal de Cuentas ajustará su actuación a los procedimientos esta-

blecidos en su Ley de Funcionamiento, de acuerdo con lo previsto en la presente Ley Orgánica". Más concretamente, la disposición final 3ª de la repetida Ley Orgánica 2/1982 anunciaba que "el Gobierno elevará a las Cortes Generales, a los efectos procedentes, un proyecto de Ley para la ordenación del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, con regulación de los distintos procedimientos y el Estatuto de Personal". Finalmente, la Exposición de Motivos de la Ley de Funcionamiento advierte que contiene, entre otras materias, la regulación de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal cuya reserva fue, indudablemente, prevista en la Ley Orgánica 2/1982. De esta manera, en el art. 1.c) de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas se dice que "de acuerdo con lo preceptuado en la Ley 2/1982, Orgánica del Tribunal de Cuentas, la presente Ley tiene como objeto:... c) La regulación de los procedimientos mediante los que se lleva a efecto el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos".

Concretamente, se contiene esta regulación en el Título V de la Ley bajo la rúbrica "De la jurisdicción contable y de sus procedimientos".

Precisamente, sólo en aquellos supuestos en que no exista regulación expresa en la Ley Orgánica y en la de Funcionamiento es cuando debe ser de aplicación la disposición final 2ª.2 de la Ley Orgánica 2/1982 que establece para este caso recurrir en vía de supletoriedad a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Ley de Enjuiciamiento Civil y Ley de Enjuiciamiento Criminal, por este mismo orden de prelación.

Así pues, la Ley Orgánica no reguló los procedimientos que conforman el proceso contable. Se limitó a establecer unos principios generales de competencia, legitimación, y acción pública, representación y defensa, así como a articular la jurisdicción contable dentro del principio de unidad y exclusividad jurisdiccional, consagrado en el art. 117 de la Constitución Española sometiendo el conocimiento de los

recursos de casación y revisión contra las sentencias del Tribunal de Cuentas ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, pero en materia procedimental se redujo a la declaración aludida del art. 44.

Sin embargo, del contexto de la Ley Orgánica y más concretamente del art. 15, en relación con el 25, se advertía que los procedimientos serían los que ya eran clásicos dentro del contenido histórico de la cuasi jurisdicción del Tribunal de Cuentas.

En efecto, de los arts. citados y del estudio de la legislación histórica del Tribunal se advierte que éstos eran: el juicio de cuentas; el procedimiento de reintegro por alcance y el denominado expediente de cancelación de fianzas.

De tales afirmaciones se desprende algo que quizás convenga resaltar: las enormes dificultades que entrañaba la tramitación de los procedimientos iniciados a partir de la vigencia de la Ley Orgánica 2/1982, carente por completo de normas procesales, con una concepción del Tribunal basada en la Constitución de 1978, radicalmente distinta a la perfilada por la antigua Ley de 3 de diciembre de 1953 y modificada por la de 23 de diciembre de 1961, que, además, como no fueron objeto de desarrollo reglamentario, declararon la vigencia del Reglamento de 16 de julio de 1935 que, realmente, lo era de la Ley del Tribunal de Cuentas de la República de 1934. Todo ello pone de manifiesto los auténticos problemas de interpretación que afrontamos en el ejercicio de la función jurisdiccional contable al utilizar como norma reguladora del procedimiento contable un Reglamento de 1935, que desarrollaba una Ley derogada con las modificaciones impuestas por la Ley Orgánica 2/1982 y con las atemperaciones necesarias que, en efecto, introdujo la Constitución de 1978 en el sistema de administración de justicia. No obstante, la práctica diaria fue resolviendo asuntos con la valiosa ayuda de la Sala de Apelación del Tribunal, cuyas sentencias no se limitaban a resolver cuestiones de fondo o formales de los procedimientos objeto del recurso, sino que las sentencias contenían la doctrina necesaria para interpretar las normas, enton-

ces vigentes, con arreglo a los principios procesales consagrados constitucionalmente, lo que permitió allanar un sinuoso camino del que, sin duda, se valió la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas a la hora de legislar sobre aspectos específicos de nuestra jurisdicción.

II. Tratamiento procesal de los procedimientos jurisdiccionales.

1. Expedientes de Cancelación de Fianzas.

Centrándonos, de manera concreta, en el estudio de la normativa procesal, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, tras establecer una serie de disposiciones comunes y otras relativas a la cuantía, contiene una regulación separada de cada uno de los procedimientos ya indicados.

La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas parte, a la hora de conceptualizar los tres procedimientos jurisdiccionales, de la naturaleza contenciosa o no de los mismos. Así, frente a los procedimientos de reintegro por alcance y juicios de cuentas, a través de los cuales se ventilan pretensiones de responsabilidad contable, aparecen los llamados expedientes de cancelación de fianzas en los que no existe tal contradicción de pretensiones. En este sentido, el art. 59.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, dice que en ellos "la pretensión se limita(rá) a la devolución de la cantidad depositada o a que se deje sin efecto la garantía constituida", esto es, de lo que se trata en este procedimiento, es constatar la inexistencia de responsabilidad contable para, una vez ello, permitir la cancelación o devolución de la garantía prestada en su día.

En parecidos términos se pronuncia el Preámbulo de la Ley de Funcionamiento al separarle de los otros dos por tener una naturaleza muy diferente asimilable a la de los expedientes de jurisdicción voluntaria de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Su regulación se contiene en los arts. 75 a 77 de la Ley de Funcionamiento y, básicamente, se inician por medio de una solicitud del legitimado activamente, que ha de contener determinadas menciones relativas a los datos personales del solicitante y al período y cuentas a que se refiere la gestión del afianzado, debiendo acompañarse, asimismo, una relación de la clase y número de cuentas que debió rendir el interesado y si obrare en su poder una certificación de que las mismas fueron archivadas de conformidad, haciendo mención, en caso contrario, de los reparos que se le hubieren hecho y de si le fue exigida alguna responsabilidad contable y el resultado del procedimiento.

Admitida a trámite dicha solicitud por el órgano de la jurisdicción contable que por turno corresponda, se practican una serie de diligencias encaminadas a constatar las menciones que obran en la solicitud, de forma que, completada dicha información y previa audiencia del Ministerio Fiscal y representación del Estado o, en su caso, de la Entidad en cuyo favor se constituyó la fianza cuya cancelación se pretende, el Consejero de Cuentas, en resolución motivada, acuerda la cancelación.

Las partes cuya audiencia se solicita, pueden manifestar su oposición a la cancelación que habrá de estar, necesariamente, fundamentada en que, de la información incorporada al expediente, existe algún indicio de responsabilidad contable o de alcance, lo que determinará la incoación del expediente en el denominado juicio de cuentas o en el llamado procedimiento de reintegro por alcance, tornándose el expediente, en consecuencia, en un proceso contencioso.

2. El juicio de cuentas y el procedimiento de reintegro por alcance: diferencia de objeto y tramitación.

Por su parte, el juicio de cuentas y el procedimiento de reintegro por alcance, son procedimientos auténticamente contenciosos cuya diferenciación radica en el objeto de la pretensión. Así del propio art. 59.1 y 71.4 se desprende que en el juicio de cuentas el objeto será el

resarcimiento o abono de los "daños y perjuicios causados en los bienes, caudales o efectos públicos" y en el procedimiento de reintegro por alcance su objeto será el reintegro del propio alcance, (definido éste en los términos del art. 72 de la Ley de Funcionamiento) con más los intereses legales, en ambos casos, desde el día en que se produjeron los daños o el alcance. Así el propio preámbulo de la Ley de Funcionamiento coincide en dicho criterio diferenciador al decir que "distingue la Ley, en punto a estos procedimientos judiciales, entre los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance de caudales y efectos públicos y aquéllos otros que únicamente pretenden dilucidar pretensiones fundadas en este caso concreto". La razón de esta separación no puede buscarse en la legislación histórica del Tribunal ya que, aunque existían ambos procedimientos, si bien con naturaleza administrativa-judicial, ambos tenían el mismo objeto procesal, esto es, el reintegro de los alcances, radicando la diferencia, entre uno y otro, en el origen de los mismos, es decir, en los juicios de cuentas, los alcances eran detectados como consecuencia del examen de legalidad al que eran sometidas las cuentas rendidas al Tribunal, mientras que en los expedientes de alcance y reintegro, éstos eran denunciados por una instancia ajena al propio Tribunal. Tal criterio diferenciador no es seguido, claramente, en la Ley de Funcionamiento, por cuanto de sus arts. 45 y 46 se desprende que, con independencia del origen, los alcances se tramitan por las actuaciones del art. 47 y posteriormente 73 y siguientes reguladores del procedimiento de reintegro por alcance y los supuestos de responsabilidad contable distinta del alcance por la pieza del art. 45 y, posteriormente, por el trámite judicial de los arts. 68 y siguientes reguladores del juicio de cuentas.

El verdadero motivo del referido criterio diferenciador hay que buscarlo en la Ley General Presupuestaria, de 4 de enero de 1977, que, posteriormente, se ha convertido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/88, de 23 de septiembre. En efecto, los arts. 143 y 144 de dicha Ley General Presupuestaria, anterior a la Ley Orgánica 2/1982, sólo atri-

buía competencia al Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidades contables definidas en el art. 140 de la misma, en los supuestos de alcances o malversaciones, mientras que las demás infracciones de dicha Ley constitutivas de responsabilidades contables se perseguían a través de expediente administrativo cuya incoación y decisión correspondía al Ministerio de Hacienda o al Consejo de Ministros, según que el presunto responsable fuera un mero funcionario o Autoridad, con ulterior recurso ante la jurisdicción contenciosa administrativa. Por su parte, la Ley Orgánica 2/1982 residenció en el Tribunal de Cuentas la competencia para conocer todos los supuestos de responsabilidad contable, atribuyéndole la facultad de avocar el conocimiento de aquellos expedientes administrativos en su art. 41 y la competencia para revisar las declaraciones administrativas de responsabilidad contable formuladas en tales expedientes en lugar de la jurisdicción contenciosa-administrativa.

La situación anterior pone de manifiesto el diferente contenido procedimental, es decir, el alcance se dilucidará por el trámite del procedimiento de reintegro por alcance, mientras que los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance en el Juicio de Cuentas.

Ahora bien, el problema se plantea en la práctica a la hora de diferenciar no ya el alcance, por cuanto se define en el art. 72 de la Ley de Funcionamiento, sino los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance. En este sentido la doctrina suele señalar como tales, las infracciones recogidas en el art. 141.1 letras b) al g) de la LGP, en las que se señalan, literalmente:

“b) Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.

c) Comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para realizarlos o con infracción de lo dispuesto en esta Ley o en la de Presupuestos que sea aplicable.

d) Dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas.

e) No rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o representarlas con graves defectos.

f) No justificar la inversión de los fondos a que se refieren los arts. 79 y 81 de esta Ley (redactado conforme a la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991).

g) Cualquier otro acto o resolución con infracción de la presente Ley”.

Obsérvese que, mientras el art. 72 de la Ley de Funcionamiento define el alcance por el resultado que ha producido una acción u omisión, esto es, la falta de numerario o de justificación, el art. 141.1 letras b) a la g) define como infracciones una serie de conductas que generarán responsabilidad contable en la medida que, interviniendo dolo o culpa, originen un daño o perjuicio económico en caudales o efectos públicos y que dicho perjuicio luzca en una cuenta; en definitiva, son conductas generadoras de responsabilidad contable en la medida que produzcan un resultado, el cual no es sino el propio alcance. Ahora bien, lo anterior no significa negar la responsabilidad contable sino, simplemente, afirmar que no siempre las infracciones del art. 141 son constitutivas de responsabilidad contable, sino que lo serán en la medida que se den los restantes elementos calificadores de la responsabilidad contable. Ello hace que en la práctica sean muy difíciles de deslindar los supuestos de alcance de aquellos otros constitutivos de responsabilidad contable distintos del alcance, lo que se traduce en una gran cantidad de procedimientos de reintegro por alcance, frente a un número mínimo y excepcional de juicios de cuentas.

En cualquier caso, la Ley de Funcionamiento contiene una regulación distinta para ambos procedimientos, si bien su iniciación es

igual para los dos, estableciéndose, como nota común, la necesidad de haberse ultimado las actuaciones previas que le sirven de obligado antecedente. Una vez recibidas las correspondientes actuaciones previas en la Sección de Enjuiciamiento o el expediente administrativo - en caso de que se trate de declaraciones administrativas de responsabilidad contable a que se refiere el art. 144 de la Ley General Presupuestaria- y turnadas al Consejero de Cuentas que corresponda o a la Sala, según se trate, se procederá:

- En caso de que de las actuaciones previas o del expediente administrativo resultare un supuesto de responsabilidad contable o de alcance, se anunciará en edictos en Boletines Oficiales los hechos que dan lugar a responsabilidad contable al objeto de que los habilitados para el mantenimiento u oposición de la pretensión comparezcan en los autos personándose en forma en el plazo de los nueve días siguientes al anuncio, acordándose, igualmente, el emplazamiento del Ministerio Fiscal, del Letrado del Estado o de la Entidad perjudicada y de los presuntos responsables en el mismo plazo.

- En caso de que las actuaciones previas o del expediente resultare, "de modo manifiesto e inequívoco":

- a) "inexistencia de responsabilidad contable".
- b) "falta de jurisdicción".
- c) "falta de competencia".
- d) "falta del procedimiento de fiscalización".

Pues bien, si concurriere alguno de los supuestos anunciados, el órgano jurisdiccional declarará, en resolución motivada, no haber lugar a la incoación del juicio contable, previa audiencia de las partes comparecidas, quienes podrán alegar y aportar los documentos a que hubiere lugar.

Hechas las publicaciones y comparecidas las partes, se da traslado de las actuaciones al Abogado del Estado o, en su caso, al de la

entidad perjudicada para que, si lo estima oportuno, deduzca la correspondiente demanda. Si no lo hiciera en el plazo otorgado se trasladarán las actuaciones al Ministerio Fiscal a los mismos efectos y en caso que tampoco presentare demanda, el órgano de la jurisdicción contable acordará el archivo de los autos.

Tras los anteriores trámites, comunes para ambos procedimientos, la Ley de Funcionamiento establece que, en el juicio de cuentas, contestada la demanda continuará el proceso por los trámites del contencioso-administrativo con diversas especialidades referentes a la fase de alegaciones previas, sobreseimiento y contenido de la sentencia; y, por su parte, en el procedimiento de reintegro por alcance, dispone la Ley de Funcionamiento que, hecha la publicación de edictos, se seguirán "los trámites del juicio declarativo que corresponda a la cuantía del alcance según la Ley de Enjuiciamiento Civil", con las especialidades ya señaladas para el juicio de cuentas en punto al sobreseimiento y al contenido de la Sentencia. Hay que advertir que la Ley de Funcionamiento olvida en este art. que la regulación del juicio de cognición no se recoge en la Ley de Enjuiciamiento Civil, a la que expresamente se remite, sino en el Decreto de 21 de noviembre de 1952, por el que se desarrolla la base 10 de la Ley de 19 de julio de 1944, sobre normas procesales aplicables en la Justicia Municipal, (derogada ésta última por la Ley Orgánica del Poder Judicial), por lo que hubiera sido más afortunada en su redacción si la remisión hubiere sido hecha de forma genérica a las Leyes Procesales Civiles.

En cualquier caso, no se acierta a comprender, el motivo que llevó a la Ley de Funcionamiento a la remisión a textos procesales contencioso-administrativos, en su caso, y a los textos procesales civiles en otro, más aún cuando existe una gran proximidad entre los objetos procesales de ambos procedimientos. La razón esgrimida por el Preámbulo de la Ley es que "mientras que el alcance supone la existencia de un saldo negativo e injustificado de una cuenta, fácilmente constatable en un mero examen y comprobación de la misma y que, por esa razón, puede sin dificultad discurrir por los cauces del

juicio declarativo que corresponda a su cuantía, los demás supuestos de responsabilidad implican, las más veces, un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos -menoscabo en caudales y efectos públicos, infracción de precepto legal regulador del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable, relación de causa a efecto, etc.-, que sólo a través de un proceso declarativo, como el ordinario contencioso-administrativo, pueden ser clasificados con las adecuadas garantías”.

No obstante las razones anteriores, sigue sin comprenderse la verdadera razón de la doble remisión ya que, por un lado, parece que el complejo proceso de fiscalización y constatación de datos, entre los que el Preámbulo de la Ley incluye la determinación del menoscabo, del precepto legal infringido, relación causa a efecto... fueran operaciones a realizar exclusivamente en el juicio de cuentas, olvidando que tales actuaciones no son sino las tendentes a acreditar los elementos calificadores de la responsabilidad contable, actuaciones que son, necesariamente, practicables en el procedimiento de reintegro por alcance, por cuanto éste es considerado en la Ley como un supuesto típico de la responsabilidad contable “in genere”. Por otro lado, la dicción del Preámbulo parece hacer pensar que sólo el proceso contencioso-administrativo ofrece las adecuadas garantías en cuanto a declaraciones de responsabilidad se trata y, sin embargo, no es éste un proceso típico cuyo objeto sea la declaración de responsabilidades.

Con todo, hemos de concluir diciendo que, quizás, hubiere sido una solución más acertada, en caso de haber tenido que recurrir, a la técnica de la remisión, hacerlo a una sola Ley procesal que bien pudiera haber sido la contenciosa-administrativa para ambos procedimientos, dada la coincidencia de aspectos con dicha jurisdicción, tanto en la dependencia de la instancia jurisdiccional de una fase previa puramente administrativa y en el tema de recursos, cuyas disposiciones se aplican directamente, incluso es la Sala 3ª del Tribunal Supremo la que entiende de la casación y revisión contable, como por sus propios órganos que, como señala el art. 31 de la Ley Orgánica de

Conflictos Jurisdiccionales, se entienden, a estos efectos, comprendidos en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Para terminar, concluye la Ley de Funcionamiento el tratamiento "de la jurisdicción contable y sus procedimientos" con disposiciones relativas a los modos de terminación, entre los que se recoge, junto con la Sentencia, los supuestos de terminación anormal, incluyendo aquí el sobreseimiento, tanto por reintegro, como por inexistencia de autos o de acreditación suficiente de los hechos y el allanamiento, desistimiento y caducidad respecto de los que se remite a la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa; los recursos contra las providencias, autos y sentencias, respecto de los que se remite, igualmente, a la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa, excepción hecha del recurso de casación en las que se establecen expresamente las resoluciones susceptibles de ser recurridas y los motivos tasados en que habrán de fundarse, si bien, hasta en tanto se regule este tipo de recurso en lo contencioso-administrativo, la Ley regula transitoriamente todo lo relativo a su preparación, interposición, sustanciación y decisión; y, finalmente, la ejecución de las sentencias en la forma establecida para el proceso civil, como fase necesaria de todo el proceso contable que ha de terminar con el efectivo resarcimiento del perjuicio ocasionado o con la declaración de insolvencia, en su caso, de las responsabilidades declaradas.

En definitiva, podemos concluir diciendo que, con el art. 136 de la Constitución Española, la ley Orgánica 2/1982 y la Ley 7/1988, de 5 de abril, se ha configurado al Tribunal de Cuentas como un órgano cuya función jurisdiccional es perfectamente homologable a la de los Tribunales Ordinarios, que garantiza, perfectamente, un eficaz control y protección de los fondos públicos, desde una perspectiva totalmente ajena e independiente a los restantes poderes del Estado.

**EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO
DE RESPONSABILIDAD CONTABLE
EN EL SECTOR LOCAL**

ANTONIO JIMENEZ HERNANDEZ,
Adjunto al Jefe de División,
Departamento
de Corporaciones Locales.

SUMARIO

- I. Normativa de aplicación.
 - II. El expediente administrativo de responsabilidad contable.
 - III. Exigencia de responsabilidad contable y delegación.
 - IV. Los recursos en materia de responsabilidad contable.
- CONCLUSIONES.

**EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO DE RESPONSABILIDAD
CONTABLE EN EL SECTOR LOCAL**

I. NORMATIVA DE APLICACION

1.1 En relación con las Haciendas Locales.

La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, en su artículo 5 .E. a), establece:

“Las entidades locales se rigen en primer término por la presente Ley y además:

En cuanto a las Haciendas Locales:

- a) Por la legislación general tributaria del Estado y la reguladora de las Haciendas de las Entidades Locales, de las que será supletoria la Ley General Presupuestaria.
- b) Por las Leyes de las Comunidades Autónomas en el marco y de conformidad con la legislación a que se refiere el apartado anterior.
- c) Por las Ordenanzas fiscales que dicte la correspondiente Entidad local, de acuerdo con lo previsto en esta Ley y en las leyes mencionadas en los apartados a) y b).

En cumplimiento de la previsión del artículo anterior y con la consideración de "base del Régimen Financiero de Administración Local" se dicta la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Pero esta norma, en tanto se desarrolle su título VI, referente al Presupuesto, sus créditos y modificaciones, su ejecución y liquidación, la Tesorería y la Contabilidad, y a los estados y Cuentas Anuales queda en suspenso y seguirá rigiéndose por la "normativa actual". (Disposición Transitoria octava de la Ley 39/1988).

La referida "normativa actual" está constituida por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local y que en su Título VIII regula las Haciendas Locales. Estas normas de Haciendas Locales constituyen la legislación estatal prevenida en el artículo 5.E. a) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, antes citado.

Del examen de los anteriores textos normativos con fuerza de Ley se deduce:

a) Su carácter básico, según resulta del motivo II de la exposición de la Ley 39/1988, yendo más allá que lo hacía la Disposición Final 7a. 2º, del Real Decreto Legislativo 781/1986 que consideraba al Título de Haciendas Locales como "legislación general".

b) La culminación del proceso de acercamiento del régimen presupuestario y contable local a la Ley General Presupuestaria y su declaración de ésta como norma supletoria.

Los vacíos normativos dentro de la legislación del Régimen local se han cubierto generalmente mediante la supletoriedad de la del Estado. Como precedente ya histórico en la materia de Haciendas Locales es de citar la Disposición Adicional Primera del Reglamento de esta naturaleza de 4 de agosto de 1952, cuando dice que: "Para las materias no reguladas por la Ley o en este Reglamento se aplicará la Ley de Administración y Contabilidad del Estado y demás disposiciones de la Hacienda Pública".

Pero esta definición expresa, ya sea la histórica antes referida o la actual de la Ley 7/1985, de Bases del Régimen Local, no ha sido considerada constitucionalmente legítima por el Tribunal de esta Jurisdicción en Sentencia de 21 de diciembre de 1989. El orden prelativo de las fuentes es declarado nulo por ser solamente interpretativo e innecesario o superfluo si es acorde con el "bloque de la Constitucionalidad" y claramente inválido si estuviere en contra del citado bloque.

Para interpretar la normativa aplicable hay que partir del reparto competencial de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía en cada materia y, en su consecuencia, de las Leyes básicas, que fijan la normativa uniforme y de vigencia en toda la Nación y de las Comunidades Autónomas de aplicación al ámbito de su territorio.

1.2 El Bloque de la Constitucionalidad.

La distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas se fundamenta en la exclusiva para establecer las bases de la ordenación de una materia determinada como normativa uniforme y de vigencia en toda la Nación, con lo cual se asegura, en vías de intereses generales superiores a los de cada Comunidad Autónoma, un común denominador normativo, a partir del cual cada Comunidad en defensa de su propio interés general, podrá establecer las peculiaridades dentro del marco de competencias que la Constitución y su Estatuto le haya atribuido sobre aquella misma materia.

En consecuencia de estos criterios del Tribunal Constitucional (Sentencia de 28 de enero de 1982) y en materia de Hacienda Local, la legislación básica del Estado está integrada por:

- La Ley de Bases del Régimen Local de 1985.
- La Ley de Haciendas Locales de 1988, o por el Real Decreto Legislativo 781/1986, mientras ésta no se desarrolle.
- La Ley General Presupuestaria, en su redacción del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de diciembre.

Pero son de señalar dos matizaciones:

Primera. El actual texto de la Ley General Presupuestaria tiene su origen en la Ley 11/1977, de 4 de enero, y sus adaptaciones postconstitucionales realizadas por el Gobierno a virtud de las autorizaciones de las Leyes de los Presupuestos Generales del Estado.

Sus preceptos, tanto si se consideran en su versión preconstitucional como postconstitucional, tienen en buena parte carácter básico por así tenerlo declarado la doctrina constitucional y las Leyes 8/1980, de 22 de septiembre, Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y 12/1983, de 14 de octubre, sobre el Proceso Autonómico.

En este sentido se han dictado por las Comunidades Autónomas las correspondientes leyes de Haciendas y Finanzas de su territorio y estimamos esclarecedor a este efecto recoger uno de los párrafos de la Exposición de motivos de la Ley 4/1986, de 4 de junio, de Haciendas de la Comunidad de Aragón, cuando dice:

“La presente Ley viene, por tanto, a regular la actividad financiera de la Comunidad de Aragón de tal forma que reconociendo las peculiaridades y necesidades de la misma ha de estar basada en el principio de coordinación con la Hacienda Estatal, por lo que ha de tomarse como referencia el sistema jurídico establecido en la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, que recoge y vertebró la realidad que significa la presencia del Estado en la actividad económico-social...”

Diversas Leyes de Hacienda o Finanzas de las Comunidades Autónomas (Andalucía, Ley 19.VII.1983; Canarias, Ley 7/1984, de 11.XII; Cantabria, Ley 21 de diciembre de 1984; Cataluña, Ley 10/1982, 12.VII; Extremadura, Ley 3/1985, 19.IV; Galicia, Ley 3/1984, 3.IV; Navarra, Ley Foral 6/199, 2.VII y 8/1988, 26.XII; Valencia, Ley 4/1984, 13 de junio; Aragón, Ley 4/1986, 4 de junio), regulan la

“responsabilidad administrativa contable” por remisión a la Ley General Presupuestaria o, más generalmente, de una forma análoga.

Segunda.- En el sector público local habrá que considerar dos espacios temporales:

Uno, el regulado por el Real Decreto Legislativo 781/1986, que aprueba el texto refundido del Régimen Local, el cual en su artículo 181 se hace concreta y clara remisión a la regulación de la responsabilidad contable a nivel administrativo a los artículos 140 a 146 de la Ley General Presupuestaria.

Otro, el regulado por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales que expresamente deroga el artículo anteriormente citado al derogarse también el Título VIII del referido Texto refundido de Régimen Local.

Por ello, se estima que al no ser los artículos 140 a 146 de la Ley General Presupuestaria preceptos básicos, se aplicarán a la esfera local en tanto no sean sustituidos por leyes de las Comunidades Autónomas dictadas sobre la materia -responsabilidad contable- de conformidad con la Legislación básica del Estado de Régimen Local.

II. EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

2.1 El artículo 140 de la Ley General Presupuestaria, en su versión de Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, determina que:

- Las autoridades y funcionarios de cualquier orden quedan sometidas a responsabilidad por las resoluciones que adopten o los actos que realicen con infracción de las disposiciones de la citada Ley.

- Las infracciones de las disposiciones legales han de ser por dolo, culpa o negligencia grave.
- La determinación de la responsabilidad de los causantes lleva aparejada la indemnización de los daños y perjuicios producidos a la Hacienda Pública.
- La responsabilidad anteriormente definida es independiente de la que pudiera deducirse en las esferas disciplinaria y penal.

2.2 Los artículos 141 a 146 de la Ley General Presupuestaria y el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, sobre expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el Título VII de la citada Ley, definen dos actuaciones procedimentales administrativas diferentes, cuales son:

- 1a. La deducida de los artículos 141. 1.a), 143 y 146 y, por remisión, 79 de la Ley General Presupuestaria y los concordantes del Reglamento aprobado por el Real Decreto 700/1988 referidos a la responsabilidad en que se hubiere podido incurrir por alcance o malversación en la administración de fondos públicos.
- 2a. Las resultantes de las posibles infracciones tipificadas en el artículo 141, de la Ley General Presupuestaria, en los apartados b) a g) del número 1. de dicho precepto, tal y como se deduce de lo dispuesto en el 144 y de su desarrollo en el Real Decreto 700/1988.

En los apartados 2.3., 2.4. y 2.5. se examinan las actuaciones procedimentales previas y de tramitación del expediente administrativo a realizar por las Administraciones Públicas, ya sea del Estado y de las Corporaciones Locales, ya de las Comunidades Autónomas si no las tuvieran previstas en sus leyes de Hacienda y Presupuestaria.

2.3 *Las diligencias previas.*

La instrucción de diligencias previas a que nos referimos son las previstas en el artículo 146 de la Ley General Presupuestaria (a las que también hacía referencia el artículo 181 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que autorizaba el Texto refundido de la Ley de Régimen Local, hoy derogado por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales) y constituyen un expediente administrativo por el que se resuelve "previamente" la situación o no de posible alcance o malversación en la administración de los fondos públicos, debiéndose concretar:

- Los hechos que pudieran haberlos producido.
- La cuantificación del posible alcance o malversación y su temporalidad.
- Los preceptos reguladores sobre la materia que resultaren afectados.
- Los presuntos responsables de los hechos.
- La adopción de las medidas necesarias para asegurar los derechos de la Hacienda Pública que tendrán la naturaleza de provisionales y oportunas para asegurar la resolución que pudiera recaer.
- La dación de cuenta de todo ello al Tribunal de Cuentas.

La resolución a adoptar en estas "diligencias previas" por los Jefes de los presuntos responsables y ordenadores de pagos, en las que han debido escucharse a los interesados, afectados y presuntos responsables, podrá ser acorde con los puntos antes reseñados y por tanto con remisión de todo lo actuado al Tribunal de Cuentas para que proceda con arreglo a sus competencias y procedimientos en el supuesto de que las noticias sobre el posible alcance o malversación hayan conducido tras su tramitación a deducir la existencia de indicios razonables y fundados de responsabilidad contable.

Pero también y por el contrario, pueden concluir las citadas

“diligencias previas” con su cierre ya por haberse clarificado los hechos producidos de forma que no se deduzcan situaciones de perjuicios para la Hacienda Pública, o porque aún habiéndose producido, los presuntos responsables lleven a cabo inmediato reintegro del principal y de los daños y perjuicios que se hubieran podido producir. En todo caso, parece necesario llevar a cabo la dación de cuenta al Tribunal de Cuentas, a sus efectos y competencias.

2.4 Otras diligencias previas.

La apertura de las mismas se fundamenta en el mismo artículo 146 de la Ley General Presupuestaria y sus diferencias con las anteriores se basan en las posibles infracciones que pudieran producirse por la falta o irregular justificación de las órdenes de “pago a justificar” a que se refiere el artículo 79 de la referida Ley y en que el destinatario de las mismas es el Ministerio de Economía y Hacienda, a virtud de lo dispuesto en el meritado artículo 4.1. a) del Real Decreto 700/1988, de 1º de julio, sobre expedientes de responsabilidad contable. Estas diligencias constituyen origen de los citados expedientes administrativos.

2.5 El expediente administrativo.

Este procedimiento inquisitivo indemnizador supone la existencia de alguna de las infracciones del artículo 141.1 de la Ley General Presupuestaria, salvo la del apartado a), y se encuentra previsto en el artículo 144 de la misma Ley, así como desarrollado en el Real Decreto 700/1988, de 1º de julio.

Los indicios razonables y fundados de responsabilidad contable se ponen de manifiesto por los informes de auditoría y demás actuaciones de la Intervención General, las Inspecciones de los Servicios, las denuncias, investigaciones administrativas, otras causas, y, en todo caso, como consecuencia de las diligencias previas tramitadas al amparo del artículo 146. de la Ley General Presupuestaria, a que hemos hecho referencia en el apartado anterior.

Dichas "actuaciones preliminares" deberán contener los datos, antecedentes y precisiones necesarias para que se pueda efectuar la calificación de las posibles infracciones y la identificación del presunto o presuntos responsables y podrán ser objeto de ampliación y de una información reservada con anterioridad a la orden concreta de "incoación" del expediente de responsabilidad contable.

Si trascendencia tiene el inicio o incoación del expediente, tanto más puede considerarse su resolución, fundamentada en la propuesta del instructor, alegada por el interesado, tramitada por la Unidad de responsabilidades administrativas de la Inspección General del Departamento Ministerial e informada por el Servicio Jurídico del Estado.

La resolución a adoptar por el Gobierno o por el Ministro de Economía y Hacienda entraña la determinación precisa de los hechos probados, su calificación jurídica con determinación de las infracciones cometidas, la atribución de responsabilidad a los inculpados directos, y en su caso, subsidiarios, y la valoración de los daños y perjuicios causados y que fundamentan la indemnización.

Es de señalar que el artículo 16.3 de la Ley 3/1990 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, ha modificado el artículo 82 de la Ley General Presupuestaria estableciendo un procedimiento administrativo y sancionador concreto y diferente al del Real Decreto 700/1988, con recurso diferente ya que marca la vía contencioso-administrativa en lugar de la jurisdicción contable anteriormente prevista y deducida del artículo 141.1.f), de la Ley General Presupuestaria.

III. EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE Y DELEGACION

3.1 Al acercarse al examen de este punto se presenta la necesidad de hacerlo en cuatro fases: asignación competencial, su posible traslación, la delegación y la avocación, ya que la sustitución no parece

necesariamente aplicable a estos supuestos del ejercicio de la función de exigir la responsabilidad contable.

Es claro que se hace referencia a la definición normativa del ejercicio de la competencia del artículo 4 de la Ley de Procedimiento Administrativo, sin olvidar otras normas como son la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, la del Proceso Autonómico, etc.

3.2 Asignación competencial.

La primera diferenciación necesaria de establecer es la de que la exigencia de responsabilidad contable en la que puedan incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos se puede plantear en "vía administrativa" y en "vía jurisdiccional".

Puede afirmarse que el enjuiciamiento de la responsabilidad contable se encuentra residenciado en el Tribunal de Cuentas, según se deduce:

- De las propias normas por las que se rige: Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y Ley de Funcionamiento, 7/1988, de 5 de abril, definiéndose como jurisdicción contable, diferenciada de las otras jurisdicciones.
- De la Ley Orgánica del Poder Judicial, que en su artículo 3.1., reconoce la existencia de potestades jurisdiccionales distintas de los Juzgados y Tribunales, cual puede ser la de este Tribunal de Cuentas al amparo del artículo 136.2 de la Constitución Española.
- De la Sentencia del Tribunal Constitucional 187/1988, de 17 de octubre, que califica el enjuiciamiento contable como actividad de naturaleza jurisdiccional propia del Tribunal de Cuentas, atribuyéndole las notas de necesaria, improrrogable, exclusiva y plena.

Si en vía jurisdiccional la competencia está atribuida al Tribunal de Cuentas, la exigencia de responsabilidad contable viene asignada a los órganos de las Administraciones públicas en "vía administrativa", por cuanto así lo determinan y con carácter imperativo los artículos 144 y 146 de la Ley General Presupuestaria, cuando dicen que "la responsabilidad *será* exigida en expediente administrativo instruido al interesado"; y "...los Jefes de los presuntos responsables y los Ordenadores de pagos, respectivamente, *instruirán* las diligencias previas y *adoptarán* con igual carácter, las medidas necesarias para asegurar los derechos de la Hacienda Pública, ..."

3.3 Traslación competencial y normativa aplicable.

Como principio hay que decir que la competencia es irrenunciable e intransmisible y ha de ser ejercida por aquellos Organos que la tengan atribuida como propia, pero ello no es tan taxativo que no admita sus posibles excepciones que en todo caso han de estar previstas en norma con rango y fuerza de Ley. Tales supuestos son la delegación, la sustitución y la avocación.

En cumplimiento del principio de irrenunciabilidad e intransmibilidad del ejercicio de la propia competencia el Tribunal de Cuentas exigirá la responsabilidad contable mediante el enjuiciamiento de los hechos en "vía jurisdiccional", mientras los Organos de la Administración Pública Estatal, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales la exigirán en "vía administrativa".

Las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas regulan la delegación del enjuiciamiento contable y la avocación de la exigencia de responsabilidad contable en vía administrativa a favor de la jurisdiccional del Tribunal de Cuentas.

La Ley General Presupuestaria y el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, prevén la dación de cuenta al Tribunal de Cuentas a los efectos de que éste pueda ejercer sus propias competencias.

3.4 *Supuestos de delegación.*

El primer supuesto que se analiza es el reseñado en el artículo 26.3. de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas; por él se faculta a éste para delegar la "instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable" en favor de los "órganos propios de fiscalización" de las Comunidades Autónomas cuyos Estatutos los hayan establecido.

Plantea dicho precepto dudas por sus imprecisiones:

- ¿Se trata de Organos propios de fiscalización interna o externa?.
- ¿Estos Organos de fiscalización han de estar previstos en las disposiciones o preceptos Estatutarios expresamente o no?.
- ¿Esta instrucción procedimental alcanza hasta el momento de terminación a que se refiere el artículo 78 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas?.

Parece claro que el acuerdo o resolución del Tribunal de Cuentas sobre delegación deberá contemplar, entre otros, estos aspectos. En todo caso se determina una delegación intersubjetiva de traslación competencial entre entes, uno de nivel superior (supremacía dice el Tribunal Constitucional) y otro de ámbito territorial comunitario, previsto formalmente en ley, concretada la materia y la norma aplicable, que no será otra que las leyes del Tribunal de Cuentas.

El segundo supuesto se encuentra regulado en el artículo 3.o) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, como atribución del Pleno del Tribunal de Cuentas que le posibilita el "establecer delegaciones para la instrucción de diligencias previas a la exigencia de responsabilidades en vía jurisdiccional en aquellos Servicios u Organismos cuya importancia o complejidad lo aconsejen".

Las dudas que por sus imprecisiones plantea este precepto son:

- No puede referirse a las Delegaciones Territoriales del Tribunal de Cuentas a que hacía referencia el artículo 14 de la Ley de Proceso Autónomo, por haber sido expresamente derogado por la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (Disposición Final Primera. 2.) y por tanto parece no puede establecerse delegaciones territoriales en el ámbito de cada una de las Comunidades Autónomas.

- La referencia a Servicios u Organismos como a los sujetos pasivos de la delegación hace pensar que se refiere a:
 - Organos de fiscalización propios de las Comunidades Autónomas antes referidos, a los que se reduce de la instrucción del procedimiento de la jurisdicción contable a las diligencias previas al mismo (véase el artículo 26.3. de la Ley Orgánica).

 - Organismos o Servicios de la estructura Orgánica de las Administraciones Públicas en general.

- La referencia a las "diligencias previas" como materia delegable induce a la duda si se refiere a:
 - Las diligencias previas de la Ley General Presupuestaria y de su Real Decreto 700/1988, ya estudiadas como integrantes de la vía administrativa de exigencia de responsabilidad contable.

 - Las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable en vía jurisdiccional, como dice el precepto comentado, y por tanto a las determinadas en el Capítulo XI del Título IV de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Las dudas interpretativas deducidas de las imprecisiones de redacción se incrementan ante las dificultades que supone la traducción de algunos órganos intervinientes en las actuaciones previas de los artículos 45 y siguientes de la Ley de Funcionamiento en las estructuras:

- De las Administraciones Públicas en general, lo que hace punto menos que inviable.
- De los órganos de Fiscalización de las Comunidades Autónomas, los más adaptables al precepto, pero con la reducción de delegación a que antes nos hemos referido. En todo caso no parece que sea óbice, puesto que si con arreglo al artículo 26.3. de la Ley Orgánica se puede lo más, no se ve inconveniente a que en aplicación de 3.o) de la Ley de Funcionamiento se puede conferirles lo menos -diligencias o actuaciones previas-.

3.5 Avocación competencial.

La avocación competencial supone el traslado del ejercicio de la competencia para resolver un asunto determinado desde el órgano titular de la misma a un órgano superior, acordado por este último. La avocación no equivale a una revocación parcial de la delegación y ello por dos razones:

- Porque la avocación opera no sólo respecto a competencias delegadas, sino también a las atribuidas normativamente.
- Porque la revocación parcial de la delegación supone la recuperación del ejercicio para resolver un tipo de asuntos, no un asunto concreto y determinado.

Estos criterios doctrinales (J.A. Santamaría Pastor) se encuentran recogidos en los artículos 41 de la Ley Orgánica y 3. e) de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Puede verse que la competencia es de la Administración Pública, la asunción competencial

se realiza por un organismo con supremacía como es el Tribunal de Cuentas y la avocación se realiza asunto por asunto sobre el que se le dió conocimiento (aunque puede conducir a confusión la redacción singular del artículo 41 de la Ley Orgánica -asunto- y la plural del artículo 3.e) de la Ley de Funcionamiento -Cuestiones-).

Sin embargo parece necesario indicar algunos aspectos específicos de esta materia:

- La competencia para conocer y resolver los supuestos de malversación y alcance -apartado a) del Artículo 141 de la Ley General Presupuestaria- es conjunta, puesto que corresponde a la Administración Pública la adopción de las diligencias previas y al Tribunal de Cuentas la tramitación en vía jurisdiccional hasta la resolución.
- La competencia para conocer y resolver las infracciones recogidas en los apartados b) al g) del artículo 141 de la citada Ley es alternativa, por cuanto si lo hace la Administración pública no debe hacerlo el Tribunal de Cuentas y viceversa en caso de que éste ejercite la avocación.
- La existencia de estos diferentes organismos -Administración Pública y Tribunal de Cuentas- implica la aplicación de su normativa y vía correspondientes a cada uno de ellos.

IV. LOS RECURSOS EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

4.1. Cuando los Organos de Fiscalización interna de las Comunidades Autónomas que actúan por Delegación del Tribunal de Cuentas en la tramitación de las diligencias o actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable, los recursos previstos se encuentran determinados por los artículos 48 y 54.2. de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

4.2. Contra las resoluciones que recaigan en los expedientes administrativos dictados por las Administraciones Públicas del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales se formula el recurso que puede denominarse contencioso-contable, y que aparece regulado por los artículos 41.2 de la Ley Orgánica y 54.1.a) de la Ley de Funcionamiento del Tribunal y en el artículo 12 del Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, fijando el plazo de dos meses a partir de la notificación de la resolución. Su sustanciación aparece reglada en los artículos 68 y siguientes de la referida Ley de Funcionamiento.

Excepción a esta residencia de la responsabilidad contable en el Tribunal de Cuentas la marca la nueva regulación de la falta de justificación de las subvenciones, dada por Ley 3/1990, de 27 de diciembre, sobre los Presupuestos Generales del Estado para 1991, a la que se ha hecho referencia anteriormente en el apartado 2.5.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- En materia de Haciendas Locales la legislación básica del Estado está integrada por:

- La Ley de Bases del Régimen Local de 1985.
- La Ley 39/1988, de regulación de las Haciendas Locales o por el Real Decreto Legislativo 781/1986 mientras ésta no se desarrolle.
- La Ley General Presupuestaria, en su redacción del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de diciembre, en aquellos preceptos que por básicos han de ser considerados.

En tanto las Comunidades Autónomas no dicten su desarrollo de régimen local en el marco anterior y por tanto regulen la responsabilidad contable local a exigir en expediente administrativo se aplicarán los artículos 140 a 146 de la Ley General Presupuestaria.

SEGUNDA.- Las diligencias previas y el expediente administrativo sobre exigencia de responsabilidad contable regulados en los artículos 140 a 146 de la Ley General Presupuestaria y su desarrollo en el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, son de aplicación a las Entidades del Sector público local, con las anotaciones siguientes:

- Ha de realizarse la traducción orgánica de las normas citadas a las del ámbito local, lo que no parece dificultoso.
- En las Corporaciones Locales que por sus dimensiones de población y presupuesto no dispongan de los medios adecuados para el cumplimiento de estas normas podrán y deberán acudir a la asistencia técnica de las Diputaciones Provinciales (artículo 36.1.b. de la Ley de Bases del Régimen Local).

El Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de la función fiscalizadora, velará por el cumplimiento de estas normas.

TERCERA.- La asignación competencial de exigencia de responsabilidad contable en "vía administrativa" se encuentra atribuida a las Administraciones Públicas del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales a virtud de las normas de Hacienda y Presupuestos que les son de aplicación.

El ejercicio de dicha actividad por las Administraciones Públicas referidas es irrenunciable e intransmisible, salvo los supuestos admitidos por la Ley. La delegación, como supuesto de traslación competencial, se encuentra prevista en las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en favor de los Organos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas creadas en sus Estatutos.

La exigencia de responsabilidad contable en "vía administrativa" por las Administraciones de los Sectores Públicos pueden ser recabadas o avocadas por el Tribunal de Cuentas en cualquier momento, a cuyos efectos existe la obligación de dar cuenta de cualquier actuación de esta índole.

CUARTA.- Las actuaciones y resoluciones administrativas sobre responsabilidad contable son recurribles ante el Tribunal de Cuentas en vía contencioso-contable, salvo el supuesto de la falta de justificación de las subvenciones.

LA ACCION PUBLICA EN LA
LEY DE FUNCIONAMIENTO
DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

MARIANO SOLA FERNANDEZ,
*Letrado del Tribunal de Cuentas,
Secretario Técnico del Departamento 1º
de la Sección de Enjuiciamiento*

SUMARIO

- I. La acción pública contable.
- II. Razón de ser de la acción popular de responsabilidad contable.
- III. La acción popular de responsabilidad contable según el artículo 56 de la Ley de Funcionamiento.
- IV. El ejercicio de la acción popular para juicio de cuentas cuando no existe actividad fiscalizadora previa.
- V. Reflexión.

I.- LA ACCION PUBLICA CONTABLE.

La Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, de 12 de mayo de 1982, instituye en su artículo 47.3 la figura de la acción pública:

"Será pública la acción para la exigencia de la responsabilidad contable en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas. En ningún caso se exigirá la prestación de fianza o caución, sin perjuicio de la responsabilidad criminal y civil en que pudiera incurrir el que ejercite la acción indebidamente".

Se configura la acción pública contable como una especial forma de atribuir la legitimación activa en el proceso a todos los individuos, lo que, en definitiva, supone que pueden ser vulnerados determinados derechos de los que todos somos titulares, y que, por tanto, el ordenamiento jurídico otorga a dichos titulares el instrumento procesal adecuado para que, individualmente o consorciados, puedan pedir el restablecimiento del orden jurídico perturbado.

El derecho español contiene diversos supuestos de reconocimiento de la acción pública.

En el nivel más alto de la escala de la jerarquía normativa la Constitución patria de 1978, en su artículo 125, consagra la acción popular penal, la cual se otorga a todos los ciudadanos.

En el escalón inmediatamente inferior de las fuentes formales del derecho, la Ley Orgánica del Poder Judicial, de 1 de julio de 1985, establece en su artículo 19.1:

"Los ciudadanos de nacionalidad española podrán ejercer la acción popular, en los casos y formas establecidos en la Ley".

En el siguiente peldaño, siguiendo la línea descendente, encontramos la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuyo artículo 101 reproducimos seguidamente:

"La acción penal es pública. Todos los ciudadanos españoles podrán ejercitarla con arreglo a las prescripciones de la Ley".

Asimismo dicho cuerpo legal prescribe en su artículo 270:

"Todos los ciudadanos españoles, hayan sido ofendidos o no por el delito, pueden querellarse, ejercitando la acción popular establecida en el artículo 101 de esta Ley.

También pueden querellarse los extranjeros por los delitos cometidos contra su persona o bienes, o las personas o bienes de sus representados, previo cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 280, si no estuvieran comprendidos en el último párrafo del 281".

Finalmente, la Ley del Suelo y Ordenación Urbana, Texto Refundido de 9 de abril de 1976, establece en su artículo 235.1:

"Será pública la acción para exigir ante los órganos administrativos y los Tribunales Contencioso-Administrativos la observancia de la Legislación urbanística y de los Planes, Programas, Proyectos, Normas y Ordenanzas".

Hecha esta reseña legislativa lo primero que llama la atención es la utilización en unos casos de la expresión "acción popular" (Constitución, Ley Orgánica del Poder Judicial, y Ley de Enjuiciamiento Criminal), y el uso en otros casos de la expresión "acción pública" (Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, Ley del Suelo, y la misma Ley

de Enjuiciamiento Criminal), cuando, de hecho, en ambos supuestos se está haciendo referencia a una misma realidad. Efectivamente, tanto cuando la Ley habla de "*acción pública*" como cuando se sirve de las palabras "*acción popular*" se está aludiendo a la posibilidad que tienen la totalidad de los ciudadanos de provocar la incoación de un proceso en el que ejerciten pretensiones de responsabilidad por actos ilícitos que les afectan no como individuos en sí, sino como entes integrantes de una comunidad.

¿Es, por tanto, lo mismo decir que una acción es pública o popular?.

Permítaseme, en este punto, mantener la postura que se inclina por considerar instituciones distintas a la acción pública y a la acción popular, ello sin perjuicio de que algún texto legal, con lamentable imprecisión, las haga equivaler. La idea de acción pública se conecta con la idea de función pública o con el concepto de poderes públicos, mientras que la institución de la acción popular se conecta con el concepto de pueblo o población, esto es, componente humano del Estado. Acción Pública es a "*res publica*" como acción popular es a "*res populi*". La acción pública es la que se ejercita, en defensa de la legalidad, desde los poderes públicos y se configura como una función pública o servicio del Estado consistente en que se promueva la actuación de los Tribunales en favor del ordenamiento jurídico, de los derechos colectivos, y de los derechos individuales. La sustitución, en la tarea de administrar justicia, del principio inquisitivo por el principio acusatorio hace necesaria la creación de un mecanismo legal que garantice que la defensa judicial de los intereses en los que se encuentra comprometido el orden público va a ser oportunamente promovida. El Estado asume el compromiso de garantizar que el aparato judicial va a ser puesto en marcha cuando oportunamente corresponda, y crea, en consecuencia, un servicio público para el ejercicio de dicha función, y este servicio utiliza con dichos fines la llamada acción pública.

El esquema teórico precedente se torna tangible en la institución del Ministerio Fiscal la cual, de acuerdo a lo establecido por la

Constitución en su artículo 124, *"tiene por misión promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los tribunales y procurar ante éstos la satisfacción del interés social"*. La acción pública es, en consecuencia, la que ejercita el Ministerio Fiscal en desarrollo de sus funciones legales, y se configura como de obligado ejercicio siempre que se entienda por su titular que el orden público ha sido perturbado. Tiene dicha acción por objeto el desencadenamiento del proceso judicial tendente a restablecer la legalidad y a permitir que los titulares de derechos subjetivos puedan pacíficamente ejercitarlos.

Por su parte la institución progresista de la acción popular supone la legitimación de todos y cada uno de los ciudadanos para ejercitar pretensiones de derechos de los que son titulares como miembros de una comunidad. Quedan, en su virtud, habilitados para participar en el proceso de administración de justicia aunque los hechos perseguidos no hayan directamente afectado a sus intereses, fundamentándose dicha habilitación en que se trata de hechos que afectan al orden público y generan una situación de peligro distorsionando la convivencia en sociedad. Se presenta la acción popular como un instrumento puesto a disposición de los ciudadanos para salir al paso de posibles situaciones de desconocimiento o pasividad de los poderes públicos ante ciertos hechos conculcadores del orden social. Sale también al paso de situaciones de desconfianza de los particulares frente a la iniciativa pública en la persecución de hechos lesivos de intereses generales, lo cual encaja perfectamente en el marco de libertad de pensamiento y expresión del Estado de Derecho. Dado que los particulares tienen en la sociedad derecho a una convivencia pacífica y a que sean, en bien de todos, cumplidas las normas de orden público, la comisión de hechos que afecten a lo anterior debe hacer surgir en los ciudadanos la posibilidad de promover un proceso en demanda de que sus pretensiones (restablecimiento del orden, y sanción, corrección, y reinserción del autor o autores) sean atendidas.

La acción popular reside en el pueblo, titular de la soberanía, y supone integrarle en un sistema de administración de justicia regido por el principio acusatorio.

Visto que la acción pública y la acción popular son instituciones distintas cabe preguntarnos si la figura del artículo 47.3, de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, denominada acción pública, es verdaderamente una acción pública o es, alternativamente, una acción popular.

De la lectura completa de dicha disposición, y del análisis del contexto, unidos a la exégesis arriba expuesta, la respuesta a dicha pregunta no podría ser otra que asentar que el mencionado artículo de la Ley Orgánica 2/1982, lo que instituye es la acción popular. En apoyo de esta conclusión debemos referirnos necesariamente al Auto de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas de 11 de enero de 1986 del que anotamos la siguiente cita:

"El Ministerio Fiscal interviene en los procedimientos de referencia (de responsabilidad contable) porque su misión fundamental, como establece el artículo 124 de la Constitución y repite el 1 de su Estatuto Orgánico, de 30 de diciembre de 1981, es la de promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la Ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los tribunales y procurar antes éstos la satisfacción del interés social. Quiere decirse con esto que el Ministerio Fiscal intervendría en los procedimientos de responsabilidad contable por razón de defensa de la legalidad y del interés público que en los mismos subyace, aunque no existiera reconocida, como lo está en el artículo 47.3 de la Ley Orgánica 2/1982, la acción pública. Es más, este precepto no se refiere a la acción que ejercita un órgano público como el Ministerio Fiscal, sino a la acción popular que puede ejercitar cualquier ciudadano sin necesidad

de ser titular de un derecho subjetivo o de intereses directos en un asunto determinado. Buena prueba de ello lo constituye el último inciso de este precepto, cuando determina que en ningún caso se exigirá prestación de fianza o caución por el ejercicio de dicha acción, sin perjuicio de la responsabilidad criminal y civil en que pudiera incurrir el que ejercite la acción indebidamente, que nunca podía ser aplicable al Ministerio Fiscal. En tal sentido, el Ministerio Fiscal ejercita siempre una acción pública, inclusive cuando asume o promueve la representación y defensa en juicio y fuera de él de quienes carecen de capacidad de obrar o de representación legal, porque, en definitiva, actúa por razón del interés público o social que impide que quienes se hallen en la mencionada situación queden indefensos".

Por tanto, la doctrina sentada por la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas mantiene la postura que aquí hemos defendido, de considerar realidades distintas pero complementarias la acción pública, por un lado, y la acción popular, por otro lado, y adopta la tesis interpretativa de concluir que el artículo 47.3 de la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982, pese a utilizar el adjetivo de "*pública*", lo que está haciendo verdaderamente es instituir la acción popular para la exigencia de responsabilidades contables, legitimando a los ciudadanos para ejercitar pretensiones de responsabilidad contable aunque no tengan interés personal y directo en el asunto. La excelente y democrática institución de la acción popular, tan arraigada en el procedimiento criminal, ha sido, por tanto, introducida en el procedimiento de responsabilidad contable permitiendo a los ciudadanos ser acusadores en asuntos en los que el orden público y el interés social pueden verse comprometidos, pero no desde el prisma que había venido siendo casi monopolista de la comisión de actos delictivos, sino desde un punto de vista claramente progresista como es la administración de los fondos públicos, reforzando el siempre difícil equilibrio obligación-derecho. En este caso, obligación de contribuir a las cargas públicas, por un lado, y derecho a exigir del Estado una adecuada gestión de los caudales públicos, por otro lado.

II.- RAZON DE SER DE LA ACCION POPULAR DE RESPONSABILIDAD CONTABLE.

La ratio legis de la acción popular de responsabilidad contable conecta necesariamente con la idea apuntada en el último párrafo del apartado anterior, esto es, el derecho de los ciudadanos a que el Estado administre eficaz y eficientemente el erario público como contrapartida a la obligación de aquéllos de contribuir al sostenimiento de los servicios públicos.

¿Por qué existe la acción popular en la legislación penal? Evidentemente porque los individuos integrados en sociedad se hacen acreedores a que por los poderes públicos se garanticen la paz y convivencia social, y se articulen unos mecanismos que les permitan el libre y completo ejercicio de sus derechos subjetivos, así como el cese de cualquier transgresión jurídica, y la reposición a su estado originario de cualquier situación de derecho conculcada. El individuo tiene, pues, un derecho subjetivo al orden social, es decir, a que se cree y mantenga un estatus en el que el ejercicio de los derechos sea normal y cotidianamente posible. La comisión de un delito altera el orden social, y el ciudadano, en cuanto miembro de la comunidad estatal, debe tener la posibilidad de reclamar del Estado que se adopten las medidas necesarias para que la perturbación cese, el perturbador responda de sus actos ilegítimos, y la convivencia segura sea repuesta. En este planteamiento es donde aparece la acción popular como un instrumento al servicio de la colectividad para promover el funcionamiento de los órganos estatales competentes para hacer cumplir la Ley, esto es, los órganos competentes de la Administración de Justicia. Se acaba así con el monopolio del Ministerio Fiscal para acusar en materia de delitos públicos, monopolio que ha sido considerado antidemocrático por algunos autores. Puede así el ciudadano español participar en el sistema acusatorio bien en litisconsorcio activo junto al Fiscal o bien en solitario.

Una argumentación similar a la expuesta para la acción popular penal podría ponerse en práctica para justificar la existencia de la

acción popular contable. El artículo 31 de la Constitución consagra el deber de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En relación con esto el Capítulo III del título I de dicho cuerpo legal establece, bajo la rúbrica de "*los principios rectores de la política social y económica*", una serie de obligaciones a cargo de los poderes públicos como contrapartida al esfuerzo tributario que se exige de los contribuyentes, y el mismo artículo 31 proclama que "*el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*". Queda de esta manera instituido un orden público de carácter económico y financiero definido por dos variables interrelacionadas y de respuesta elástica, por un lado, la obligación de financiar el gasto público a cargo de los ciudadanos, y, por otro lado, la obligación por parte de los poderes públicos de utilizar convenientemente y de acuerdo a los principios rectores antes referidos los fondos públicos acopiados.

Frente a la obligación de contribuir tienen los ciudadanos el derecho a exigir que sus contribuciones sean legal y eficazmente empleadas, sin que a ello obste ser titular de exenciones tributarias, tanto en cuanto el futuro de la exención (sea su mantenimiento o su favorable o desfavorable modificación) puede depender de una eficiente utilización de los fondos obtenidos. Efectivamente, la manera en que los caudales públicos sean administrados van a influir en la medición de la capacidad económica del sujeto tributario. El principio de capacidad contributiva, de acusado dinamismo, no puede relativizar el derecho de los individuos a la prestación de servicios públicos.

Si el referido orden público económico y financiero se ve alterado por actuaciones ilegales de alguna de las partes integrantes del pacto "*aportación de fondos-reversión en forma de servicios públicos*", la parte perjudicada debe tener acción para exigir judicialmente que la otra parte cumpla. Y así como el Estado tiene acción contra el obligado tributario cuando éste no paga, también el ciudadano debe tener acción frente al gestor de fondos públicos, en cuanto agente

estatal, cuando éste incumple su parte del pacto. En este contexto la acción popular contable se justifica por la necesidad de legitimar a los individuos para promover la acción de la justicia cuando consideren que los fondos públicos han sido desviados o perjudicados, produciendo, en consecuencia, una extorsión en el orden público financiero. Aparece su existencia respaldada no sólo por el hecho del interés que la persona tiene, en cuanto integrante de la comunidad, en las materias relacionadas con el orden público, sino también por los principios presupuestarios de unidad de caja y de no afectación, en virtud de los cuales la totalidad de las aportaciones de los contribuyentes se confunden y aplican en conjunto a satisfacer el conjunto de los gastos públicos.

Otros factores, comunes con la acción popular penal, tales como la participación de los ciudadanos en el sistema acusatorio rompiendo el monopolio del Ministerio Fiscal, y la defensa de aquéllos frente a una posible pasividad de los poderes públicos, así como una actitud comprensiva del ordenamiento jurídico frente a posibles desconfianzas de los individuos respecto a la acusación pública como función del Estado, justifican, en fin, la existencia de la acción popular contable.

No quisiera terminar este apartado del trabajo sin plantear una cuestión que, conectada con la propia justificación legal de la acción popular de responsabilidad contable, es de trascendental importancia para la misma, y de no muy clara solución. Nos estamos refiriendo al problema de determinar quiénes están habilitados por la ley para el ejercicio de dicha acción popular y, en concreto, si es una facultad ligada a la nacionalidad española o disponible también para los extranjeros. A la primera realidad que hemos de enfrentarnos, en la resolución de este problema, es a la ausencia de expreso dictamen por parte de las leyes especialmente reguladoras del Tribunal de Cuentas: ni la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982, ni la Ley de Funcionamiento de 5 de abril de 1988, mencionan quienes puedan ser los sujetos activos de una acción popular.

¿Qué ocurre en otros cuerpos legales?

La Constitución española de 1978 dice en su artículo 125: *"Los ciudadanos podrán ejercer la acción popular y participar en la Administración de Justicia mediante la institución del Jurado, en la forma y con respecto a aquellos procesos penales que la ley determine, así como en los tribunales consuetudinarios y tradicionales"*. Se concede, por tanto, la acción popular a los *"ciudadanos"*, e interpretando esto en el sentido propio de la palabra, observando el primer criterio de interpretación sentado por el artículo 3 del Código Civil, debemos concluir que *"ciudadanía"* y *"nacionalidad"* son conceptos equivalentes a la vista de la definición que el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua da para el término *"ciudadano"*. Así, según la norma suprema, la acción popular penal es una facultad de los españoles.

La Ley Orgánica del Poder Judicial no deja en este punto lugar a dudas. Dice el artículo 19.1: *"Los ciudadanos de nacionalidad española podrán ejercer la acción popular, en los casos y formas establecidos en la ley"*. Además debe destacarse que dicha ley no hace distinciones en cuanto al tipo de acción popular, esto es, no se refiere a alguna de esta clase, específica de algún orden jurisdiccional, sino a la acción popular en general.

La Ley de Enjuiciamiento Criminal establece en el artículo 101: *"La acción penal es pública. Todos los ciudadanos españoles podrán ejercitarla con arreglo a las prescripciones de la ley"*. Finalmente el artículo 270 de la misma ley vuelve a insistir en que sólo los españoles podrán ejercitar dicha acción tengan o no interés directo en el asunto, dejando a los extranjeros la posibilidad de plantear querrela sólo en los casos de tener interés directo.

En el ámbito de la jurisdicción contable no debemos pasar por alto que el Anteproyecto de Ley Orgánica establecía, en su artículo 52.4, que la acción pública de responsabilidad contable podrían ejercitarla todos los *"ciudadanos españoles"*, e imponía excepciones relativas a no gozar de la plenitud de derechos civiles, a haber incurrido en responsabilidad criminal por delitos de acusación o denuncia falsa, y

a ser miembro o personal al servicio del Tribunal del Cuentas. Esa mención a "*ciudadanos españoles*" desapareció en el texto definitivo de la ley, y esto ha sido interpretado por algún jurista en el sentido de que la ley pretende habilitar también a los extranjeros para el ejercicio de la acción popular contable.

Pero, si ésta era la finalidad del legislador, ¿por qué no lo dijo así expresamente en el texto definitivo cuando en nuestras leyes la acción popular es siempre otorgada sólo a los ciudadanos españoles de modo indubitado?. Debo admitir que el problema tiene tales dimensiones que merece un tratamiento monográfico y así ser analizado con una rigurosidad que el propósito y extensión del presente trabajo no pueden proporcionar. No obstante, me considero en la obligación de tomar partido y esbozar una solución, aunque sólo sea provisional.

Tomando en consideración los criterios hermenéuticos de interpretación sentados por el artículo 3º del Código Civil, vemos que el primero de ellos, que es de la literalidad, no tiene cabida en nuestro caso tanto en cuanto el artículo 47.3 de la Ley Orgánica no hace mención subjetiva que pueda aprovechar a una labor interpretativa.

Si tenemos en cuenta el criterio que se sirve del contexto de la propia ley que analizamos, vemos que el artículo 47.1 dice: "*Estarán legitimados para actuar ante la jurisdicción contable quienes tuvieren interés directo en el asunto o fueren titulares de derechos subjetivos relacionados con el caso*". Si bien debemos considerar que este precepto se refiere a las personas con interés directo, supuesto distinto a la acción popular, tanto en cuanto ésta se concibe pensando fundamentalmente en el supuesto de no tener interés directo en el asunto.

Ahora bien, si acudimos al criterio del conjunto del Ordenamiento Jurídico y de los antecedentes legislativos, la solución debería inclinarse, por todo lo visto anteriormente, por el lado de reservar la acción popular contable tan sólo a los ciudadanos españoles, en concordancia con la Constitución, la Ley Orgánica del Poder Judicial,

y la Ley de Enjuiciamiento Criminal. A mayor abundamiento, ésta última es directamente supletoria de las leyes reguladoras del orden jurisdiccional contable de acuerdo a lo previsto por la disposición final segunda, párrafo 2º, de la Ley Orgánica 2/1982. La postura de considerar la acción popular como de ejercicio vinculado a la ciudadanía española se ve reforzada si tomamos en cuenta que aquella institución procesal trae origen en el principio constitucional de soberanía residenciada en el pueblo, el cual se concreta en la proclamación de que la justicia emana del pueblo, y finalmente se apoya en el principio de participación de los ciudadanos en los asuntos públicos. En fin, sin perjuicio del tratamiento exhaustivo que la cuestión merece, quede apuntado, aunque de manera sucinta y provisional, el criterio del autor de este trabajo de que la acción popular contable debe quedar reservada a los ciudadanos españoles.

III.- LA ACCION POPULAR DE RESPONSABILIDAD CONTABLE SEGUN EL ARTICULO 56 DE LA LEY DE FUNCIONAMIENTO.

Debemos empezar el desarrollo de este capítulo del presente trabajo reproduciendo el artículo 56 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, lo cual, pese al posible riesgo de aburrir al lector debido a su extensión, se ha considerado necesario dado que el análisis detenido de su contenido va a constituir la base de las siguientes páginas. Dice dicho artículo:

"1. El ejercicio de la acción pública a que se refiere el artículo 47.3 de la Ley 2/1982, exigirá la personación en forma con arreglo a lo establecido en el artículo siguiente y se efectuará mediante escrito presentado dentro del plazo de nueve días a que se refiere el artículo 68.1 de la presente ley. Si la comparecencia se efectuara en un momento posterior, se estará a lo dispuesto en el apartado 5º del mismo precepto.

2. Si no existiera iniciado procedimiento jurisdiccional en exigencia de responsabilidad contable, el ejercicio de la acción se efectuará mediante escrito compareciendo en forma en el que se individualizarán los supuestos de responsabilidad por que se actúe con referencia a las cuentas, actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla y a los preceptos legales que, en cada caso, se consideren infringidos. El Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento a quien por turno hubiera correspondido, previamente a la incoación del presente procedimiento jurisdiccional, acordará, en su caso, recabar del Departamento que hubiere afectuado el examen y comprobación de las cuentas, o que hubiere tramitado el oportuno procedimiento fiscalizador, la formación de la pieza separada a que se refiere el artículo 45 de esta ley, o de la Sección de Enjuiciamiento la práctica de las diligencias prevenidas en los artículos 46 y 47 de la misma.

3. En el caso que de las actuaciones fiscalizadoras no se desprendiesen indicios de responsabilidad, o los que resultaren no merecieren la calificación de contable, o de que en el escrito en que se ejercite la acción no se individualizasen los supuestos de responsabilidad contable con referencia específica a cuentas determinadas, o a concretos actos de intervención, administración, custodia o manejo de bienes, caudales o efectos públicos, el Consejero de Cuentas, previa audiencia, por término común de cinco días, del Ministerio Fiscal, Letrado del Estado y ejercitante de la acción, rechazará mediante auto motivado, el escrito formulado e impondrá las costas en los términos previstos para el proceso civil al mencionado ejercitante, sin perjuicio del testimonio de particulares que quepa deducir para el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal y de la responsabilidad civil que, en su caso, resultase procedente.

4. El auto de inadmisión del escrito en que se ejercite la acción pública de responsabilidad contable será susceptible de recurso de apelación".

De la lectura de este artículo 56 de la Ley 7/1988 podemos deducir que, en principio, hay dos posibilidades genéricas de ejercicio de la acción pública o popular contable:

- 1ª.- Cuando existe ya iniciado un procedimiento jurisdiccional.
- 2ª.- Cuando no hay previamente iniciado procedimiento jurisdiccional.

La primera de las posibilidades alude a la situación del ejercicio de la acción popular con base en unos hechos, lesivos para los fondos públicos según el criterio del ejercitante, por los que, con conocimiento o desconocimiento de éste, el Tribunal de Cuentas ya instruye un procedimiento jurisdiccional de responsabilidad contable. Cuando el ejercitante conoce la existencia del procedimiento estaríamos ante el supuesto del artículo 68.1 de la Ley de Funcionamiento, en virtud del cual la apertura de un procedimiento va acompañada de un dispositivo de publicidad, mediante edictos, por el que se dan a conocer con carácter general los hechos supuestamente motivadores de responsabilidad contable con el fin de que pueda ser ejercitada la acción pública por los legalmente habilitados para ello. Si el ejercitante desconoce la existencia del procedimiento deberá, en este caso, hacérsele saber que los hechos denunciados están siendo objeto de enjuiciamiento, y a la vista de ello podrá optar por constituirse en parte en las actuaciones en curso y en el estado en que las mismas se encontrasen, o por desistir de la acción a la vista de que los hechos expuestos al Tribunal pudieran estar siendo objeto de pretensión de responsabilidad contable. Aclaremos que cuando hablamos de conocimiento o desconocimiento por parte del ejercitante de la existencia de procedimiento iniciado aludimos al plano práctico, pues en un plano teórico aquél siempre conoce dicha existencia por medio de la ya aludida publicación de edictos, y ello explica que su posible incorporación como parte al procedimiento siempre se produzca sin ninguna posibilidad de retroacción de las actuaciones. En el supuesto que analizamos ahora de existencia de procedimiento jurisdiccional iniciado, el ejercicio de la acción requie-

re escrito de personación. En él, al menos, deberán contenerse los datos identificativos de la persona que ejercita la acción, con pronunciamiento sobre su capacidad jurídica y legitimación para dicho ejercicio, y manifestación expresa de constituirse en parte con solicitud de que deben entenderse con ella las sucesivas actuaciones.

Pasamos, a continuación, al supuesto de inexistencia de procedimiento jurisdiccional iniciado.

En este supuesto es el ejercitante de la acción el que va a poner en marcha al aparato de la administración de justicia en el orden jurisdiccional contable, y para evitar que dicha puesta en funcionamiento sea ociosa o pueda servir a intereses extraños a los que la acción popular trata de servir, la ley impone cierta rigurosidad al propio ejercicio de la acción. En esta línea, aparte de exigir que el actor comparezca en forma, de la manera anteriormente señalada, el artículo 56.2 pide de aquél que lleve a cabo una fundamentación de hecho y de derecho de la acción que ejercita. Por tanto, los supuestos presuntamente constitutivos de responsabilidad contable deben estar individualizados en el escrito del actor, con mención de los caudales que a su juicio han sido menoscabados, y asimismo deben citarse los preceptos legales infringidos. En definitiva, se pretende que lleguen al juzgador suficientes elementos de conocimiento para apreciar si el escrito es consistente o responde más bien a una parcial y aventurada apreciación de la realidad por parte del compareciente, o, en su caso, evidencia una equivocada valoración jurídica de los hechos por parte de éste, esto es, que denuncie hechos que pudieran dar lugar a responsabilidad pero que la misma no fuese contable.

Si el escrito no reúne las características señaladas, o los hechos participados al Tribunal de Cuentas carecen en absoluto de indicios de responsabilidad contable, se abre, de acuerdo al artículo 56.3, un trámite procesal de tipo incidental que tiende a la inadmisión del escrito de ejercicio de la acción popular. Dicho trámite se inspira en el principio de audiencia y por ello consiste en oír, por término común de

cinco días, al Ministerio Fiscal, al Abogado del Estado (participación muy discutible si los hechos denunciados no se refieren al sector público estatal), y al ejercitante de la acción. A la vista del escrito de iniciativa, y de los criterios mantenidos por los oídos, el Consejero de Cuentas turnado determinará acerca de la admisión o inadmisión del escrito. Dictaminada la inadmisión del mismo las partes interesadas tendrán la posibilidad del recurso de apelación. Entendemos que si en este trámite el Consejero, a la vista de las opiniones evacuadas, opta por dar marcha atrás y admitir no obstante el escrito del actor, no sólo podrá así hacerlo, sino que el auto dictado en este caso no sería recurrible, tanto en cuanto el artículo 56.4 reserva al recurso de apelación para el auto de inadmisión.

Pasamos seguidamente el supuesto de que el escrito de interposición de la acción popular reúna los requisitos exigidos por la ley, esto es, contenga una relación circunstanciada de hechos debidamente individualizados así como una relación de preceptos legales infringidos.

En este caso el Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento a quien por turno hubiera correspondido deberá realizar un análisis de la naturaleza de los hechos denunciados. En concreto debe determinar qué clase de infracción contable constituye la infracción denunciada por el actor. Hemos de tener presente que si los hechos cuestionados son constitutivos de alcance la responsabilidad contable que de ellos se desprenda deberá ser exigida por el cauce de un procedimiento de reintegro por alcance, en tanto que si los hechos son constitutivos de alguna otra infracción contable distinta del alcance, la correspondiente responsabilidad será determinada en el ámbito de un juicio de cuentas. Asimismo debemos considerar que la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas prevé tanto para el juicio de cuentas como para el procedimiento de reintegro por alcance la existencia de una fase previa, de naturaleza administrativa, en la que con vistas a la fase jurisdiccional se van a reunir una serie de antecedentes de hecho que permitan indicar si se dan los elementos constitutivos de la responsabilidad contable, cuantificar provisionalmente el

perjuicio ocasionado a los fondos públicos, realizar provisionalmente imputaciones personales, y adoptar medidas de aseguramiento sobre bienes y derechos que permitan, en su día, el resarcimiento del ente público perjudicado. Dicha fase se denomina "*formación de la pieza separada*", para el juicio de cuentas, y "*actuaciones previas del Delegado Instructor*", para el procedimiento de reintegro por alcance. Aquélla regulada por el artículo 45 de la Ley de Funcionamiento, ésta por los artículos 46 y 47 de la misma ley.

Retomando la cuestión del trámite a dar a la acción popular planteada, hemos de anotar que el esquema arriba expuesto rige el iter procesal de dicha acción. Por tanto, y a la vista del artículo 56.2 de la ley, el Consejero turnado recabará de la Sección de Fiscalización la formación de la pieza separada exigida por el artículo 45 de la ley en el supuesto de que los hechos contenidos en el escrito de la acción pública pudieran ser infracción contable distinta del alcance, y solicitará de la Sección de Enjuiciamiento la práctica de las diligencias prevenidas en los artículos 46 y 47 de la Ley de Funcionamiento en el supuesto de que los hechos reseñados pudieran ser constitutivos de alcance.

En el último de dichos dos supuestos, nombrado un Delegado Instructor y practicadas por éste las actuaciones detalladas en el artículo 47, serán éstas remitidas al Consejero turnado para el conocimiento de la acción popular, quien fue además el solicitante del desarrollo de dichas actuaciones, para que éste, a la vista de lo que ahora se le remite, decida si es procedente la incoación del procedimiento judicial de reintegro por alcance, de acuerdo al artículo 73 de la ley, o si bien procede la apertura del incidente de archivo de los autos o inadmisión del escrito del actor, previa audiencia de las partes, en el supuesto de que lo actuado por el Delegado Instructor ponga de manifiesto que los hechos no son constitutivos de responsabilidad contable, o evidencien falta de jurisdicción o incompetencia del órgano jurisdiccional. La decisión de incoar el procedimiento sería firme, sin perjuicio de posibles vicios de nulidad, en tanto que la

decisión de archivo sería susceptible de recurso de apelación ante la Sala del Tribunal de Cuentas.

Si los hechos objeto del escrito de interposición de la acción popular pudieran dar lugar a responsabilidad contable distinta del alcance será competente para la formación de la aludida pieza separada del artículo 45 el Departamento de la Sección de Fiscalización que hubiere tramitado el oportuno expediente fiscalizador. A la vista de la fundamentación fáctica de la acción pública se tomará como antecedente de la pieza separada el expediente de examen y comprobación de las cuentas respecto de las que se individualizan, en el mencionado escrito, los supuestos de responsabilidad contable, o, en su caso, el procedimiento de fiscalización que se pudiera haber incoado. El instructor de la pieza pondrá en relación hechos denunciados y actuaciones fiscalizadoras, y extraerá sus conclusiones. Formada la referida pieza, será ésta remitida al Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento al que fue repartida la acción popular. Si de la misma se desprenden indicios de responsabilidad contable distinta del alcance, aquél acordará la incoación del juicio de cuentas de acuerdo a lo previsto en el artículo 68 de la Ley de Funcionamiento. Si de la pieza no se desprendieran indicios de responsabilidad se abriría el ya más arriba explicado incidente de archivo o, lo que es lo mismo, de inadmisión del escrito de interposición de la acción. En dicho incidente se oíría a las partes, esto es, Ministerio Fiscal, Abogado del Estado (damos por reproducida la reserva antes reseñada sobre su intervención), y ejercitante de la acción. Finalmente debemos decir que, al igual que el supuesto de responsabilidad por alcance, la resolución acordando no haber lugar a la incoación del juicio de cuentas sería recurrible en apelación ante la Sala. La incoación del juicio sería, en principio, irrecurrible.

Lo hasta ahora expuesto acerca de lo regulado en el artículo 56 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, sobre el ejercicio de la acción pública, podría extractarse en el siguiente esquema:

PUNTO DE PARTIDA: SE PRESENTA EL ESCRITO EJERCITANDO LA ACCION PUBLICA. DOS SUPUESTOS:

A) EXISTENCIA DE PROCEDIMIENTO JURISDICCIONAL YA INICIADO: Personación del actor en el mismo, de acuerdo al artículo 68.1 de la ley.
o
Desistimiento del escrito.

B) INEXISTENCIA DE PROCEDIMIENTO : Examen del escrito a efectos de determinar si cumple los requisitos del artº 56.2 de la ley.

B.1) NO LOS CUMPLE:

Inadmisión del escrito, previa audiencia de las partes, de acuerdo al artículo 56.3.
Posibilidad de presentar recurso de apelación ante la Sala.

B.2) SI LOS CUMPLE:

Valoración jurídica del tipo de infracción contable denunciada.

B.2.1) Alcance:

Nombramiento de Delegado Instructor
Actuaciones del artº 47

B.2.1.1) Ausencia de indicios de responsabilidad:
inadmisión del escrito
posibilidad de recurrir en apelación.

B.2.1.2) Indicios de responsabilidad:
incoación de procedimiento reintegro por alcance

B.2.2) Distintas del Alcance:

Incoación de la pieza separada del artículo 45 por la sección de Fiscalización.

B.2.2.1) Ausencia de indicios de responsabilidad:
inadmisión de la acción, posible apelación

B.2.2.2) Existencia indicios:
incoación de juicio de cuentas

IV.- EL EJERCICIO DE LA ACCION POPULAR PARA JUICIO DE CUENTAS CUANDO NO EXISTE ACTIVIDAD FISCALIZADORA PREVIA.

Acabamos de ver, en el anterior capítulo, que cuando en el escrito de ejercicio de la acción popular se denuncian hechos que pudieran ser constitutivos de responsabilidad contable por infracciones distintas del alcance, se recaba del Departamento de la Sección de Fiscalización que realizó el examen y comprobación de cuentas, o que tramitó el oportuno procedimiento fiscalizador, la formación de la pieza separada del artículo 45, con carácter previo a la incoación del juicio de cuentas.

Podríamos decir que el supuesto normal se produce cuando dicho Departamento ha llegado a fiscalizar las cuentas respecto de las que se individualizan los hechos denunciados, y, así, se instruye la aludida pieza sin más. El problema se plantearía en el supuesto de no existir hecha, por parte del Tribunal de Cuentas, la fiscalización correspondiente a las cuentas implicadas, haciendo imposible, por tanto, la formación de dicha pieza separada.

A primera vista se ofrecen dos posibles soluciones ante el planteamiento de dicha situación. La primera sería la incoación del juicio de cuentas directamente, esto es, sin pasar por la pieza del artículo 45. Otra posible solución sería concluir que en dicho supuesto se hace imposible materialmente la incoación del procedimiento judicial siendo procedente, por tanto, decretar la inadmisión del escrito de ejercicio de la acción pública o popular. Incluso podría plantearse la solución de que el Tribunal de Cuentas procediera a incoar de inmediato un procedimiento de fiscalización, y así originar los antecedentes necesarios que permitieran la generación de la susodicha pieza separada.

Esta última hipótesis, sin perjuicio de que posteriormente volvamos sobre ella, quedaría en principio neutralizada por el artículo 45 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, tanto en cuanto, reserva la

iniciativa de los procedimientos de fiscalización al propio Tribunal de Cuentas, a las Cortes Generales, y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. Contra la posibilidad de que por la vía de la acción popular se llegara a conceder a los particulares la posibilidad de ser cotitulares de la iniciativa fiscalizadora se ha pronunciado expresamente la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, la cual, en su Auto de 18 de octubre de 1986, considera que ello iría en contra del mencionado artículo 45 de la Ley Orgánica y de la reserva que, por razones obvias, impone.

Vamos a volver sobre la primera de las soluciones que antes apuntábamos acerca de la falta de antecedentes de fiscalización como óbice para la sustanciación de la acción pública, esto es, la de incoar directamente el juicio de cuentas.

Una lectura adecuada de las leyes reguladoras del Tribunal de Cuentas nos pone de manifiesto que el legislador ha puesto énfasis en la necesidad de la existencia de actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables. La propia entidad de éstas, la implicación del interés público, la alarma social que pudiera producirse, y las consecuencias que pudieran derivarse para los profesionales de la gestión pública, han llevado al legislador a ser extremadamente cauto a la hora de incoar un procedimiento de reintegro por alcance o un juicio de cuentas. La Ley pretende que antes de abrirse unas actuaciones judiciales de esa clase se posean suficientes elementos de conocimiento que permitan sustentar unos indicios racionales de responsabilidad contable. No deja la normativa en vigor ningún resquicio a la duda de si, en algún caso, las actuaciones previas del Capítulo XI del Título IV de la Ley de Funcionamiento pueden ser obviadas. Las mismas se presentan imperativas e incuestionables. Su normativa es *ius cogens*. Tanto en el artículo 68, para el juicio de cuentas, como el artículo 73, para el procedimiento de reintegro por alcance, exigen las actuaciones previas del artículo 45 y del artículo 47, respectivamente, como antecedente necesario del procedimiento jurisdiccional. Queda descartada, por tanto, esta primera solución para el problema que nos ocupa.

La segunda de las soluciones apuntadas era la de considerar materialmente imposible la tramitación del juicio de cuentas y, consecuentemente, decretar la inadmisión del escrito de interposición de la acción popular.

Si adoptamos esta solución habremos desvirtuado completamente la institución de la acción popular. Creada ésta para remediar el posible desconocimiento que el Tribunal de Cuentas tenga acerca de hechos posiblemente lesivos para los fondos públicos, así como para salir al paso de una posible pasividad de los poderes públicos, supliendo su inacción, y, en fin, para otorgar a los ciudadanos el derecho a una tutela judicial efectiva de acuerdo al artículo 24 de la Constitución, podría quedar su eficacia totalmente enervada si en definitiva se deja en manos de los mismos poderes públicos, Tribunal de Cuentas en este caso, la posibilidad material de que la acción popular llegue a ser inviable. Por otro lado, el artículo 56.3 de la Ley de Funcionamiento enumera los supuestos en los cuales se puede inadmitir el escrito de acción popular (ausencia de indicios de responsabilidad contable o la ya tantas veces referida falta de individualización de los supuestos de responsabilidad contable), supuestos que tanto en cuanto limitan el poder jurídico de las personas no admiten interpretación extensiva, y supuestos entre los cuales no figura la falta de antecedentes fiscalizadores que impida la formación de la pieza separada. Son circunstancias tasadas por la Ley y no cabe añadir ni deducir ninguna de ellas. Vemos, así, que esta segunda solución es rechazable, y en apoyo de esta tesis tenemos que referirnos a la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 1988, de la que entresacamos los siguientes párrafos:

"No puede limitarse el ejercicio de la acción pública (en la jurisdicción contable), pues se violaría el artículo 24 de la Constitución, por normas de rango inferior a Constitución o Ley Orgánica, ni disminuirse su efectividad mediante actos o resoluciones singulares, limitando los casos de alcance o los supuestos de tal acción pública, a menos de infringir el ordenamiento jurídico, y a ello equivale subordinar la función jurisdiccional

a la fiscalizadora, salvo que exista ya, en trámite real y efectivo, un procedimiento de fiscalización.

Inadmitir la acción pública de responsabilidad contable equivale a abdicar de la propia jurisdicción con la consecuencia de limitar también la del Tribunal Supremo.

La fiscalización y la jurisdicción son funciones propias del Tribunal sin ser prevalente una sobre otra, y si bien, por lógica, si hay iniciada una fiscalización la jurisdicción debe esperar los resultados de aquélla, en cambio cuando no exista iniciada fiscalización no puede privarse al titular de una acción pública del derecho que le concede la Ley Orgánica, pues ello sería infringir el artículo 24 de la Constitución."

Por tanto, la solución al problema planteado ha de ser distinta a las arriba apuntadas, y creo, dicho sea con toda cautela, que la buscada solución nos la puede proporcionar la propia Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Veámoslo a continuación.

De un análisis detenido de la Ley 7/1988, de 5 de abril, puede extraerse que la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas tiene una doble vertiente. Por un lado, tenemos lo que se denomina "*examen y comprobación de cuentas*", y por otro lado lo que el legislador llama "*procedimientos fiscalizadores*", habiendo elementos de juicio suficientes para apoyar la tesis de que nos encontramos ante realidades distintas, aunque ambas sean proyección de la misma y única función fiscalizadora.

Destaquemos parte del contenido de la Ley como refuerzo de lo anterior.

El artículo 2, apartado b), al enumerar las atribuciones del Pleno dice que forma parte de éstas, "*Acordar la iniciación de los procedimientos de fiscalización de los distintos subsectores del sector público*

previstos en el artículo 4º de la Ley Orgánica 2/1982, y, en su caso, de las Entidades singulares que forman parte de ellos, tomar conocimiento de su desarrollo e incidencias, así como de la situación del examen y comprobación de cuentas en los distintos Departamentos en que se estructura la Sección de Fiscalización (...)". Esto es, se habla de unos procedimientos de fiscalización cuya iniciación debe ser acordada por el Pleno, y de un examen y comprobación de cuentas respecto de los que el Pleno debe tomar conocimiento de su situación o incidencias, pero sin ser titular de la iniciación de los mismos.

A mayor abundamiento, los artículos 9, 45, y 56.2, y, la disposición adicional tercera, párrafos 2 y 3, y la disposición transitoria primera, apartado 1º, manejan dicha diversidad de conceptos, es decir, examen y comprobación de cuentas, por un lado, y procedimientos de fiscalización, por otro lado.

Finalmente, el artículo 31 de la Ley de Funcionamiento, al enunciar cómo se llevará a cabo el ejercicio de la función fiscalizadora, se refiere, en primer lugar, al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, así como de las cuentas de los diferentes entes integrantes del sector público, y, en especial, al examen de los contratos administrativos, de las variaciones patrimoniales, y de las modificaciones presupuestarias, y en segundo lugar se refiere, genéricamente, a otros procedimientos que resulten adecuados para el cumplimiento de la función de fiscalizar. Estos últimos son los procedimientos de fiscalización que expresamente se mencionan en diferentes puntos del articulado.

¿Qué diferencias hay entre el examen y comprobación de cuentas y el resto de los procedimientos de fiscalización?

El examen y comprobación de cuentas se inscribe en el proceso normal de cuentadación, en virtud del cual los entes enumerados en el artículo 4 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas están obligados a rendir cuentas periódicamente a dicho Tribunal. La rendición, por

tanto, debe producirse automáticamente sin ser necesario previo requerimiento. Los artículos 33, 34, 40 y 43.2 de la Ley de Funcionamiento resuelven en dicho sentido. Asimismo las cuentas a remitir al Tribunal, y el modelo que les sirva de soporte, están prefijados por la Ley General Presupuestaria y su normativa de desarrollo. Debe también destacarse que el Tribunal de Cuentas debe sin más proceder a la fiscalización o censura de dichas cuentas, esto es, su examen y comprobación se producirá de oficio por los Departamentos correspondientes, sin que sea necesario que el Pleno acuerde previamente que ello se produzca. Confirman este aserto tanto el ya citado apartado b) del artículo 3º como el artículo 37 de la Ley: *"las cuentas remitidas al Tribunal serán examinadas y censuradas por el correspondiente Departamento, bien en su totalidad, bien mediante la utilización de técnicas de muestreo"*.

Así, en el examen y comprobación de cuentas no corresponde la iniciativa fiscalizadora a los sujetos referidos en el artículo 45 de la Ley Orgánica, sino que la iniciativa la ha asumido la Ley, correspondiendo al Tribunal el desarrollo automático del mandato legal. La modalidad del control que corresponderá en este supuesto será la del control de legalidad, esto es, sumas, saldos y justificantes, esencialmente.

El resto de los procedimientos de fiscalización antes aludidos se inscribe en la potestad del Tribunal de Cuentas de entrar a conocer, en cualquier momento, de algún aspecto en particular de la actividad económica y financiera de los entes integrantes del sector público. Es una fiscalización que, sin perjuicio de poder servirse de las cuentas, se realiza al margen del proceso normal de rendición periódica de cuentas por parte del ente auditado. Es pues una fiscalización ocasional y atípica que perseguirá los fines que en cada caso se establezcan. La iniciativa de estos procedimientos de fiscalización es la que la Ley Orgánica, en su artículo 45, reserva al propio Tribunal de Cuentas y a las Cortes Generales, y, en este sentido, el artículo 32.2 de la Ley de Funcionamiento dice: *"No se dará curso por el Tribunal de Cuentas a*

ninguna petición de fiscalización que no provenga de las instancias a que se refiere el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982". A este aspecto de la función fiscalizadora es el que va destinado el apartado a) del artículo 3 de la Ley de Funcionamiento cuando dice que corresponde al Pleno aprobar el programa de fiscalizaciones de cada año.

Dichas fiscalizaciones tendrán por objeto conseguir determinada información, y se servirán no sólo de la técnica del control de legalidad, sino podrán también aplicar controles de eficiencia, economía y eficacia.

Hecha la abstracción anterior acerca de la doble vertiente de la función fiscalizadora retomamos, en este punto, la problemática de la acción popular a ser sustanciada en juicio de cuentas.

Como veíamos, la pieza separada del artículo 45 de la Ley de Funcionamiento puede tener como antecedente o bien el examen y comprobación de cuentas, o bien algún procedimiento de fiscalización. Las entidades del sector público cuentadantes del Tribunal tienen la obligación de rendir las cuentas que correspondan y cuando correspondan, y, si no lo hicieren, el Tribunal debe y puede exigir que dicha cuentadación se produzca. Además aquél debe proceder, por imperativo de la Ley, al examen y comprobación de las cuentas rendidas. Consecuentemente dicho examen y comprobación, sin perjuicio de los plazos de rendición y censura, debe siempre existir. En definitiva, cuando en un escrito de acción popular o pública se denuncien hechos que pudieran ser constitutivos de responsabilidad contable distinta del alcance podrá no existir procedimiento fiscalizador *strictu sensu*, pero siempre deberá existir examen y comprobación de cuentas, o depender únicamente su existencia de la oportuna rendición y censura de aquéllas, y, por tanto, siempre estarán disponibles inmediata o mediatamente los antecedentes necesarios para la formación de la pieza separada del artículo 45. Es indudable que por la vía del artículo 56 de la ley, regulador de la acción pública, no se podrá provocar una fiscalización de las que su iniciativa está legalmente reservada al

Pleno del Tribunal de Cuentas o a las Cortes Generales, pero el examen y comprobación de cuentas siempre ha de existir, bien esté ya hecho o bien esté en curso, pues es un proceso automático por imperativo legal.

Por tanto, planteada una acción popular para la incoación de un juicio de cuentas, requerida la Sección de Fiscalización para la formación de la pieza separada, y contestando ésta que en el momento del requerimiento no es posible dicha formación por carecerse de antecedentes fiscalizadores, nunca podrá por tal motivo inadmitirse el escrito de ejercicio de la acción, sino que, en cualquier caso, deberá ser puesto en conocimiento del actor que la tramitación de su pretensión se verá dilatada por aquella circunstancia, situándose aquél desde ese momento en situación de persona interesada en que las cuentas respecto de las que los hechos denunciados se individualizan sean oportunamente rendidas y censuradas. La propia litispendencia de la acción popular planteada deberá de hecho actuar como elemento impulsor del Departamento competente para el examen de las cuentas con la finalidad de imprimir al proceso la máxima celeridad. Además, en todo caso, los retrasos injustificados que pudieran darse en dicho proceso no serían ajenos al interés del actor popular, por lo que, de acuerdo a la aplicación de la Ley de Procedimiento Administrativo como supletoria de los procedimientos de fiscalización, podría incluso disponer aquél de la posibilidad que concede el artículo 77 de dicha Ley de reclamar en queja ante el superior jerárquico, en este caso el Pleno del Tribunal de Cuentas, si se producen dilaciones indebidas, y así poder desbloquear el desenvolvimiento de la acción pública planteada.

Debemos concluir, a la vista de lo anterior, que la oportunidad de la acción pública contable nunca podría verse comprometida por el hecho de carecerse de antecedentes de fiscalización relativos a los hechos denunciados, puesto que la Ley de Funcionamiento ofrece medios legales suficientes para que dicha operatividad quede garantizada. La función institucional para la que la acción popular se crea queda así garantizada por la propia Ley 7/1988 que proporciona la cobertura necesaria para que la existencia de dicha acción no quede en

absoluto desvirtuada por posibles trabas legales que dificulten su ejercicio.

V.- REFLEXION FINAL.

Las leyes reguladoras de la actividad tanto fiscalizadora como jurisdiccional del Tribunal de Cuentas han introducido en nuestro ordenamiento jurídico la institución excelentemente democrática de la acción popular. Ello demuestra un inequívoco cambio de mentalidad en la sociedad española. La creación de dicha institución supone el deseo de implicar a los ciudadanos en el sector de la administración de justicia competente para procurar el cumplimiento de las normas reguladoras del orden económico-financiero público, y para exigir, en su caso, las responsabilidades que correspondan. La administración de fondos públicos deja así de ser un coto cerrado a la participación de los ciudadanos, permitiéndose a éstos ejercer un control sobre la actividad de los gestores de caudales públicos.

La necesaria conexión práctica entre acción pública o popular y orden público e intereses generales permite inferir que el legislador, al crear la acción pública contable, es consciente del carácter absolutamente público de la tarea de recaudar impuestos y de gastar el producto de dicha recaudación, y admite la existencia de un orden público de carácter financiero que se sitúa en paralelo a los más tradicionales órdenes públicos penal y administrativo. El ciudadano, comprometido en la tarea de financiar el Estado, se erige en centro acreedor de servicios públicos y en parte plenamente interesada en el tándem ingreso y gasto público. Como ya vimos anteriormente, los principios rectores de la política social y económica, que gozan de rango constitucional, fundamentan el esquema arriba expuesto.

Ahora bien, el reconocimiento legal de la acción popular para la exigencia de responsabilidades contables no es la culminación de una etapa, y no debemos por tanto contemplarla con actitudes triunfalistas,

sino que es más bien el comienzo de un largo camino por andar. En el mundo del Derecho ocurre, la mayor parte de las veces, que las normas son creadas para satisfacer necesidades sentidas por los destinatarios de aquéllas. Esto es, primero aparece la situación de hecho carente de regulación jurídica, con la consiguiente demanda de las fuerzas sociales para que el legislador complete la laguna existente, y, posteriormente, se genera la deseada norma jurídica. Sin embargo, en el supuesto de la acción pública contable, la norma se adelanta en el tiempo puesto que es, no solamente novísima en cuanto a su aparición en el derecho escrito, sino que también lo es en cuanto a la dudosa existencia de una clara necesidad social sentida.

Una vez que ha sido creada la institución a la que nos venimos refiriendo será necesaria su utilización para que se logren los fines perseguidos. Por tanto, debe generarse el ambiente necesario para que los ciudadanos utilicen, y lo hagan adecuadamente, el instrumento legal que se pone en sus manos. Tanto el no uso de la acción popular contable como su utilización con fines fraudulentos o partidistas harían perder virtuosismo a una figura jurídica tan apreciada. En esta misión de impedir que aquélla quede reducida a papel mojado, los poderes públicos, por medio de observar una gran transparencia en la administración financiera del sector público, deberán jugar una baza de crucial importancia, y, por supuesto, el propio Tribunal de Cuentas, por medio de lograr para sí mismo una amplia implantación social, será el principal responsable de que algún día la acción popular sea una institución de aceptado y general ejercicio.

LA PIEZA SEPARADA

FRUCTUOSO GARCÍA GIL,
Letrado del Tribunal de Cuentas

Abordado su tratamiento por el Capítulo XI, último de los que integran el Título IV de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas -dedicado a la función fiscalizadora a cargo del mismo-, queda suficientemente esclarecido que son actuaciones propias de dicha función, si bien no integrantes de los genuinos procedimientos a los que hace concreta alusión el artículo 31 de dicho cuerpo legal, aunque, apurando los términos, cabría su inclusión en la amplísima definición del apartado f) de dicho artículo, que hace referencia a "cualquiera otros que resultasen adecuados al cumplimiento de su función."

Compartimos con J. L. ALGIBEZ, el que "La regulación de la pieza separada como actuación previa a la exigencia de responsabilidades contables ha venido a cubrir una laguna existente entre el procedimiento fiscalizador y el jurisdiccional" (Crónica 1988-1989).

Considerando que nuestra Constitución de 1.978 hace referencia al término genérico de la "censura" en su artículo 136.2 y que, pese a lo extraño que ello parezca, tan sólo se habla del mismo en el artículo 37 de la mencionada Ley de Funcionamiento -sin ningún tipo de desarrollo normativo de esta preceptiva actuación por parte del Tribunal y ello pese a la meticulosidad con la que se tratan aquellos genuinos procedimientos fiscalizadores-, es fácil caer en la tentación de pretender identificar, por sus consecuencias, a dicha censura con la Pieza separada a la que aquí venimos refiriéndonos y ello por lo siguiente:

- a) Concretar los hechos, los posibles responsables y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos, era el cometido de dicha censura.

- b) Al igual que ocurre con la Pieza separada, la censura desembocaba en el Juicio de Cuentas, en el que habrían de dilucidarse, contradictoriamente, las presumbibles responsabilidades, hoy matizadas como contables.

Ahora bien, si los fijamos en la literalidad del artículo 45.1 de la Ley de Funcionamiento que, ante hechos no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, señala cuál es el momento en el que cabe iniciar la apertura de Pieza separada -"Una vez concluido el examen o comprobación de cualquier cuenta o grupo de cuentas" o "los correspondientes procedimientos de fiscalización"-, cabría también elucubrar sobre la posibilidad de que, en la intención del Legislador, quepa entender se asimila a dicha "censura", el "examen y comprobación" antes aludido, si bien, al citarse en el artículo 37 el término "examinadas", habría que entender que la "censura", estrictamente considerada, podría ceñirse solamente a la "comprobación" de que habla el mencionado precepto.

Sin embargo, el número 2) de dicho artículo 45, en una aparente incongruencia gramatical, dice que la Pieza separada "contendrá los antecedentes del procedimiento fiscalizador que se consideren adecuados a la finalidad señalada", es decir, prescinde, en el conjunto de aquella señalada matización del momento en el que cabe iniciar la apertura de las mismas, del que hace referencia al "examen y comprobación de cualquier cuenta o grupos de cuentas", circunstancia que introduce en este tema un nuevo factor a considerar, incrementado ello por el hecho de que, tal y como la norma establece, haya de contener la Pieza separada no sólo aquellos antecedentes, sino, además, cuanto soliciten el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el presunto responsable si hubiera comparecido, ya que la palabra "cuanto", teóricamente, desborda la lógica de la correlación que debiera darse entre el procedimiento fiscalizador y la Pieza en cuestión, ya que, de aplicarse la literalidad de este precepto, la Pieza separada podría transformarse, potencialmente, en un paralelo y, presumiblemente, más amplio proceso de control que aquel del que lógicamente procede.

No obstante y ante la argumentación anterior, resulta obligado, por la incidencia que en el mismo pudieran tener, traer a colación los comentarios que formula J.L. ALGIBEZ en el texto antes citado, para quien "las características propias de la función fiscalizadora, desarrollada normalmente utilizando técnicas de auditoría, lo que conlleva procedimientos de muestreo y pruebas de funcionamiento, no tenían la precisión necesaria para iniciar un procedimiento jurisdiccional, al no concretarse la cuantía de la minoración de los fondos públicos ni el nombre y domicilio de los presuntos responsables que, por otra parte, no tenían ocasión de conocer el procedimiento fiscalizador y aportar los justificantes y alegaciones que, en algún caso, podrían ser suficientes para aclarar y hacer desaparecer las presuntas responsabilidades".

Si bien este comentario no puede aceptarse en su plena literalidad, toda vez que en los procedimientos fiscalizadores, tanto en sus trabajos de campo, como en el trámite de alegaciones, es posible aportar instrumentos justificativos que afecten a presuntos indicios de responsabilidades contables detectados por el equipo fiscalizador en dichos trabajos o ya consignados en los correspondientes Proyectos de Informe de los que se da cuenta a los Entes o personas relacionados con los hechos consignados en los mismos, lo cierto es que, tomado en su conjunto, permite situarnos ante una evidente realidad y sus consecuencias y dada la ausencia de un necesario mayor desarrollo normativo sobre las Piezas separadas que nos ocupan, conducimos a toda una serie de dudas, de entre las que merecen ser destacadas las siguientes:

A) El objeto de dichas Piezas es, como antes se indica, "concretar los hechos, los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios, y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos".

Si, con carácter general, ha de concretarse algo y, por tal acción, se debe entender "el reducirse a tratar o hablar de una cosa sola, excluyendo otros asuntos", no cabe duda que, pese a que los hechos afecten a un mismo interesado, parece evidente hayan de sustanciarse

en una sola Pieza singularizadas actuaciones de las que se presuman indicios de una también singularizada presumible responsabilidad contable.

La norma obliga a concretar los "posibles responsables, tanto directos como indirectos" y pudiera pensarse que supone un contrasentido el que haya de acordarse la formación de la Pieza separada con citación y, en su caso, intervención, del presunto responsable o de sus causahabientes, cuando uno de los motivos para la apertura de las mismas es, precisamente, concretar "los posibles responsables".

Sin salirnos de la literalidad del artículo 45.1 de la mencionada Ley de Funcionamiento, resalta el hecho de que, en principio, la citación ha de hacerse al "presunto" responsable o sus causahabientes que, como es lógico, han de deducirse del propio instrumento material en el que se haya reflejado el resultado de la fiscalización, circunstancia difícil de conseguir cuando se trata de procedimientos de fiscalización -no de censura de cuentas-, ya que en los mismos, dada su tramitación no contradictoria, es lógico reflejen sólo hechos detectados en determinados Servicios o en el conjunto de concretas actuaciones de desarrollo presupuestario, sin referencias puntuales a posibles responsables.

¿Cabría entender que, vista la ineludible obligación de dicha citación y la presumible incongruencia antes aludida, pueda, previamente a la apertura de la Pieza, profundizarse en los hechos, precisamente con apoyatura en el contenido del artículo 37 antes citado, bien de oficio o a requerimiento del Ministerio Fiscal o del Abogado del Estado?. Es esta una duda que razonablemente debe exponerse, desde el momento en que, la posibilidad que se apunta, no parece pueda encontrar oposición frente a una interpretación histórica de la normativa propia de esta Institución, dada la mención que se hace a la "censura", pues, en cualquier caso, la Pieza separada presupone la materialización de un momento procedimental necesariamente condicionado a nacer, sin solución de continuidad, de las actuaciones

generalizadas de un procedimiento fiscalizador o del mero examen de cuentas, representando, pues, un desgajamiento de actuaciones fiscalizadoras, en suma, para un más concreto conocimiento de determinados hechos, actuaciones que pudieran ir precedidas de esa censura -en definitiva concreción de hechos con intervención de los interesados-, cuyos resultados pudieran motivar, incluso, la no exigencia de aquella apertura y, por tanto, ahorro en energías procedimentales.

B) La auténtica razón para la apertura de Pieza separada radica en que "apareciesen hechos que pudieran ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, en los términos definidos en la presente Ley (L.F. 7/1.988), pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables".

La actuación del Departamento de Fiscalización que ha de formar y tramitar la Pieza separada no cabe pensar se traduzca en pronunciamiento alguno sobre interpretación jurídica de los hechos a que la misma ha de referirse, por ser esta materia de la competencia de los Organos de la Jurisdicción Contable.

Ahora bien, si en todos los supuestos, es decir, tanto cuando se inste la formación de Pieza separada externamente al Departamento, como cuando se abra a iniciativa del Consejero correspondiente, no cabe, como decimos, pronunciamiento alguno sobre la interpretación jurídica de los hechos, en el último de los supuestos mencionados, si resulta necesario plantearse, como cuestión de principio y condicionante, en definitiva, de la apertura o no de la misma, toda una serie de cuestiones que, fundamentalmente, afectarán a qué cabe entender como contenido para la expresión "otro tipo de responsabilidades contables" del artículo 45.1 de la reiteradamente mencionada Ley de Funcionamiento y, en este sentido, parece obligado deba tenerse en cuenta lo siguiente:

Cuando la norma habla de "otro tipo de responsabilidades contables", habrá que entender está haciendo referencia -dado que esta

expresión es acuñada a partir de la Ley Orgánica 2/1.982 y teniendo presente que han de detectarse "los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos"- a la definición genérica que para dicha responsabilidad contable se contiene en el artículo 38.1 de la citada Ley Orgánica y que se matiza en el sentido siguiente: "El que por acción u omisión contraria a la Ley originase el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados".

La Sentencia de la Sala de Apelación de este Tribunal, fecha 28-10-86, establece los elementos calificadores de dicha responsabilidad en el sentido siguiente:

- a) En primer lugar, sólo podrán incidir en dicha responsabilidad quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.
- b) El menoscabo de caudales o efectos públicos ha de resultar o desprenderse de las cuentas que, en sentido amplio, deben rendir todos aquellos que recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos.
- c) Que la infracción legal se refiera a las obligaciones impuestas por las leyes reguladoras de la Contabilidad pública, o, lo que es lo mismo, la Ley General Presupuestaria y las correspondientes Leyes de Presupuestos, en orden al manejo de los tan repetidos caudales o efectos.

Reiterando lo anterior y ampliando su formulación, el Auto de 12-12-86, manifestó, entre otras cosas, lo siguiente:

- 1) Todos los supuestos de responsabilidad que expresamente recoge (Arts. 140 y ss. LGP), son constitutivos de infracciones de naturaleza contable.

- 2) La Ley Orgánica ha extendido las infracciones en este punto, no sólo al desconocimiento o vulneración de la Ley General Presupuestaria, sino a cualquier otra Ley reguladora de la contabilidad de las Entidades del sector público.
- 3) La adjetivación como "contable" de la responsabilidad y de la jurisdicción que de ella conoce, exige que la infracción sea de una ley de esta naturaleza. Cualquier otra infracción legal podrá generar responsabilidad, pero ésta ya no será contable, y, consiguientemente, no corresponderá dilucidarla a la jurisdicción de este Tribunal.

El Auto de 13-3-87, ratifica los postulados del citado anteriormente, añadiendo que:

- a) Ha de darse el requisito circunstancial de que la infracción legal se haya producido con ocasión de la realización de alguna de las operaciones indicadas (recaudar, intervenir, administrar, custodiar, manejar o utilizar bienes, caudales o efectos públicos).
- b) La infracción de referencia ha de deberse a dolo, culpa o negligencia graves del supuestamente responsable, conforme exige el artículo 140 de la Ley General Presupuestaria.
- c) No toda acción u omisión contraria a la Ley que origine menoscabo en los caudales o efectos públicos, inclusive aunque proceda de quien tenga a su cargo su manejo, origina responsabilidad contable, al haber supuestos en que por infracción de un deber general de diligencia en la gestión, cuidado o administración de bienes o caudales públicos se ocasione en los mismos cualquier daño o menoscabo para cuyo resarcimiento directo no se encuentre legalmente habilitada la Administración o Entidad del sector público de que se trate, si bien deberán éstas, como cualquier otro sujeto de derecho, acudir ante los Tribunales ordinarios.

- d) Coherentemente con la doctrina anteriormente expuesta, la Ley General Presupuestaria, al referirse a las responsabilidades, exige -artículos 140 y 141- infracción de sus preceptos para generarlas y, por eso mismo, la exigencia de una infracción de ley reguladora del régimen presupuestario y contable que resulte aplicable -Ley General Presupuestaria, Leyes de Presupuestos del Estado, Presupuestos de las CC.AA., Ley de Régimen Local en la parte que regule el régimen presupuestario de las Corporaciones Locales y Leyes que, en su caso, regulen el régimen de contabilidad aplicable al resto de las Entidades del Sector público-.

El Auto de 11-1-86, sostenía que "ocasionar menoscabo en los caudales o efectos públicos por quien está encargado del uso y cuidado de un bien público a consecuencia de su negligente utilización, no puede conceptuarse como alcance, ni tampoco dar lugar a responsabilidad contable".

Por su parte, el Auto de 16-10-87, contiene lo siguiente:

- 1) La competencia para la práctica de liquidaciones tributarias, y en general para el desarrollo de la gestión tributaria, corresponde al Ministerio de Hacienda, y no, como es obvio, al Tribunal de Cuentas.
- 2) Una vez puestos los hechos en conocimiento de dicha Administración para la realización de las actuaciones que procedan sólo podrían surgir, como determina el artículo 41.2 de la Ley General Presupuestaria, en los casos en que se hubieren dejado prescribir los correspondientes créditos de la Hacienda Pública y el daño para ésta se haya convertido en efectivo.
- 3) Téngase presente al respecto que uno de los requisitos para poder exigir responsabilidad contable es que se trate de daños efectivos, evaluables económicamente e individualizados en

relación con determinados fondos o caudales públicos, a fin de excluir los daños meramente eventuales, posibles o futuros.

Como es natural, los criterios sustentados por la Sala de Apelación de este Tribunal anteriormente transcritos, deberían tomarse, exclusivamente, como instrumento indicativo para dilucidar la posible aparición de hechos que puedan considerarse inmersos en la materia propia de la Jurisdicción contable y parece lo racional que, al no poder ser calificados por el Departamento correspondiente -como también es el caso de las conductas-, "ad cautelam" debería, no abrirse la pieza separada que la Ley permite, pero sí profundizarse, a través de la censura, en aquellas situaciones de dudosa interpretación, de forma que pueda ofrecerse, tanto al Ministerio Fiscal como al Abogado del Estado, elementos de juicio suficientes para orientar mejor su postura en orden al ejercicio de las competencias que tienen asumidas al respecto.

C) Las citadas actuaciones preliminares a la apertura de la Pieza separada a iniciativa del propio Departamento, caso de desembocar en una decisión contraria a dicha apertura, ¿podrían esgrimirse frente a cualquier petición externa para realizar la misma?.

Indudablemente no, pues, si bien responden a una exigencia lógica para el Departamento en el que se han detectado los hechos frente a los que, en principio, no quepa su consideración como integrantes de la materia propia de la Jurisdicción contable, lo cierto es que, constatada la imposibilidad de cualquier tipo de pronunciamiento sobre la interpretación jurídica de dichos hechos o conductas, en el supuesto que aquí se contempla, se trata del cumplimiento de un mandato legal que responde a concretas prerrogativas en favor del Ministerio Fiscal y del Abogado del Estado y cualquier viso de actuación contradictoria en estos casos, es absolutamente absurda e improcedente.

D) El contenido definitiva de la Pieza separada ¿Ha de someterse a información de las Cortes Generales o Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o al trámite de alegaciones del artículo 44 de la Ley de Funcionamiento?

Este tipo de actuaciones, no propiamente fruto de un procedimiento fiscalizador "estricto sensu", gozarán, si se cumplen las previsiones de la norma, de la característica de haber sido tramitadas, al menos respecto de los posibles implicados en los hechos, de ciertos matices contradictorios y aun siendo en esencia fruto de la función fiscalizadora -de cuyo contenido general se dió cuenta al Organo legislativo correspondiente y pasó por el citado trámite de alegaciones-, no parece debieran quedar sometidas ni a dicho trámite de información -al que se refiere el artículo 12 de la Ley Orgánica 2/1.982- ni al de alegaciones señalado en el mentado artículo 44, pues, en definitiva y como en la nominación del correspondiente Capítulo de la citada Ley de Funcionamiento se indica, son "actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables", o lo que es lo mismo, "servata distantia", una pseudoinstrucción, incardinada en los prolegómenos de la Jurisdicción contable, fuera ya de las exigencias competenciales de información a las que se refieren los artículos 10, 12 y 13 de la mentada Ley Orgánica.

De otra parte, dicho trámite de información, en términos generales, presupone una toma de postura por parte del Tribunal, difícil de entender pueda darse en la Pieza separada que, como se viene indicando, debe limitarse a la transcripción de los hechos, consignar, en su caso, las contraargumentaciones de quienes fueran considerados en principio como "presuntos" responsables, así como el señalamiento de los que resulten estimados como "posibles" responsables, matización esta última que al no producirse, como decimos, en el conjunto de un procedimiento contradictorio -pese a la existencia de argumentaciones por parte de los implicados-, cabría estimarla como un caso típico de indefensión, a tenor de la publicidad dada a unas conductas no depuradas jurisdiccionalmente.

En relación con la facultad que en orden a la formación de Pieza separada otorga el mencionado artículo 45.1, tanto al Ministerio Fiscal, como al Abogado del Estado en el Tribunal de Cuentas, resulta necesario traer a colación las también facultades otorgadas a ambos por el artículo 44.3 de dicho texto legal, toda vez que, según resulte ser el alcance del ejercicio de estas últimas, precisamente, actualizadas en un momento del procedimiento fiscalizador en el que, si bien no cabe entender haya "concluído" dicho procedimiento -al faltar la preceptiva aprobación por el Pleno-, lo que es evidente es que, sustancialmente, constan los hechos detectados por el equipo fiscalizador y las correspondientes alegaciones, es decir, prácticamente, los mismos elementos de juicio que los existentes al tiempo de poderse instrumentar la petición de apertura de Pieza separada aludida por el precitado artículo 45.1 y, por tanto, ello permitiría conocer, en su caso, la individualización de presuntos responsables e, incluso, profundizar en los hechos denunciados, facilitándose, por tanto, el poder concluir sobre la necesidad de la apertura de aquella Pieza y contarse ya, en estos casos, con las referencias de los "presuntos" responsables.

La referencia que el citado artículo 44.3 hace respecto de las indicadas facultades del Ministerio Fiscal y del Abogado del Estado, según se deduce de la literalidad del texto, no presupone, en principio, la necesidad de modificación del Proyecto de Informe, toda vez que, como se indica, se relacionarán con sus respectivas competencias - en ningún caso éstas de carácter fiscalizador-. Lo que permite entender puedan constituir la antesala para el posible ejercicio de aquellas otras facultades que se mencionan en el mencionado artículo 45.1 en orden a la petición de apertura de Pieza separada, circunstancia evidentemente lógica, si se tiene presente que ésta tiene su razón de ser respecto de hechos no constitutivos de alcance, cuya apreciación haya sido sancionada por el Pleno en el ejercicio de su función fiscalizadora y no antes de cumplimentarse este trámite, además de que, como se indica, ya se contaría, en su caso, con todos los elementos precisos para una racional apertura de la Pieza en cuestión.

NATURALEZA JURIDICA Y EFECTOS
DE LAS ACTUACIONES
INSTRUCTORAS EN EL PROCEDIMIENTO
DE REINTEGRO POR ALCANCE

JOSE LUIS MONZO TORRES
Y
LUIS VACAS GARCÍA-ALOS,
*Asesores Técnico-jurídicos
del Tribunal de Cuentas.*

SUMARIO

1. Planteamiento del tema.
2. Fundamentos para la tesis administrativa de las actuaciones instructoras:
 - 2.1. Antecedentes próximos.
 - 2.2. Análisis de la normativa vigente.
 - 2.3. Causa de la instrucción.
3. Fundamentos para la tesis jurisdiccional de las actuaciones instructoras:
 - 3.1. La instrucción como actividad adscrita orgánicamente a la Sección de Enjuiciamiento.
 - 3.2. La instrucción como actividad prejudicial:
 - 3.2.1. Aspectos subjetivos.
 - 3.2.2. Aspectos objetivos.
 - 3.2.3. Aspectos formales.
 - 3.3. La instrucción como actividad no fiscalizadora:
 - 3.3.1. Aspectos legales.
 - 3.3.2. Aspectos jurisprudenciales.
4. Algunos efectos de procedimiento en relación con el tema planteado:
 - 4.1. En la tesis administrativa:
 - 4.1.1. Forma y contenido de las actuaciones.
 - 4.1.2. Legitimación y representación de las partes.
 - 4.1.3. Determinación de los plazos.
 - 4.1.4. Práctica del embargo preventivo.
 - 4.2. En la tesis jurisdiccional:
 - 4.2.1. Forma y contenido de las actuaciones.
 - 4.2.2. Legitimación y representación de las partes.
 - 4.2.3. Determinación de los plazos.
 - 4.2.4. Práctica del embargo preventivo.
5. Reflexión final.

1. PLANTEAMIENTO DEL TEMA.

El tema de nuestro estudio puede formularse de la siguiente manera: ¿qué naturaleza jurídica tienen los distintos actos de instrucción del procedimiento de reintegro por alcance, contemplados en el art. 47.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, reguladora del Funcionamiento del Tribunal de Cuentas -L.F.-? La respuesta a este planteamiento puede ser doble: de un modo, entender que las actuaciones instructoras de referencia tienen carácter administrativo o financiero y, por consiguiente, constituyen un procedimiento especial de fiscalización o una manifestación específica de las funciones fiscalizadoras del propio Tribunal; o, de otro modo, estimar que las aludidas actuaciones de instrucción tienen carácter jurisdiccional o, cuando menos, prejudicial y, en consecuencia, forman parte -como fase preliminar- de las funciones estrictamente jurisdiccionales del Alto Tribunal.

Vaya por delante que la terminología acuñada -tesis administrativa "versus" tesis jurisdiccional- no ignora la dualidad "fiscalización"- "jurisdicción" establecida en la normativa reguladora del Tribunal, ni la naturaleza especial de dicha normativa. En el presente trabajo se pretende hacer hincapié en el conjunto de normas supletorias -administrativas o judiciales- aplicables a las actuaciones instructoras, que ante una falta de regulación específica -directa o de reenvío- tengan más afinidad con un cuerpo normativo de carácter administrativo o procesal.

La importancia de la cuestión planteada se puede apreciar, a nuestro juicio, tanto en una vertiente teórica y doctrinal como en sus consecuencias y efectos prácticos. Así, la determinación de la naturaleza

jurídica de actuaciones instructoras concretas tiene evidente interés que no se agota con su mera formulación doctrinal. Se trata, pues, de una temática que sobrepasa parámetros teóricos para descender a supuestos fácticos concretos, que podrán resolverse de distinta manera según prevalezca una tesis administrativa o un criterio jurisdiccional.

En generales términos procesales, y por tanto fuera del ámbito de la jurisdicción contable, la naturaleza jurídica de la instrucción ha sido estudiada desde hace tiempo por la doctrina, al tratar de los actos procesales y de la ordenación y desarrollo del proceso. A este respecto, merece destacarse que en la obra "Curso de Derecho Procesal Penal" -edición de 1974-, VIADA Y ARAGONESES señalaban tres direcciones acerca de la naturaleza de la actuación preliminar:

- 1ª De carácter administrativo, según la cual en la actuación preliminar el instructor carece de la nota institucional del proceso y de imparcialidad, porque investiga determinados hechos para formalizar la acusación. En este sentido, se dice que el instructor no es un juzgador en sentido propio, ya que no se sitúa por encima de la contienda que existe en todo proceso al realizar una función característica de parte.
- 2ª De carácter preprocesal, para la que la actividad instructora no se desenvuelve entre sujetos de una verdadera relación jurídica procesal. Para esta posición, la instrucción preliminar es una fase previa o preprocesal.
- 3ª De carácter estrictamente procesal, en virtud de la cual el objeto de la instrucción -distinto del objeto del proceso propiamente dicho- es la llamada "acción introductiva", por la que se lleva al conocimiento del juzgador la sospecha del delito. En apoyo de esta tesis, se afirma que la actividad instructora tiene directa relación con el proceso, pues se aportan datos que justifican o no la necesidad de iniciar dicho proceso.

Pero, además, la temática de que venimos tratando se abordó con ocasión de los debates parlamentarios de elaboración de la L.F., poniéndose entonces de manifiesto dos criterios distintos: de una parte, la tesis defendida por la ponencia -que posteriormente se mantuvo en el texto definitivo-; y, de otra, la opinión mantenida por el Grupo Parlamentario del CDS. Para la primera tesis citada, las actuaciones previas constituyen un procedimiento de fiscalización y no un procedimiento jurisdiccional, ya que tienen el carácter de expediente administrativo en materia de fiscalización contable. Para la segunda opinión, por el contrario, las actuaciones de referencia debían enmarcarse en el camino prejudicial de la fase jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, pues estaban fuera de la fase del procedimiento de fiscalización.

2. FUNDAMENTOS PARA LA TESIS ADMINISTRATIVA DE LAS ACTUACIONES INSTRUCTORAS.

2.1 ANTECEDENTES PROXIMOS.

El párrafo quinto del Preámbulo de la L.F. al admitir la imposibilidad de atribuir naturaleza estrictamente jurisdiccional a la inicialmente prevista fase instructora de los procedimientos para la exigencia de responsabilidades contables incluye las actuaciones previas a la iniciación de la vía jurisdiccional en el Título IV dedicado a la función fiscalizadora del Tribunal y de sus procedimientos -Vid. su capítulo XI-. Tal proceder es consecuencia del contenido del informe emitido en 29 de enero de 1986 por el Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de la citada L.F.

En relación con el procedimiento de reintegro por alcance, en particular, el informe citado destaca que la fase instructora se lleva a cabo por un funcionario que no ostenta la condición de miembro del Órgano jurisdiccional y que la misma tiene una configuración típicamente administrativa por ser un apéndice de la función fiscalizadora.

2.2. ANALISIS DE LA NORMATIVA VIGENTE.

La calificación de las actuaciones instructoras como propias de un procedimiento "especial" de tipo administrativo se puede apoyar en los siguientes argumentos:

- 1º El incardinamiento de la Unidad de actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables -órgano de coordinación y tramitación de esta fase instructora- en la Sección de Enjuiciamiento -L.F., art. 47.4-, no es óbice para que esta Unidad sea calificada expresamente de "administrativa" -L.F. art. 11.3-.
- 2º La circunstancia de que en el capítulo X del citado Título IV de la L.F. se ubiquen las normas relativas a la "terminación" de los procedimientos de fiscalización no es significativa si se piensa que la instrucción es parte de un procedimiento nuevo -en su caso, subsiguiente- que se inicia y termina dentro del marco sustantivo del siguiente capítulo XI.
- 3º El hecho de que el Delegado Instructor sea designado por la Comisión de Gobierno, según el artículo 22, d) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, -L.O.- y no por la propia Sección de Enjuiciamiento.
- 4º Las remisiones que se efectúan a una disposición financiera de rango reglamentario como es el Reglamento General de Recaudación -R.G.R. en el art. 47.1 g) y 47.3 de la L.F. Conforme a ella se precisaría de la autorización "judicial" para la entrada en el domicilio del inculcado -art.103 R.G.R.-
- 5º La analogía que el citado Preámbulo de la L.F. hace de las actuaciones instructoras con el expediente administrativo a remitir al proceso contencioso-administrativo es consecuente

con la práctica de estas diligencias instructoras previamente a la "incoación" del procedimiento jurisdiccional, como así se dice en el art. 56.2 de la L.F.

2.3. LA CAUSA DE LA INSTRUCCION.

El fin último a alcanzar con las actuaciones instructoras es el afianzamiento de la liquidación provisional de un derecho de reposición -o reintegro- a favor de la Entidad perjudicada, determinando todos sus elementos esenciales: sujetos, localización, motivos, importes, plazos, etc., a efectos de requerir su aseguramiento.

En este sentido, vamos a examinar seguidamente la causa de la instrucción atendiendo al cálculo de la responsabilidad y a la garantía del pago.

2.3.1. *El cálculo de la responsabilidad.*

La liquidación provisional del alcance, configurado éste como ingreso de derecho público de la Hacienda o Entidad perjudicada, tiene las siguientes características:

- 1ª Se efectúa por el Tribunal de Cuentas que aquí actúa, por consiguiente, como oficina liquidadora "competente".
- 2ª Supone una "mediatización" a la potestad de imperio de la Entidad perjudicada, pendiente de la previa autorización instructora, como agente interpuesto de un Organismo independiente -Ley General Presupuestaria (L.G.P.), art. 143-.
- 3ª Esta competencia exclusiva para liquidar, previa constatación de los cargos, se origina por la responsabilidad de quien maneja caudales o efectos públicos y, por lo tanto, se "independiza" del carácter de la procedencia de los fondos cuya falta la provoca, sean estos ingresos de derecho público

-recaudación tributaria-, o de derecho privado -recaudación por precios-, sean estos pagos presupuestarios no justificados, sean meros movimientos extrapresupuestarios o de tesorería.

- 4ª Esta competencia liquidatoria tiene una nota de "alteridad", en el sentido de que se ejerce en favor de la Entidad perjudicada, circunstancia ésta que tiene lógicamente que influir, por la vía de la colaboración, en las actuaciones pertinentes a la práctica del embargo preventivo.

2.3.2. *La garantía del pago.*

El embargo preventivo que aquí se acuerda tiene igualmente unas características propias que lo distinguen del previsto en el art. 67 de la L.F., por las siguientes razones:

- 1ª El embargo preventivo de la instrucción se decreta de oficio por el Delegado Instructor, no por el Consejero a solicitud de los legitimados como sucede en el embargo jurisdiccional.
- 2ª Se practica aquél conforme al R.G.R., este en los casos y en la forma establecidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil -L.E.C.-
- 3ª El embargo del Instructor se inicia una vez concluída la liquidación provisional, y el jurisdiccional, en los momentos previstos en el apartado 3 del art. 67 de la L.F.
- 4ª Aquel no precisa de ratificación en el procedimiento jurisdiccional, como sí se exige en el solicitado y obtenido con anterioridad a la presentación de la demanda.

De lo dicho se observa la existencia de dos caminos hacia un único fin. Por una parte, la autoridad administrativa no tiene competencia, en los casos de alcance, para acordar las medidas provisionales

de afianzamiento, para las que sí estaría autorizada en las restantes infracciones de tipo contable -L.G.P., art. 144-. Sin embargo, la normativa de la instrucción elude las normas jurisdiccionales típicas hacia una misma finalidad de garantía.

En este momento, los autores se preguntan: ¿qué carácter, qué tipo de potestad, ejerce el Tribunal de Cuentas para proceder a la compulsión sobre patrimonio -facultad interdicta en este supuesto a la autoridad administrativa- en esta fase denominada "previa" a la vía jurisdiccional?.

3. FUNDAMENTOS PARA LA TESIS JURISDICCIONAL DE LAS ACTUACIONES INSTRUCTORAS.

3.1. LA INSTRUCCION COMO ACTIVIDAD ADSCRITA ORGANICAMENTE A LA SECCION DE ENJUICIAMIENTO.

Como se ha dicho, y por una elemental razón de sistemática normativa, de la ubicación del art. 47 de la L.F. en el título IV, puede deducirse "prima facie" la naturaleza administrativa de las actuaciones instructoras. Sin embargo, esta tesis debe contrastarse con una serie de fundamentos que conducen a enmarcar dichas actuaciones en un esquema jurisdiccional o, cuando menos, en un contexto prejudicial.

Por de pronto, tanto la L.O., como la propia L.F., adscriben la llamada "unidad de actuaciones previas" a la Sección de Enjuiciamiento. Además, las funciones de esa unidad, así como las desempeñadas por los Delegados Instructores, se regulan en los arts. 26.1 de la L.O. y 11.3 de la L.F., respectivamente, dentro de los capítulos dedicados a la expresada Sección.

Es clara, pues, la adscripción orgánica de la unidad de referencia, sin que, por lo demás, parezca que deba otorgarse especial relevancia, a los efectos de la temática planteada en el presente estudio, al hecho

de que se califique de "unidad administrativa", pues tal calificativo no parece que tenga necesariamente que extenderse a los cometidos por ella realizados y, en concreto, a la naturaleza jurídica de los actos procedimentales de las delegaciones instructoras.

3.2. LA INSTRUCCION COMO ACTIVIDAD PREJUDICIAL.

Asimismo, cabe también concebir las actuaciones previas como actividad prejudicial. En este sentido, hablar de la naturaleza jurisdiccional de la instrucción de un procedimiento que en el futuro pueda residenciarse en sede propiamente jurisdiccional o, si se prefiere, de carácter jurisdiccional estricto, tiene como cobertura la dificultad de entender que un órgano ajeno a la jurisdicción inicie y ordene el propio proceso, mucho más cuando la actividad preliminar no es sino la dirigida a la averiguación de los datos necesarios para que el juzgador pueda emitir su juicio.

De lo expuesto se infiere la posibilidad de entender las actuaciones establecidas en el art. 47 de la L.F. como actividades prejudiciales, y ello con base en tres aspectos distintos:

3.2.1. Aspectos subjetivos.

En lo que se refiere a la naturaleza jurídica del órgano instructor, debe destacarse que, como se ha dicho, su nombramiento se hace a propuesta de la Sección de Enjuiciamiento, lo que, en cierta medida, parece que puede repercutir en la concepción subjetiva de sus atribuciones.

Además, resultaría difícil analizar sus funciones, desde un punto de vista subjetivo, como mero órgano administrativo o como impulsor de un procedimiento de fiscalización, desvinculado de cometidos prejudiciales dirigidos a la ordenación del proceso.

3.2.2. Aspectos objetivos.

En lo que atañe al objeto de los actos referidos en el art. 47.1 de la L.F., parece que comprende la investigación y calificación jurídica de unos hechos presuntamente constitutivos de alcance, así como el aseguramiento de unas también presuntas responsabilidades contables.

No son, pues, auténticos actos procesales -en el sentido estricto de la expresión acuñada por la doctrina procesalista-, aunque forman parte del mismo proceso jurisdiccional en su fase inicial, previa o preliminar, pues tienen vigencia en un momento de carácter investigador y de aseguramiento previo, de indudable relevancia para la ulterior instancia jurisdiccional.

Igualmente, son actuaciones de impulso procesal -pretenden "hacer avanzar" el proceso- y de ordenación del mismo, pues persiguen aportar al órgano jurisdiccional los datos necesarios para calificar los hechos sometidos a su enjuiciamiento y los elementos de juicio pertinentes.

3.2.3. Aspectos formales.

En lo que concierne a la posible aplicación supletoria de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa -L.J.C.A.-, así como de la L.E.C. y de la Ley de Enjuiciamiento Criminal -L.E.Cr.-, dentro del cauce formal de las actuaciones previas, resulta de cita obligada, por extensión, el número 2 de la disposición final segunda de la L.O. Ni que decir tiene que, de tal aplicación, podían derivarse evidentes ventajas para las facultades del Instructor en la averiguación, comprobación y calificación de los hechos presuntamente constitutivos de alcance, así como para las posteriores garantías procesales de las partes intervinientes.

Por otro lado, el art. 47.3 L.F. , no tiene forzosamente que conducir a la conclusión de que el legislador se inclina en este punto

por una tesis de base administrativa, pues la remisión al R.G.R. puede entenderse referida a un contexto jurídico-material. En todo caso, y poniendo en relación los arts. 47.1. g) y 3, y 67.1 y 2 de la L.F., parecen claras las concretas consecuencias que las actuaciones previas tienen en fase genuinamente jurisdiccional, y la procedencia de aplicar supletoriamente en dichas actuaciones la L.E.C., en punto al decreto del embargo preventivo.

3.3. LA INSTRUCCION COMO ACTIVIDAD NO FISCALIZADORA.

Las actividades de instrucción del procedimiento de reintegro por alcance no son típicamente fiscalizadoras y, por ende, no tienen fácil acomodo formal dentro de un procedimiento normal o común de fiscalización. Esta afirmación se apoya tanto en el espíritu y en la letra de la L.F., como en la doctrina jurisprudencial de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, por lo que procede referirse ahora a los dos siguientes aspectos:

3.3.1. Aspectos legales.

En la Memoria del Proyecto de L.F. se afirma que la fase previa del art. 47, "aun careciendo de naturaleza jurisdiccional, no ostenta tampoco el carácter de actuación fiscalizadora". De aquí que pueda considerarse como especial, prejudicial y, en todo caso, no fiscalizadora.

Entre los preceptos de la L.F. de cuya lectura se deduce, bien de forma directa, bien de forma indirecta o extensiva -según los distintos casos-, la anterior afirmación, pueden citarse los artículos 11.3, 48, 54.2.d), 56.2 "in fine" y 67. En relación con los preceptos aludidos, y en apoyo de la tesis no fiscalizadora, merecen formularse las siguientes observaciones:

1ª) La unidad encargada de la vigilancia y tramitación de las actuaciones instructoras depende orgánicamente, como es sabido, de la Sección de Enjuiciamiento -art. 11.3-.

2ª) El régimen de recursos jurisdiccionales contra las resoluciones adoptadas en la fase instructora, parece incluir a esta última en un esquema prejudicial -art. 48-.

3ª) En este mismo sentido, es significativo el conocimiento atribuido a las Salas del Tribunal en materia de recursos formulados en las actuaciones previas, juntamente con otras cuestiones de índole estrictamente jurisdiccional -art. 54.2 d)-.

4ª) El hecho de que sea el Consejero de Enjuiciamiento el que decide recabar la práctica de la instrucción evidencia la conexión directa de ésta con el Organo estrictamente jurisdiccional -art. 56.2 "in fine"-.

5ª) A la misma conclusión se llega al apreciar la proyección y los efectos jurídicos concretos que produce en la vía jurisdiccional la práctica del embargo preventivo por el Delegado Instructor -art. 67-.

Por último, la disposición transitoria primera, al precisar el Derecho aplicable, parece que concibe la actividad instructora como no fiscalizadora al distinguir con nitidez entre los que podríamos denominar procedimientos típicamente fiscalizadores, procedimientos estrictamente jurisdiccionales y los de carácter previo o preparatorio.

3.3.2. Aspectos jurisprudenciales.

La jurisprudencia más reciente de la Sala de Apelación del Tribunal no ha tenido ocasión de pronunciarse explícitamente acerca de la naturaleza de las actuaciones previas. No obstante, de ciertas sentencias parece poderse deducir -y no de forma expresa- que se trata

de unas actividades dirigidas a las funciones propiamente jurisdiccionales, distintas de los procedimientos fiscalizadores. Como muestra de esta doctrina jurisprudencial pueden traerse a colación las siguientes sentencias:

1ª) Sent. de 9 de septiembre de 1987: En su fundamento de Derecho cuarto se parte de la distinción entre las llamadas "actuaciones gubernativas" y la fase de instrucción del procedimiento jurisdiccional.

2ª) Sent. de 27 de octubre de 1987: En su fundamento de Derecho segundo se pone de manifiesto que cualquiera que sea la naturaleza de la fase de instrucción, lo cierto es que resulta difícilmente conciliable con el procedimiento contencioso-administrativo ordinario, debiéndose distinguir entre dicha fase de instrucción y, una vez acabada ésta -bien considerándola completa, bien estimándola insuficiente y, por tanto, susceptible de modificación-, la fase propiamente jurisdiccional.

3ª) Sent. de 30 de noviembre de 1988: En su fundamento jurídico tercero se aborda, con ocasión del Derecho transitorio aplicable entre la promulgación de la L.O. y la L.F., la dificultad de aplicar en ese intervalo de tiempo la L.J.C.A., puesto que -según se razona en dicho fundamento- el proceso contencioso-administrativo no está estructurado con una fase previa instructora y otra de juicio propiamente dicho, "sino que supone la existencia de un previo expediente administrativo y de un acto de esta naturaleza que es, precisamente, el que constituye el objeto del recurso contencioso".

En definitiva, pronunciarse abiertamente por la tesis jurisdiccional tampoco es fácil, pues existen argumentos contradictorios -además de los ya apuntados- para decantarse por una u otra teoría. Piénsese, por ejemplo, en circunstancias concretas tales como las facultades de los Consejeros de Cuentas, establecidas en el art. 45.1 de la L.F. para supuestos no constitutivos de alcance, en las que se aprecia una evidente proximidad entre las actuaciones instructoras y los órganos

estrictamente jurisdiccionales; y, en contraposición, una evidente dificultad para deslindar las funciones fiscalizadoras de las jurisdiccionales en la sustanciación de la pieza separada. Igualmente, cabe recordar la intervención del Ministerio Fiscal en la práctica de la liquidación provisional del alcance, a que alude el art. 47.1 e) de la L.F., lo que, en principio, parece conducir a la opinión de que no se trata de una actividad típicamente fiscalizadora, y sí -aunque con las dudas expuestas- preparatoria, previa, prejudicial o, si se prefiere, de régimen especial; si bien, y por imperativo de arts. como el 16.2 y el 44.3 de la L.F., dicha intervención del Ministerio Fiscal no es exclusiva de los procedimientos jurisdiccionales. En cualquier caso, no parece fácil asimilar las actuaciones que nos ocupan al expediente administrativo de la vía contencioso-administrativa.

4. ALGUNOS EFECTOS DE PROCEDIMIENTO EN RELACION CON EL TEMA PLANTEADO.

4.1. En la tesis administrativa.

La existencia en la regulación de la instrucción de lo que la ciencia del Derecho denomina normas jurídicas incompletas, como son las de reenvío, nos remite con este enfoque no jurisdiccional a la Ley de Procedimiento Administrativo -L.P.A.-, y al R.G.R. y su Instrucción General -I.G.R.C., D-2260/1969, de 24 de julio-. La aplicación subsidiaria de la LPA es evidente tanto si el procedimiento a realizar se entiende como procedimiento fiscalizador -L.F., art. 32- como si se le considera como "otro" procedimiento especial no jurisdiccional -disposición adicional primera, uno-.

4.1.1. Forma y contenido de las actuaciones.

El contenido de las diligencias será el que en cada caso corresponda a los fines de cada actuación, y su notificación deberá incluir todas las menciones legalmente establecidas en los arts. 40.2 y 79.2 de la L.P.A.

A la vista del art. 47.1.a) de la L.F. procede que todos los actos del Instructor revistan la forma de providencia, siendo las diligencias la forma de plasmar sus actuaciones -formales y materiales- el Secretario.

4.1.2. *Legitimación y representación de las partes.*

A tenor de la excepción contenida en el citado art. 32 de la L.F., sólo deben considerarse parte del procedimiento, además de la Entidad perjudicada y de los inculpados -entendidos éstos con la extensión del art. 23 de la L.P.A.-, el Ministerio Fiscal.

La representación de los particulares se efectuará conforme al artículo 24 de dicha L.P.A.

4.1.3. *Determinación de los plazos.*

Se considera excesivamente discrecional entender que no existe laguna legal en estas normas instructoras y que todos los plazos pueden ser libremente apreciados dentro del término fijado para ultimar las actuaciones en el art. 47.4 de la L.F. Por ello, se proponen los siguientes plazos:

- 1º) Plazo general para la práctica de las notificaciones de las providencias acordadas por el Instructor, hasta diez días - L.P.A., art. 79.2-. Así, la remisión del Acta de las actuaciones, etc.
- 2º) El plazo para reclamación de las diligencias preventivas se entiende que debe ser común tanto para la Entidad perjudicada como para el inculpado, en analogía con el art. 66 de la L.F.. Este plazo, así como el preciso para la práctica de las llamadas diligencias de averiguación y el de citación para la liquidación provisional, pueden ser de diez días -L.P.A., arts 74.4 y 86.2-.

3º) Liquidación con apercibimiento de embargo. Practicada la liquidación provisional y no atendida ésta en el plazo de diez o treinta días, según el tipo de garantía ofrecida -R.G.R., art. 56.5- se expide "certificación" de ello por el Secretario, la cual posibilita el requerimiento del Instructor -sustitutivo de providencia de apremio- a efectuar en plazo no superior a tres días -regla 51 de la IGRC-. El embargo se iniciará en plazo no superior a diez días, en analogía con el art. 102.2 del R.G.R.

4.1.4. *Práctica del embargo preventivo.*

Este embargo preventivo como procedimiento está regulado en los apartados a) a d) del art. 156 del R.G.R., con las matizaciones que resulten por la entrada en vigor de la L.F. y resumidas en el párrafo anterior.

Esta práctica de embargo, a efectuar exclusivamente por la Recaudación según la citada norma, se ha desplazado igualmente al Secretario de la Instrucción, que como se ha apuntado, debe llevar a efecto cuantos proveídos se acuerden por el Instructor o el Comisionado.

Para el supuesto de que no exista fianza, o que sea insuficiente, el artículo 156 del R.G.R. amplía el embargo a los restantes bienes, teniendo en cuenta el procedimiento fijado en los capítulos tercero y cuarto y en la sección cuarta del capítulo quinto, todos de su título segundo. Esta compleja práctica de embargo parece precisar la colaboración con el Tribunal de las Administraciones Públicas prevista en la disposición adicional primera-dos de la L.F. Nadie mejor colaborador que el propio Servicio de Recaudación de la Entidad perjudicada, especialmente conocedora del entorno patrimonial de "su" agente o funcionario inculpaado.

Las precisiones anteriores nos llevan a la postura de que la ampliación del embargo, más allá de la fianza, una vez acordada ésta por el Instructor, permite la remisión de las actuaciones practicadas,

posibilitando el cumplimiento del plazo previsto en el art. 47.4 de la L.F., y dejando para momentos posteriores el traslado de las que se vayan efectuando, en forma análoga a lo previsto en el indicado apartado d) del art. 156 del R.G.R. y regla 24.3 de la I.G.R.C. Esta posición es congruente con lo dispuesto en el art. 47.2 de la L.F. para los casos en que existe dificultad en la determinación de las posibles responsabilidades subsidiarias.

4.2. En la tesis jurisdiccional.

Con carácter previo al estudio de los efectos de procedimiento desde la perspectiva de la tesis jurisdiccional, debe advertirse que al tener realmente la fase instructora el carácter de un sumario, su concepto no puede ser distinto del tradicional plasmado en el art. 299 de la L.E.Cr. A tenor de este precepto, "constituyen el sumario las actuaciones encaminadas a preparar el juicio y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que puedan influir en su calificación, y la culpabilidad de los delincuentes, asegurando sus personas y las responsabilidades pecuniarias de los mismos". La extrapolación del artículo reseñado al ámbito de la jurisdicción contable -su cobertura vendría dada a la vista de la disposición final segunda, número 2, de la L.O.- incide inexcusablemente en la normativa judicial a avocar de forma supletoria para el tratamiento de los mencionados efectos.

4.2.1. Forma y contenido de las actuaciones.

No existen aparentes discrepancias en el contenido de las actuaciones a practicar, ni en su notificación, en relación con los comentarios expuestos en la tesis administrativa, pues el art. 59.1 de la L.J.C.A. se remite al procedimiento administrativo en materia de notificaciones y publicaciones.

Sin embargo, en esta tesis judicial se podría considerar que deben revestir forma de providencias todas las diligencias de tramitación, y forma de autos aquellas que puedan producir a las partes un perjuicio

irreparable -por ejemplo, en algún caso, el decreto de embargo preventivo-. Ello parece desprenderse de una aplicación supletoria del art. 369 de la L.E.C. y de una interpretación extensiva del art. 245.1.b) de la Ley Orgánica del Poder Judicial -L.O.P.J.-.

4.2.2. *Legitimación y representación de las partes.*

La consideración de la instrucción como actividad de carácter judicial no libera permitir aplicar en materia de legitimación y representación distintos criterios a las actuaciones instructoras previas y a su subsiguiente tramitación jurisdiccional.

Sin embargo, hay que tener presente, en materia de defensa, que al revestir carácter de mera tramitación la mayoría de las actuaciones previas, podría resultar de aplicación supletoria el art. 10.4º "in fine" de la L.E.C. -expresamente contemplado en el art. 57.2 de la L.F.-, y, por consiguiente, no sería preceptiva la intervención de abogado en las mencionadas actuaciones.

4.2.3. *Determinación de los plazos.*

La laguna legal existente en este particular puede suplirse con la aplicación de la L.J.C.A., a fin de determinar, entre otros, los siguientes plazos:

1º) Plazo para reclamar diligencias preventivas: veinte días -art. 61.2.-.

2º) Plazo para las potestativas diligencias de averiguación: diez días -art. 70.1.-.

3º) Plazo para acreditar la representación de determinadas Entidades: veinte días -art. 35.3.-.

4º) Plazo de citación para la liquidación provisional: nueve días -art. 66.2.-.

5ª) Plazo de afianzamiento: diez días -por interpretación extensiva del art. 57.3-.

En cuanto a la determinación de las horas hábiles, y desde esta tesis judicial, habría que estar a lo dispuesto en el art. 63 de la L.F., pues de lo contrario, y a modo de ejemplo, no parece que podrían admitirse en el Juzgado de Guardia escritos dirigidos a los Delegados Instructores, presentados fuera del horario del Registro General del Tribunal de Cuentas.

4.2.4. *Práctica del embargo preventivo.*

Desde la perspectiva jurisdiccional y teniendo presente que el Consejero de Cuentas -como órgano jurisdiccional- ha calificado previamente el supuesto concreto de que se trate como de alcance -L.F., art. 46.1-, no parece necesaria ninguna autorización judicial para acceder al domicilio del alcanzado, pues, además, y conforme al art. 67.2 de la L.F., la liquidación provisional es título "suficiente" para despachar el embargo.

Por otra parte, se estima razonable la concurrencia del representante de la Entidad perjudicada -L.E.C., art. 1.408-, para colaborar con el Secretario de la Instrucción en la designación de los bienes del alcanzado que deben ser objeto de embargo preventivo, dentro del orden de prelación establecido en el art. 1447 de la L.E.C.. Dicha concurrencia puede entenderse realizada si el Servicio de Recaudación de la propia Entidad perjudicada actúa como órgano colaborador del Tribunal de Cuentas.

Otra alternativa a tener finalmente en cuenta sería, con arreglo a la tesis jurisdiccional, la posible utilización por el Instructor, o por su Comisionado, de medios de cooperación y auxilio judicial, a que se refieren los arts. 273 de la L.O.P.J. y 284 y ss. de la L.E.C.; en este punto, sin embargo, la práctica material del embargo preventivo, conforme al R.G.R., no parece fácilmente realizable en un contexto de auxilio jurisdiccional.

5. REFLEXION FINAL.

Después de exponer los fundamentos y efectos de las teorías apuntadas, no es fácil a los autores de estas líneas llegar a una conclusión clara y terminante sobre la cuestión planteada. Ello se debe, fundamentalmente, a la complejidad de la misma y a los argumentos existentes para inclinarse por una determinada posición doctrinal.

En definitiva, la temática abordada tiene evidente interés y serían de desear nuevas aportaciones tanto doctrinales, como especialmente jurisdiccionales, en relación con el particular planteado, que, ciertamente, requiere soluciones concretas, no sólo por elementales razones de legalidad y de oportunidad, sino también por aplicación del principio constitucional de seguridad jurídica.

IV. MESA REDONDA

LEY DE FUNCIONAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

CUENTAS Y CUENTADANTES

FRUCTUOSO GARCIA GIL,
Letrado del Tribunal de Cuentas.

CUENTAS Y CUENTADANTES.

En nuestro Ordenamiento jurídico-contable, no existe una definición de cuenta propiamente dicha -aunque sí descripciones de contenido para concretos estados contables-, si bien, remontándonos a nuestra vieja Ley de Administración y Contabilidad de 1.911, de su artículo 75 pueden deducirse las actuaciones generadoras de la rendición de cuentas y, consiguientemente, el previsto contenido para las mismas: Recaudación de contribuciones, rentas, fincas, valores y derechos; distribución o inversión que se haga del haber de la Hacienda (incluso de las consignaciones del material de oficina y de las operaciones que el Tesoro realice) y administración o manejo de las contribuciones, rentas, propiedades, valores y efectos. Estas generalizadas motivaciones para la rendición de cuentas, vienen ampliadas en una posterior normativa que hace referencia a múltiples y singularizadas actuaciones, respecto de las que, los fines de este trabajo, no hacen precisa su indicación.

Nuestra Real Academia de la Lengua considera genéricamente a la cuenta como "Pliego o papel en el que está escrita alguna razón compuesta de varias partidas, que al fin se suman o se restan". Es una definición simplista a efectos de la Contabilidad, pero suficientemente explícita en cuanto a la filosofía de la cuenta en sí misma considerada, como estado numérico que debe reflejar una determinada y concreta realidad económica, para dar razón, sumando o restando las partidas de que se compone -clara alusión al Debe y Haber-, de cual es, en un determinado momento, el estado real de las existencias del valor a que se refiere.

La cuenta, pues, no puede entenderse sino como elemento indispensable y material para conocer la presumible realidad de una situación económica específica, formada e instrumentada por quien debe dar o darse información de esa situación.

Si los fines de la cuenta, para utilidad de quien la confecciona, no pueden ser otros que los de facilitar dicha información a su propio redactor y como presupuesto racional para que éste, en todo momento, conozca la capacidad de maniobra que tiene en cuanto al valor que la cuenta representa, su proyección fuera del ámbito de quien la redacta, trasciende aquella simplista motivación, para adquirir la consideración de elemento de información a terceros, íntimamente ligada a singularizadas conductas y, por ende, instrumento catalizador de éstas y posible fuente para la exigencia de responsabilidades.

En este último sentido, no puede descartarse que la cuenta es un elemento material básico y necesario para el ejercicio de la Jurisdicción contable, por cuanto el artículo 49.1 de la Ley 7/1.988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas dice que "La Jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que desprendiéndose de las cuentas que deben rendir cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos".

De aquí la existencia de la figura del cuentadante, expresión ésta en la que confluyen las dos motivaciones lógicas de la existencia de la cuenta. De una parte, la necesidad de autoinformación y, de otra, la de dar razón a terceros de la administración hecha de los valores que aquella cuenta representa. Así, dicha Real Academia define la figura del cuentadante como "la persona que da o ha dado cuenta de fondos que ha manejado, a quien puede exigírsela o censurarla". Ahora bien, frente a la Jurisdicción contable, el cuentadante no es, potencialmente, el único posible agente pasivo de dicha Jurisdicción, desde el momento en que, aun teniéndose que dar la primordial condición de que hayan

de detectarse los presumibles menoscabos a través de dichas cuentas, pueden deducirse de la justificación de las mismas, actuaciones de terceros, no cuentadantes, a quienes cabría aplicar lo dispuesto en el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1.982, por cuanto "El que por acción u omisión contraria a la Ley originare el menoscabo de los caudales o efectos públicos quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados".

Unívocamente considerado el término "fondos", podría ello motivar, desde el punto de vista contable, una cierta sensación de repulsa respecto de la citada definición de cuentadante, fácilmente desechable a la vista de las posibles acepciones que dicha palabra admite, las cuales permiten considerarla como "caudal o conjunto de bienes que posee una persona o comunidad", "cualquier porción de dinero", "caudales, dinero, papel moneda, etc., perteneciente al Tesoro Público o al haber de un comerciante", entre otras.

La rendición que propugna la Ley General Presupuestaria - cuerpo jurídico cuyos pronunciamientos se refieren a generalizados aspectos de la gestión presupuestaria- parece estar haciendo referencia a la cuenta exclusivamente considerada como instrumento puramente numérico que refleja los resultados de una gestión económica -posiblemente como consecuencia de la distinción entre cuentas que hacen referencia a situaciones generales (Balance, explotación, liquidación presupuestaria, etc.) y aquellas otras de carácter individual justificativas de libramientos- y es, precisamente, la Ley de Funcionamiento de este Tribunal -recogiendo, con carácter de generalidad, el contenido de normas reglamentarias- la que matiza, expresamente, que "las cuentas se remitirán al Tribunal acompañadas de todos los documentos justificativos de las correspondientes partidas que exijan las Leyes y Reglamentos" (Art. 36), circunstancia que posibilita aún más, el que la cuenta trascienda sus aspectos meramente económicos para asumir, al mismo tiempo, su condición de instrumento matizador de conductas regladas jurídicamente.

Sentados los parámetros lingüísticos y aspectos jurídico-económicos generales en que hemos de enmarcar este trabajo sobre "Cuentas y cuentadantes" y para poder llegar al establecimiento de puntuales observaciones que puedan surgir de la exigible aplicación por este Tribunal de cuantas normas hacen referencia a esta materia, resulta obligado partir del contenido del artículo 34.1 de la mencionada Ley de Funcionamiento, según el cual:

"1- TODAS LAS ENTIDADES INTEGRANTES DEL SECTOR PUBLICO, ENUMERADAS EN EL ARTICULO 4 DE LA LEY ORGANICA 2/1.982, QUEDAN SOMETIDAS A LA OBLIGACION DE RENDIR AL TRIBUNAL LAS CUENTAS LEGALMENTE ESTABLECIDAS DE SUS OPERACIONES, CON ARREGLO A SU RESPECTIVO REGIMEN DE CONTABILIDAD Y SIN PERJUICIO DE LO QUE SE DISPONE EN LOS ARTICULOS 27 Y 29 DE LA PRESENTE LEY.

2- SERAN CUENTADANTES, EN LAS CUENTAS QUE HAYAN DE RENDIRSE AL TRIBUNAL, LAS AUTORIDADES, FUNCIONARIOS O EMPLEADOS QUE TENGAN A SU CARGO LA GESTION DE LOS INGRESOS Y LA REALIZACION DE LOS GASTOS O LA GESTION DEL PATRIMONIO EN LAS ENTIDADES DEL SECTOR PUBLICO".

En cuanto a los perceptores o beneficiarios de ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o procedentes de entidades integrantes del Sector público (subvenciones, créditos o avales), así como los particulares que administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, hayan sido o no intervenidas las respectivas operaciones, estarán obligados, según dicho artículo, a rendir las cuentas que la ley establece.

Como se observa, del señalado precepto de la Ley de Funcionamiento, caben establecer, en principio, dos primeras conclusiones: Sin llegar tampoco a concretar una definición para la cuenta, al tiempo de especificar los motivos o razones que justifican su existencia, prescinde, en buena lógica, de la casuística enumeración del mencionado artículo 75 de la derogada Ley de Administración y Contabilidad de 1.911, acudiendo a expresiones más genéricas y, lógicamente, aptas para un mayor contenido, como son las de "gestión" y "realización"; y, de otra, su contenido gramatical permite deducir, respecto de su no rendición, una doble opción a este Tribunal: La de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3 de la L.O. 2/1.982 o, siguiendo la doctrina emanada de la Sala de Apelación del Tribunal -que considera supuestos de responsabilidad contable los expresamente recogidos en el artículo 140.1 de la LGP (Autos de fechas 12-12-86 y 13-3-87), para este supuesto, el del apartado e) "No rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o presentarlas con graves defectos"- , tratar directamente dicha no rendición como un caso de indicio de responsabilidad contable.

Siguiendo con la interpretación que dicha Sala da a concretos preceptos de la normativa específica de este Tribunal que hacen referencia a la responsabilidad contable, el pasar, sin más, a dicha segunda opción, transformaría la no rendición, en una mera presunción de posibles menoscabos en los caudales o efectos públicos, difícilmente compatible, ante la posibilidad de reconstrucción de la cuenta, con la de inocencia que se deriva del artículo 24 de la Constitución, máxime, al no darse los presupuestos básicos en los que, lógica y legalmente, cabría pensar debería apoyarse dicha actuación -y ello independientemente de no poderse acudir a los únicos procedimientos para deducir aquella responsabilidad, dado el encorsetamiento a que conduce la norma: Expedientes de alcance o Juicio de cuentas-, tales como: Que los menoscabos resulten o se desprendan de las cuentas rendidas y que se trate de daños efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación con determinados fondos o caudales públicos, al no existir una cuenta de la que cabría deducir dichos postulados.

Si bien la Jurisdicción contable, en los justos límites en que se mueve y teniendo presente la filosofía de su existencia, no es una Jurisdicción cuyas metas entrañen carácter punible, sino que trata de reponer las situaciones a la realidad económico-legal presumiblemente existente al tiempo de la aparición de los hechos origen de la responsabilidad a tratar, distorsionaría estos condicionantes cualquier tipo de actuación jurisdiccional contable que, por definición, debe intentar llegar a una consecución de objetivos que, en términos estrictos, no pueden traspasar el intentar la reposición al momento económico en el que se presume realizado el menoscabo a que la norma alude -menoscabo que, según el Auto de la Sala de Apelación de este Tribunal fecha 16-10-87, ha de hacer referencia a daños efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación a determinados fondos o caudales públicos, como antes se indica-, toda vez que, salvo en muy concretos casos en los que no pudiera llegarse a conseguir la cuenta o la reconstrucción de la misma, si no se intenta conseguir previamente dicha posible reconstrucción y, consiguientemente, se pasase automáticamente al tratamiento jurisdiccional de los hechos, esta actuación, como decimos, sería difícilmente conciliable con el presupuesto básico de la existencia de la cuenta de la que habría de deducirse el correspondiente menoscabo.

Consecuentemente, parece lo más racional -que, a su vez, es una posibilidad de actuación legal- el que en estos supuestos de no rendición, se acuda, en principio, a las opciones que otorga el artículo 42.3 de la mencionada Ley Orgánica, cuyo pragmatismo es lógico, si se tiene presente que, en primer término, se ha de intentar la formación de oficio de la cuenta y, en segundo lugar, que se pueden aplicar al infractor de la obligación, toda una serie de medidas sancionadoras, totalmente administrativas, como son la imposición de multas o las propuestas de suspensión, destitución, cese o separación del servicio de la Autoridad, funcionario o persona responsable, medidas que, curiosamente, no son fruto de un proceso jurisdiccional contable, pero sí consecuencia, en definitiva, de hechos matizados, como antes decimos, de indicios de responsabilidad contable.

La imposición de multas no cabe duda que, para la consecución de la rendición no hecha, representa, probablemente, el mejor de los vehículos, pues, independientemente de que figure, como facultad del Tribunal, en un Capítulo del Título que hace referencia a la responsabilidad contable y único supuesto en el que, como antes se indica, una parte de las consecuencias que aquellos indicios de responsabilidad conlleva es la aplicación de sanciones administrativas, no debe olvidarse que, en una interpretación extensiva -de otro punto necesaria- del artículo 7º de la citada Ley orgánica -cuya filosofía no es otra que la de que el Tribunal disponga de cuanta información precise para el ejercicio de la función fiscalizadora y, qué duda cabe, que la cuenta es básica a estos efectos-, cabría aplicar el contenido del artículo 30 de la Ley de Funcionamiento, en el que se materializa la concreción en cifras de las multas a las que hace referencia el mentado artículo 42.3.b), con posibilidad de reiteración de las mismas hasta, como dice la ley, "obtener el total cumplimiento de lo interesado".

La excepción que señala el artículo 34.1 de la Ley de Funcionamiento, referida al contenido de los artículos 27 y 29 de dicho Texto legal, aparentemente, no representa otra cosa que matizaciones en relación con el ejercicio por el Tribunal de su función fiscalizadora, si bien, a poco que se adentre uno en el contenido de dichos artículos, afloran dudas muy razonables en cuanto a las posibles consecuencias que esta excepción puede causar al generalizado deber de rendición de cuentas que dicho artículo 34 señala, toda vez que si se tiene presente la obligación de coordinación que debe darse entre el Tribunal de Cuentas y los Organos de Control externo de las Comunidades Autónomas en orden a dicha función, difícilmente se evitaría la duplicidad de actuaciones de este tipo y a la que la norma hace alusión, si frente a la realidad de realizarse la fiscalización por estos Organos y en el ámbito de sus competencias y de cuyas actuaciones ha de partir el Tribunal para su informe a las Cortes Generales, además, rendidas las cuentas afectadas también a esta Institución, en cumplimiento estricto de su específica normativa, necesariamente tuvieran que ser éstas fiscalizadas por ella, por haberle sido rendidas.

Cuando el Legislador pergeña esta excepcionalidad al ejercicio de la función fiscalizadora a cargo del Tribunal, podría pensarse si con ello lo que se trata es de imponer una concreta limitación al citado principio general de rendición de cuentas al mismo y sobreentenderse que dicho trámite quedaba cumplido, en estos casos, si al hilo de la coordinación que preconiza, se cumplimenta estrictamente por los citados Organos de Control externo la obligación de remitir a esta Institución "los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del Sector público autónomo". Ahora bien, quedaría siempre en el aire, por falta de desarrollo normativo al respecto, qué tipo de control cabe sea utilizado por este Tribunal para constancia por el mismo del cumplimiento, en tiempo, del trámite de rendición de cuentas a dichos Organos de Control.

Parece, legal y pragmáticamente, compatible la posibilidad de una doble rendición, toda vez que lo que se induce de aquella normativa es evitar la duplicidad de una también doble fiscalización y no es desechable admitir que el poder disponer el Tribunal de las susodichas cuentas es también poder contar, sin necesidad de recabarlas de aquellos Organos de control -y al margen de así poder controlar directamente el cumplimiento de la obligación de rendición- de los adecuados elementos directos de información que pueda llegar a precisar para la realización de las comprobaciones que estime oportunas y que la ley le autoriza a materializar. Lo que parece subyacer en la norma es que, salvo excepciones, el Tribunal no debiera iniciar procedimientos de fiscalización o censura de cuentas en estos casos y quedar a la espera de los resultados que le faciliten dichos Organos de Control externo, todo ello con independencia de que, materializada la coordinación que predica el artículo 29.1 de la Ley de Funcionamiento, el Tribunal, ante muy singularizadas circunstancias y en su condición de supremo Organo fiscalizador, pueda reservarse determinados controles para su ejecución directa.

Si bien la norma hace alusión tan sólo a "la realización de los

gastos", debe tenerse presente que, a partir de la mecanización del gasto público, la fase de "pago" es una de las integrantes en el desarrollo presupuestario del gasto público.

La mención del artículo 34.1 a "la gestión del patrimonio en las Entidades del Sector Público", obliga a tener presente qué puede entenderse por tal patrimonio y es en este terreno donde no queda suficientemente esclarecida la voluntad del Legislador, toda vez que, aparte la consideración legal que del mismo hace la Ley del Patrimonio del Estado, de 24 de diciembre de 1.962 y su desarrollo por el Decreto 1.022/64, de 15 de abril, juega en este tema el contenido de disposiciones eminentemente contables.

No cabe la menor duda sobre la trascendencia económica del Patrimonio del Estado, legalmente considerado como tal aquél a que hace referencia la expresada normativa, pero no puede descartarse, siquiera sea a los meros efectos de su control, la existencia de otro patrimonio, con minúscula, representado por mobiliario, efectos y artículos que, en ocasiones y por aplicación de la normativa vigente, puede ser objeto del tráfico mercantil -entendiendo por tal tráfico sus posibilidades de venta en determinadas condiciones- y si bien, para los fines de este trabajo, cabe descartar, en principio, el primero de los citados, al no ofrecer dudas el tema de rendición de cuentas sobre su gestión, sí merece el segundo una cierta atención, desde el momento en que su cuantificación valorativa asciende a una evidente cifra importante.

Téngase presente que las disquisiciones que siguen no tienen más objetivo que, al margen de cuáles puedan ser las connotaciones contables de este tema con respecto al Plan General de Contabilidad, plantear la duda de una posible necesidad general de cuentas individualizadas que permitan hacer un seguimiento directo de la administración hecha de este patrimonio con minúscula, instrumentada en documentos contables que vendrían acompañados de la documenta-

ción justificativa de las diversas operaciones efectuadas, facilitándose con ello la singularizada fiscalización a la que alude el artículo 11 b) de la Ley Orgánica 2/1.982, entendiendo dicho patrimonio en su más amplia acepción.

Para supuestos determinados, como podría ser el caso del material típico de defensa, podría alegarse, como causa justificativa de una estimada no obligación de rendir cuentas del mismo, el hecho de no formar parte sus elementos integrantes del que, tradicionalmente, se entiende como tráfico mercantil, al menos en su vertiente de ventas. Si bien y en ciertos aspectos esta aseveración puede tener visos de realidad, ciñéndonos a la realidad del presente, convenios surgidos de nuestra pertenencia a Instituciones supranacionales, pueden llegar a obligar a la entrega a otros países de elementos de este tipo, con las compensaciones económicas derivadas del cumplimiento de los correspondientes Acuerdos, operaciones todas ellas que, lógicamente, deberían ser objeto de específico control por este Tribunal.

De otra parte y sin salirnos del ámbito castrense, desde antiguo, figura normativamente reglada la tramitación de los expedientes por pérdida o deterioro de dicho material, como también es cierta la compensación económica a cargo de los Cuerpos y Unidades, con cargo a sus propias dotaciones presupuestarias, de las entregas recibidas de artículos de alimentación y otros.

Las operaciones citadas, dan lugar a flujos económicos derivados de muy singularizadas actuaciones y, por tanto, no pueden contemplarse, meramente, desde la perspectiva de previsibles anotaciones en una generalizada cuenta, sino a través de cuentas individualizadas, debidamente regladas normativamente.

Ahora bien, frente a cualquier tipo de generalizada argumentación que, en este sentido, pudiera esgrimirse, el artículo 15.1 de la mencionada Ley Orgánica, deja suficientemente claro que la rendición de cuentas a este Tribunal no obedece, exclusivamente, a factores tan sólo

económicos y para fines de información sobre la correspondiente gestión, sino, además, ha de considerarse que son instrumentos que ponen de manifiesto conductas de las que pudieran derivarse, en su caso, responsabilidades contables deducidas de alcances o menoscabos de caudales o efectos públicos apreciados en su censura.

De otra parte, el mencionado artículo 34 establece la distinción entre "obligación de rendir cuentas" (todas las Entidades integrantes del Sector público y los perceptores o beneficiarios de ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o procedentes de entidades integrantes del Sector público) y "cuentadantes" (quienes tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de los gastos, así como la gestión del patrimonio en las entidades del Sector público), lo que se presta a cierto confusión, toda vez que no se acierta a comprender con claridad el significado de dicha distinción, ya que, en términos de obligación, ambas expresiones tienen un significado común, salvo que se pueda entender que la obligación de rendir responda a un concepto amplio de la gestión de fondos o efectos públicos y la cuenta sea instrumento informador de necesaria aportación para el ejercicio por el Tribunal de su función fiscalizadora, mientras que con el término "cuentadante" se particularicen singularizadas actuaciones en el manejo de dichos fondos o efectos, lo que permite individualizar conductas con vistas al ejercicio de la Jurisdicción contable y ello respecto de personas inmersas, sea cual fuere la relación jurídica existente, en el conjunto de los medios personales al servicio de las Administraciones Públicas.

A la vista de dicha argumentación podría pensarse como no incurso, en principio, en las consecuencias jurisdiccionales contables que se estiman para aquella consideración de cuentadantes, a los perceptores o beneficiarios de las ayudas antes citadas y ello por razón de no ser cuentadantes estrictamente considerados, lo cual evidentemente no es así, pues, en definitiva y en los términos del antes citado artículo 15.1 de la Ley Orgánica, manejan o utilizan caudales públicos, desde el momento en que nuestro Tribunal Supremo (SS. de 2-2-73 y

7-4-73) entiende como caudal o efecto público, "todo capital, hacienda, patrimonio, fondo, cosa o bien, de cualquier condición, fungible o no, y susceptible de apreciación económica o valor, con tal que pertenezca dominicalmente al erario público, por lo que resulta decisivo a tal fin, no el carácter o clase del bien en sí mismo, sino la atribución patrimonial, pertenencia o titularidad, que es la que comunica cualidad".

Ahora bien, si se tiene presente que por aplicación de la normativa en vigor hasta la promulgación de la Ley 31/1.990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.991 y, tras la entrada en vigor de ésta, materialmente, las cuentas por las subvenciones y ayudas que venimos comentando, no han de ser directamente recibidas por este Tribunal, sino a través de los respectivos Organos concedentes de las mismas, es evidente que los respectivos perceptores no son cuentadantes directos a esta Institución, lo cual no supone, como decimos, el que queden excluidos de las consecuencias que se derivan del mencionado artículo 15.1 de la Ley Orgánica 2/1.982 (1).

En cuanto al tema de la rendición de cuentas por parte de los perceptores o beneficiarios de subvenciones procedentes del Sector Público, el artículo 35.4 de la Ley de Funcionamiento determina que "se remitirán al Tribunal dentro de los dos meses siguientes a la terminación del ejercicio económico correspondiente". Si bien el artículo 82 del Texto refundido de la LGP obligaba a que los perceptores de dichas ayudas justificasen, en la forma que reglamentariamente se hubiese determinado y ante el Ministerio de Hacienda, la aplicación de los fondos percibidos, en la nueva redacción dada a este artículo y al 81 anterior por la Ley 31/1.990, de 27 de diciembre, antes citada, se elimina este trámite, lo que obliga a entender -pese a que en

(1) Tema distinto es el que puede darse al intentar conciliar las posibles responsabilidades que nazcan al respecto -vistas las características deducidas para dicha responsabilidad- con la condición de infracción administrativa que otorga el nuevo artículo 82.2 de la citada.

el nuevo texto nada se indique en concreto al respecto- que deberá ser a través de los Departamentos ministeriales y Organismos autónomos concedentes de las mismas por el conducto que se recibirán las correspondientes cuentas, aún en el supuesto de que, en razón a lo dispuesto en el actual artículo 81.5 de la LGP, la entrega y distribución de los fondos públicos a los beneficiarios se efectúe a través de una Entidad colaboradora (Sociedad estatal, Corporación de Derecho público, Fundación o persona jurídica que reúnan las condiciones de solvencia y eficacia que se establezcan), toda vez que, entre las obligaciones a cargo de las mismas se encuentra, según el apartado c) de dicha norma, el "justificar la aplicación de los fondos percibidos ante la Entidad concedente y, en su caso, entregar la justificación presentada por los beneficiarios".

Ahora bien, teniendo presente que según el apartado 6) de dicho nuevo artículo 81, al tenerse que establecer por Orden ministerial las bases reguladoras de la concesión, éstas han de consignar "plazo y forma de justificación por parte del beneficiario o de la Entidad colaboradora, en su caso, del cumplimiento de la finalidad para la que se concedió la subvención y de la aplicación de los fondos percibidos", cabe pensar que con ello podría modificarse, de hecho, el citado plazo de 2 meses establecido en el mentado artículo 35.4 de la Ley de Funcionamiento de este Tribunal, si bien debe tenerse presente que esta última Ley debe considerarse especial respecto de la citada aprobatoria de los Presupuestos Generales del Estado para 1.991 y, consiguientemente, prevalecer el apotegma clásico "lex specialis precede lex generalis", precisamente ante un supuesto, como es éste, en el que el plazo de rendición de dichos elementos informadores de la inversión hecha de fondos públicos, puede influir en la materialización en tiempo del ejercicio de la función fiscalizadora a cargo de este Tribunal, mientras que, de otra parte, es totalmente viable el poder acomodar el establecimiento de la citada base, a lo dispuesto en la específica normativa de esta Institución, a efectos de que por ésta se disponga, en dicho plazo de dos meses, de las aludidas justificaciones.

En otro orden de cosas, el tenerse que publicar en el BOE, según el apartado 7 del mencionado artículo y con cadencia trimestral, las relaciones de las subvenciones concedidas en el respectivo período, facilita a este Tribunal el poder verificar el control de las cuentas que han de serle rendidas.

Un último tema a considerar en relación con la justificación de las subvenciones es el de la calificación jurídica a otorgar a la relación que se da entre los Organos concedentes de la subvención y el deber de rendición de cuentas ante este Tribunal, por cuanto, en principio, los auténticos obligados a dicha rendición son los beneficiarios de las mismas, pero no puede descartarse el hecho de que, por aplicación de la norma, aquellos Organos son auténticos intermediarios -figura no contemplada en la específica normativa de esta Institución- y, por tanto, pragmáticamente, quienes en forma indirecta materializan el deber de rendición y, a su vez, dadas las características que se desprenden de la condición de "cuentadante", no cabe asumir dichas obligaciones en esta figura.

Dichos cometidos que, incluso, van más allá de una mera labor de intermediación, desde el momento en que corre a su cargo no sólo la correspondiente consecución del oportuno reintegro en vía administrativa, en su caso, sino, además, la aplicación de las sanciones previstas en el nuevo texto del artículo 82 de la LGP, determinan toda una serie de problemas -incluso también a la vista de la normativa anterior a dicho texto- de interpretación de la normativa que regula las funciones del Tribunal de Cuentas, no necesariamente abordables en este trabajo pero de los que sí resulta obligado dejar constancia, como podría ser el caso de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley Orgánica 2/1.982 y 30 de la de Funcionamiento -con especial indicación a lo dispuesto en el apartado 3) del primero de los citados- o, frente a la no apertura en tiempo de los expedientes para la obtención de los pertinentes reintegros- lo que podría ser causa indirecta de falta de detección en tiempo oportuno, de posibles menoscabos de cauda-

les por parte de los perceptores de estos fondos, cual podría ser el tratamiento de estas conductas, visto el contenido que para la responsabilidad contable se deduce de las resoluciones de la Sala de Apelación de este Tribunal.

Curiosamente, tanto el Texto refundido de la LGP, como la normativa específica de este Tribunal -artículos 128 y 34.2 L.F., respectivamente- al hablar de cuentadantes "estricto sensu", mencionan tanto "la gestión de los ingresos", como "la realización de los gastos", expresiones éstas que, en principio, pueden llevar a cierto confusionismo, dado que aparentemente, el manejo material de los caudales públicos podría pensarse quedaba excluido de la rendición de cuentas, en una apreciación puramente literal de la norma. Ahora bien, teniendo presente que determinadas cuentas de ejecución presupuestaria llegan a la fase de materialización de ingresos y pagos y la justificación de estas partidas ha de acompañarse a las mismas, como tales operaciones quedan inmersas en la rendición de las generales suministradas por los respectivos cuentadantes. Sin embargo aflora, como consecuencia inmediata, el tener que abordar el tema de si pueden entenderse como cuenta y, por tanto, poder individualizar, desde el punto de vista de la función fiscalizadora de este Tribunal y tratarlos como tales, a los mandamientos de pago, lo que parece poder afirmarse a tenor de lo siguiente:

- 1) El artículo 36.1 de la Ley de Funcionamiento, cuando está haciendo referencia a las cuentas en su estimación generalizada y a la obligación de que vengan acompañadas de todos los documentos justificativos de las correspondientes partidas, utiliza la expresión "sin perjuicio" al mencionar una específica clase de mandamientos de pago, como es la de los "a justificar", expresión que, gramaticalmente, no tiene por qué excluir al resto de los mandamientos de pago, toda vez que la excepción a la que alude está en función de que, por aplicación de una normativa específica, los justificantes no se

unen automáticamente a la cuenta - en este caso m/p-, sino en fecha posterior, reglamentariamente establecida.

- 2) Del mandamiento de pago, aparte su consideración como instrumento contable y liberador de la contraprestación a cargo de quien lo expide, cabe deducir la partida de cargo, como es su importe, y la de la data, que estará integrada por las deducciones efectuadas y la justificación que se aporte, lo cual responde, en términos comparativos, a la definición de cuenta hecha por la Real Academia de la Lengua.
- 3) La introducción de la informática en la Contabilidad ha hecho que, en la actualidad, el concepto tradicional de cuenta no pueda admitirse como tal, al menos en una consideración formal de ésta.

**EL INFORME ANUAL
DEL TRIBUNAL DE CUENTAS:
ELABORACION, CONTENIDO
Y TRAMITACION**

ALEJANDRO MARTINEZ GOMEZ
*Del Cuerpo Superior de Auditores
del Tribunal de Cuentas,
Secretario Técnico de la Presidencia.*

SUMARIO

- I.- Introducción.
 - II.- Los antecedentes del Informe Anual.
 - II.1.- Su contenido según la Ley Orgánica.
 - II.2.- La evaluación de la gestión anual durante el período 1982 a 1987.
 - III.- El Informe Anual a partir del referido al ejercicio de 1983.
 - III.1.- Memorandum sobre las líneas básicas del Informe Anual.
 - III.2.- Proceso de elaboración de los Informes Anuales.
 - III.3.- Estructura de los Informes.
 - IV.- La Ley de Funcionamiento y el reforzamiento del Informe Anual.
 - IV.1.- El contenido del Informe Anual según el artículo 28 de la Ley de Funcionamiento.
 - IV.2.- El tratamiento de los Informes emitidos por los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas.
 - IV.3.- El proceso de alegaciones.
 - V.- La tramitación Parlamentaria del Informe Anual.
 - VI.- Reflexiones en torno al posible desarrollo del Informe Anual.
- ANEXOS.

I.- INTRODUCCION.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas (T.C.) que se ejerce de una forma permanente sobre la gestión del Sector público, tiene como elemento sustancial la exteriorización de los resultados mediante los informes que a su juicio sean pertinentes, tras el oportuno procedimiento, para conocimiento y adopción, en su caso, de resoluciones por las Cortes Generales -destinatarias legales y naturales de dichos informes- que se encaminen en última instancia a la mejora en la gestión analizada.

La emisión de informes tiene como paradigma la aprobación y remisión del Informe anual en el que el objeto de necesaria fiscalización es la actuación financiera global del sector público, durante un ejercicio económico determinado y desde las perspectivas contable, legal y de gestión.

Por otra parte, la actividad de control que efectúa el T.C. requiere de una planificación de objetivos a los que dirigir los medios disponibles, dado que es imposible fiscalizar con la intensidad suficiente la totalidad de la gestión. Se deben utilizar procedimientos selectivos desde la determinación de los sectores y áreas a las que aplicar los métodos de control, hasta las técnicas de muestreo para los exámenes y análisis correspondientes.

Esta necesaria actuación selectiva es prácticamente imprescindible en su aplicación para la elaboración del Informe anual, dado que la evaluación del conjunto de la gestión pública exige la presentación de

resultados globales junto con evaluaciones específicas de áreas con importancia sustantiva, lo que evidentemente exige la programación suficiente del objeto de análisis.

Pues bien, el objetivo último de la ponencia es dar a conocer en relación al Informe Anual, de una forma sistematizada y primordialmente descriptiva, a partir de la experiencia del autor como coordinador desde la creación de la Comisión Técnica para la elaboración del mismo, los distintos aspectos del instrumento material por excelencia de comunicación externa de los resultados de la función fiscalizadora, tanto en relación a la evolución -prácticamente durante la totalidad del período de nueve años del primer Pleno del T.C. tras la Ley Orgánica de 1982- de los diversos documentos analíticos de la gestión pública anual hasta llegar al actual Informe Anual, como en los detalles sustantivos del mismo: proceso de elaboración, estructura, contenido, trámite de alegaciones, etc.

Y así, partiendo de los antecedentes previos a la elaboración del primer Informe (el correspondiente al ejercicio de 1983), se pasará por la situación, previa a la Ley de Funcionamiento, regulada mediante un acuerdo del Pleno de nuestro Organismo -de marzo de 1987- que junto con su ejecución posterior definió un contenido y procedimiento específico para su elaboración; desarrollando a continuación el reforzamiento que supuso la Ley de Funcionamiento de 1988 en cuanto al rol del Informe anual como instrumento eje de la comunicación externa del Tribunal, para terminar con la última fase de toda actuación fiscalizadora, esto es, su tramitación parlamentaria.

II.- LOS ANTECEDENTES DEL INFORME ANUAL.

II. 1.- Su contenido según la Ley Orgánica.

El artículo 13 de la Ley Orgánica del Tribunal 2/82 de 12 de mayo (L.O.T.C.) desarrolla el precepto, incluido en el artículo 136 de

la Constitución, "... Se remitirá a las Cortes Generales un Informe Anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, hubiera incurrido" y así indica que el Informe Anual comprenderá el análisis de la Cuenta General del Estado y de las demás del Sector Público, y se extenderá además, a la fiscalización de la gestión económica, y tendrá que detenerse entre otros aspectos a exponer: la observancia de la normativa que afecta a la actividad económica-financiera; el cumplimiento en la ejecución del gasto público, basada en criterios de eficiencia y economía; el análisis de la ejecución de los programas de actuación, inversiones y financiación de las Sociedades Estatales, y el empleo de las subvenciones con cargo a fondos públicos. Debiendo considerarse éstos como elementos de especial y preferente atención pero dentro del objetivo formal de evaluar la gestión global del Sector Público que implicará la inclusión de aquellos aspectos y análisis que el T.C. considere pertinentes y expuestos con la sistemática adecuada.

Pues bien el Informe Anual así configurado, supuso una novedad en relación a la situación preexistente en cuanto a la emisión de Informes del Tribunal, dado que, según venía exigido en la Ley de 3 de diciembre de 1953 (modificada por la Ley 87/1981, de 23 de diciembre), nuestra Institución solamente tenía que examinar y comprobar la Cuenta General del Estado, así como expedir la certificación de su resultado. Esta situación respondía a las funciones, más reducidas, que tenía atribuidas el T.C. tanto en el ámbito objetivo -control de legalidad- como en el subjetivo -sólo abarcaban al Sector público estatal-.

El Informe anual de la Ley Orgánica de 1982, en cambio, y a semejanza de los existentes en las Entidades Fiscalizadoras Superiores modernas -fundamentalmente de corte anglosajón-, pretende ser la emisión de la opinión técnica de la entidad que constitucionalmente tiene atribuida el rango supremo en la esfera del control del Sector público, acerca de como éste ha desarrollado su gestión, en los aspectos económico-financiero en un ejercicio determinado, desde las perspectivas de la legalidad y la eficiencia.

Antes de continuar desarrollando el resto de la exposición a partir de la anterior concepción del Informe anual, es pertinente detenerse para exponer la consideración del Informe Anual, efectuada por un sector de la doctrina, con la que discrepa el autor, como el equivalente de la Memoria anual de actividades, esto es, una recopilación sistematizada de las actuaciones de la Institución en un año natural determinado. Discrepancia basada fundamentalmente en que las actuaciones fiscalizadoras desarrolladas durante un año natural se pueden referir -y de hecho así ocurre en la realidad- a gestiones de los Entes públicos en ámbitos temporales diversos, por lo que su sistematización no permitiría emitir opinión sobre la gestión económico-financiera del sector público en un ejercicio económico, que es el objetivo perseguido por el artículo 13 de la LOTC.

Ello no quiere decir que no pueda elaborarse una Memoria de actuaciones, sino todo lo contrario, dado que en mi opinión su emisión, a pesar de no estar prevista en la Legislación del Tribunal, debería ser ineludible con el objeto de mostrar tanto a las Cortes Generales como a la opinión pública, la actividad de nuestro Organismo que debe tener como uno de sus pilares, el conocimiento e implicación de la colectividad contribuyente con su actuación fiscalizadora y de enjuiciamiento.

II. 2.- La evaluación de la gestión anual durante el período 1982 a 1987.

En el punto de partida, año 1982 en el que se promulgó la Ley Orgánica y se eligió por las Cortes Generales el nuevo Pleno del Tribunal, el último sobre la Cuenta General del Estado aprobado era el correspondiente a 1977, por lo que el nuevo T.C. tenía que elaborar el Informe sobre la Cuenta General del Estado ó el analítico de la gestión del Sector público, a partir del referido al ejercicio 1978.

El Pleno del T.C., -como se indica expresamente en la introducción a la Memoria Dictamen de la Cuenta General del Estado de 1978,

emitida el 5 de octubre de 1983-, optó por limitarse a examinar y comprobar la Cuenta General del Estado y solamente apuntar a la valoración de la gestión económica, considerando que la emisión de la declaración prevista en el artículo 10 de la L.O.T.C. podía emitirse desde el cumplimiento estricto de la legalidad vigente en la época a que la actuación del Tribunal se refería, dejando, por tanto, sin desarrollar el artículo 13 hasta que se pudiera realizar el proceso axiológico necesario para elaborar el Informe Anual, y que lógicamente sería a partir de la gestión del año 1983, en el que el bloque normativo que regulaba la gestión pública se encontrase ampliado con la legislación proveniente del ámbito del control externo.

Se puede decir, por lo tanto, que se congeló la aplicación del artículo 13 de la L.O.T.C., cobrando una importancia mayor de la que el abanico de instrumentos materiales de exteriorización de la actuación fiscalizadora, diseñado por la Ley Orgánica, les atribuía, tanto la Declaración definitiva sobre la Cuenta General del Estado como los informes especiales o singulares en los que se expondrían los resultados de la fiscalización de ámbitos determinados, objetiva o subjetivamente, del Sector público, y previstos en el artículo 12 de la L.O.T.C.

Efectivamente, al dejar pospuesta la emisión del Informe Anual del artículo 13, la evaluación de la gestión pública se debía circunscribir a la emisión de un informe sobre el cumplimiento de los principios formales y contables, por la Administración Central del Estado y sus organismos autónomos a través del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, así como la unión a ésta de las de las Sociedades Estatales y Seguridad Social (que también eran objeto de un examen formal).

Por lo tanto, y según lo anterior, el T.C. tendría que haber aplicado exclusivamente el artículo 10 de la L.O.T.C. (debiendo considerar a éste como el verdadero heredero de la tradicional actuación del T.C. sobre la Cuenta General del Estado) y en este sentido la Declaración sobre la misma debería de haber contenido el resultado de

las verificaciones cuantitativas, tanto de la Cuenta en sí como de la relación con sus soportes, desde el cumplimiento de la legalidad contable, y pronunciándose sobre su adecuada presentación; en especial, en cuanto al correcto reflejo de la actividad financiera-presupuestaria de la Administración del Estado y sus Organismos Autónomos en el ejercicio correspondiente.

La realidad, en cambio, fue algo diferente y tendió a aumentar el contenido de este documento por una doble vía. Por una parte mediante la ampliación del tratamiento sobre la C.G.E. que pasó del previsto examen y comprobación, a entrar en los límites atribuidos al Informe anual por el artículo 13, esto es, al análisis de la Cuenta, fundamentalmente en el ámbito del control de legalidad, lo que produjo como signo externo más evidente una excesiva extensión.

Las ambiciosas pretensiones de este documento llegaron a que en los primeros ejercicios (1978 y 1979) se le calificara bajo el esclarecedor título de Memoria-Dictamen, fórmula híbrida que al menos en su denominación fué sustituida en ejercicios posteriores (1980-1982), no sin antes mediar una opinión negativa de las Cortes Generales que en relación al Dictamen de las Cortes Generales, sobre la Cuenta General del Estado de 1978 -aprobada por los Plenos del Senado de 23 de mayo de 1984 y del Congreso de 28 de junio siguiente- indicaba que: "...Visto el tenor del artículo 10 de la L.O.T.C. del T.C., considera que es éste el precepto que debe ser objeto del cumplimiento y consideración en el presente trámite y Dictamen, con especial referencia a la declaración definitiva dictada por el Pleno del T.C. y elevada a las Cámaras con la presente Memoria-Dictamen". Es por ello, por lo que en los análisis de los ejercicios 1980, 1981 y 1982, la actuación del Tribunal se circunscribió en su contenido formal a la emisión de las declaraciones definitivas sobre las respectivas Cuentas Generales, aunque sin variar sustancialmente su contenido que desbordaba notablemente la aplicación estricta del artículo 10 de la L.O.T.C.

Como se indicaba anteriormente el denominado Dictamen sobre la Cuenta General del Estado desbordó por una segunda vía los límites que le fijaba la Ley Orgánica, mediante la unión al mismo de los denominados informes complementarios que, como explícitamente se señalaba en el primer documento anual, el referido a 1978, apuntaban hacia el horizonte de la Memoria prevista en el artículo 13 de la L.O.T.C.

En definitiva, la gestión económico-financiera del sector público en los ejercicios de 1978 a 1982 no fué evaluada por el Tribunal mediante el instrumento previsto por su legislación, sino a través de los Dictámenes sobre la C.G.E., que a pesar de que su contenido intentó constructivamente -aunque saliéndose de las previsiones legales y creando una situación de confusión que dificultó la puesta en marcha del Informe anual- cubrir el mayor número posible de facetas; no podía, lógicamente, llegar a dimensiones analíticas que, como la legalidad, gestión económica y presupuestaria, evaluación de organizaciones o cumplimiento de programas, exigían la utilización de técnicas y procedimientos que quedaban fuera de la comprobación "en sede" de la Cuenta y sus soportes. Permaneciendo, en todo caso, sin ser objeto de los análisis previstos en el artículo 13 de la L.O.T.C. los componentes del Sector público no incluidos en la Cuenta General del Estado, esto es, Sociedades Estatales, Seguridad Social, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, con lo que se perdía uno de los objetivos del Informe anual, el juicio global sobre la gestión del conjunto del Sector Público.

Por último, es necesario insistir en que la inexistencia del Informe Anual, provocó que durante el período comprendido entre octubre de 1983 y julio de 1987, (fecha de aprobación del primer Informe Anual correspondiente al ejercicio de 1983), se aprobaron la remisión a las Cortes Generales de 70 Informes Especiales, emitidos de acuerdo con lo prevenido en el artículo 12 de la Ley Orgánica de nuestro Tribunal; mientras que en el período siguiente y hasta la actualidad, se aprobaron 20 Informes Especiales. Es decir, la laguna

creada por la no elaboración del Informe Anual, fué llenada por Informes Especiales, invirtiendo la relación natural que diseñaba la Ley y que a similitud de instituciones de control externo de otros países configuran el Informe Anual, como el eje de la actuación de control de los mismos, en el que se incorpora el resultado de la fiscalización de la actuación de los agentes públicos en un ejercicio económico determinado, reservándose la emisión de informes específicos a situaciones urgentes o que por su especificidad requieran una información más detallada del Parlamento.

III.- EL INFORME ANUAL A PARTIR DEL REFERIDO AL EJERCIO DE 1.983.

Habiéndose pospuesto, como antes se indicó, hasta la evaluación del ejercicio económico de 1983, la elaboración y emisión del Informe Anual, establecida por el artículo 13 de la L.O.T.C., y teniendo en cuenta la aprobación en octubre de 1986 de la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado de 1982, el Pleno del Tribunal acordó asignar al Consejero Alvaro Rodríguez Bereijo la elaboración de un proyecto, acerca del posible contenido del referido Informe Anual, que tuviera en cuenta la existencia de las Declaraciones Definitivas ya emitidas sobre las sucesivas Cuentas Generales del Estado, así como las exigencias de la legislación aplicable en la que se incluían las características generales que debían configurar dicho informe y conformada, en aquellos momentos, por el artículo 136.2 de la Constitución y especialmente el artículo 13 de la L.O.T.C.

III. 1- Memorandum sobre las líneas básicas del Informe Anual.

El Pleno de la Institución, el 17 de marzo de 1987, aprobó a partir del proyecto elaborado por el Consejero citado, el "Memorandum sobre las líneas básicas del Informe Anual del T.C., especial referencia al de 1983", que se une como Anexo 1.

El Memorandum se puede analizar a través de sus tres componentes: la delimitación respecto a la Declaración Definitiva, el contenido que se diseña para el Informe Anual y la organización necesaria para su elaboración.

III. 1. a.- La delimitación entre el Informe Anual y la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General.

En la primera de las citadas partes del Memorandum, se reconoce que el Informe Anual es el máximo exponente de los resultados de la actividad fiscalizadora que ejerce el Tribunal, actividad que se regula en la L.O.T.C., en los artículos 9 a 14, que constituyen un bloque normativo interrelacionado.

Teniendo en cuenta, asimismo, que el artículo 13 le asigna un doble cometido de análisis de las Cuentas (tanto de la General del Estado como las demás del Sector Público) y de fiscalización de la gestión económica, aparece una conexión con el otro documento que necesariamente debe emitir el Tribunal en relación a la gestión económico-financiera anual del Estado y que es la Declaración Definitiva prevista en el artículo 10 de la L.O.T.C.

Es por ello, por lo que el Memorandum se detiene en la delimitación interpretativa de ambos artículos, de la Ley Orgánica, sin olvidar la imprescindible redefinición de la Declaración Definitiva ante el comienzo de la emisión del Informe Anual.

En este sentido el Pleno de la Institución aprueba la inclusión en el Memorandum de la delimitación de contenidos, de los citados documentos en los que existía interrelación, asignando a la Declaración "la verificación cuantitativa aritmética o contable de la Cuenta General y su conformidad o diferencia con las cuentas parciales rendidas al Tribunal... referidas exclusivamente al Estado y ceñidas a la perspectiva del control de legalidad contable. Traduciéndose en un documento en el que el Tribunal se pronuncia sobre que la presenta-

ción (de la Cuenta General) sea conforme a la normativa vigente y que refleje adecuadamente la actividad económico-financiera del Estado...”.

Posteriormente, en el mismo apartado del Memorandum, se indica que, por su parte, el Informe Anual se referiría “al análisis propiamente dicho de los resultados del citado examen y comprobación de la Cuenta, así como de las demás del Sector Público, desde el punto de vista de los objetivos particulares que de la función fiscalizadora pide el artículo 9 (la legalidad, la eficiencia y la economía) incorporando asimismo el análisis de la gestión económica del Estado y del Sector Público, en donde habrían de verse las conclusiones y resultados generales que, a tal efecto, se deriven de las fiscalizaciones especiales realizadas por el Tribunal...”.

En definitiva, se consideraba por el Pleno que la declaración del artículo 10, se refería exclusivamente a la Cuenta General y debía de exponer el resultado del examen formal con el objetivo de emitir una opinión (similar a la opinión del auditor sobre los estados financieros de una empresa) acerca de la representatividad de la Cuenta incluyendo, en su caso, las propuestas de ajustes que hubiera lugar para que mejorase la adecuación entre las cifras contables y la realidad económica que las mismas pretenden mostrar.

El Informe Anual partiría, según el Pleno del Tribunal, precisamente de las cifras anteriormente verificadas en cuanto al análisis de la Cuenta General del Estado y extendería dicho análisis al resto de las cuentas del Sector Público, las cuentas del Sector Estado no incorporadas a la Cuenta General, especialmente las de las Sociedades Estatales y Seguridad Social, así como a las cuentas del resto del Sector Público, es decir, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. Este mayor ámbito subjetivo es, en el Informe, también objeto de análisis desde la perspectiva de la gestión económica, es decir, se expondrían en el mismo los resultados de la fiscalización de la actuación de los componentes del Sector Público en cuanto a su

gestión en el período a que se refiere el Informe, partiendo de los procedimientos de fiscalización efectuados de acuerdo con los principios y criterios de la Ley Orgánica.

En este sentido, la actuación fiscalizadora encontraría un cauce de manifestación exterior a través de un instrumento material de comunicación, como es el Informe Anual que facilita la actuación del Parlamento en cuanto al control político de la actuación administrativo-financiera, permitiendo la presentación a través de Informes Especiales de aquellos resultados fiscalizadores que tuvieran efectivamente la necesidad de su plasmación específica y diferenciada.

Con ello se creaban, en opinión del autor, las condiciones para adecuar el papel que, la L.O.T.C., en sus artículos 12 y 13, atribuía a los instrumentos materiales de presentación de los resultados fiscalizadores, reduciendo la profusión de informes, mociones y notas de carácter especial, que se había producido en el período anterior, como más arriba se ha indicado. Reorientación que adquiriría carta de naturaleza legal, como luego se verá, en la Ley de Funcionamiento.

III. 1. b.-Contenido del Informe Anual.

Una vez efectuada la delimitación entre la Declaración Definitiva y el Informe Anual, el Memorandum profundiza en el contenido de éste último, adoptando en primer lugar, una estructura formal en cuanto a la presentación del mismo a tenor de una composición sectorial subjetiva, que por otra parte se adecuaba a la organización de la Sección de Fiscalización, con lo que se consiguió que la gestión de los diferentes ámbitos del Sector Público se analizaran en capítulos diferenciados atendiendo a las peculiaridades propias de cada uno de ellos.

Como se puede observar en el Memorandum el epigrafiado del Informe incluía apartados específicos destinados a exponer los resultados de la fiscalización del Estado y sus Organismos Autónomos,

Sociedades Estatales, Sector Financiero, Seguridad Social, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

A cada uno de los apartados anteriores, se le asignaba un epígrafe propio incluyéndose asimismo uno previo de introducción y dos últimos dedicados a conclusiones y recomendaciones, y a recoger la memoria de las actuaciones jurisdiccionales que por imperativo del artículo 13 de la L.O.T.C. deberían unirse al Informe.

Es interesante exponer sucintamente el contenido de las denominadas por el Memorandum "líneas comunes" que deberían guiar los resultados del análisis en cada uno de los sectores mencionados, en la medida en que a través de las mismas se llega a reconocer con claridad el contenido material que se pretendía asignar al Informe Anual del Tribunal. Así, se incluirían, entre otros aspectos, información global en relación con el conjunto del sector de carácter económico-financiero; el cumplimiento de la legalidad desde la Constitución hasta las normas reguladoras específicas del sector; la ejecución de los presupuestos con especial atención al análisis y seguimiento de los programas presupuestarios; análisis del empleo de las subvenciones; variaciones del patrimonio y contratación administrativa; financiación global del sector; análisis de los sistemas de control interno; consecución de los objetivos asignados al sector explícita o implícitamente, con un especial tratamiento de la relación entre las estructuras organizativas y las condiciones necesarias para el alcance de las mismas. Asimismo, se consideraba como posible contenido de los distintos epígrafes del Informe, los análisis especiales de organismos o ámbitos específicos de gestión del sector que hubieran sido objeto de fiscalización en el período.

En este segundo bloque del Memorandum, dedicado al contenido del Informe, se recogían aspectos particulares que servían de criterios para la elaboración de los epígrafes asignados a cada ámbito del Sector Público, de los que merecen especial interés las referencias del Memorandum al sector de las Comunidades Autónomas.

Efectivamente, la L.O.T.C. en su artículo 13.2 determina que el Tribunal emitirá un Informe Anual referido a cada una de las Comunidades Autónomas, para que las respectivas Asambleas Legislativas pudieran ejercer el control político de sus respectivos órganos ejecutivos con similares instrumentos que las Cortes Generales, es decir, la opinión técnica del T.C. Pues bien, la cuestión suscitada a la hora de determinar el contenido del Informe Anual a remitir a las Cortes Generales según el primer apartado del artículo 13, era cómo se debería reflejar en este análisis, partiendo en todo caso de que al formar parte las Comunidades Autónomas del Sector Público deberían en el Informe Anual general incluirse, de alguna manera, los resultados de su fiscalización.

El propio Memorandum presentaba tres opciones: que en el Informe Anual se recoja un resumen compendio de los distintos informes de cada una de las Comunidades, que se recogiese una agregación de todos y cada uno de dichos Informes o que se resumiera en el Informe Anual los distintos Informes particulares, incluyendo de manera completa los mismos a modo de Anexos.

Tras la oportuna deliberación en el Pleno, se acordó como solución más adecuada al contenido genérico del Informe Anual, la mencionada en primer lugar que sería por otra parte el enlace con los Informes, que en todo caso, se enviarían a cada una de las Comunidades Autónomas según lo prescrito, como antes se indicó, por el apartado segundo del tantas veces citado artículo 13 de la L.O.T.C.

III. 1. c.- Organización necesaria para su elaboración.

En el Memorandum el Pleno del Tribunal aprobó la inclusión de las necesarias medidas organizativas para la elaboración del Informe, tras concretar determinados aspectos dirigidos con carácter especial a la elaboración del Informe referido al ejercicio 1983 en cuanto a la adaptación lógica de los objetivos generales a las circunstancias coyunturales, ante la imposibilidad de, en un breve plazo, incorporar plenamente las

novedades que se deducían del espíritu y contenido del Informe, y del escaso plazo para la emisión de este primer Informe Anual.

La medida organizativa básica fue la creación de la "Comisión Técnica para la Elaboración del Informe Anual" de la que formarían parte técnicos de nivel superior (de hecho prácticamente la totalidad de los Secretarios Técnicos de los distintos Departamentos) de las siguientes Unidades: los siete Departamentos de la Sección de Fiscalización, la Presidencia de dicha Sección, Servicio de Estudios (posteriormente suprimido) y Sección de Enjuiciamiento; creándose asimismo la figura del Coordinador de la Comisión. Con posterioridad se incluyó en la Comisión al coordinador de la Comisión encargada de elaborar la Declaración de la Cuenta General del Estado.

Las funciones de la Comisión, que desde la primera reunión era presidida por el Consejero Ponente del Informe, serían las de aprobación del programa de trabajo y, junto con el coordinador, elaborar el borrador del Informe. Cada uno de los miembros de la Comisión se encargaría del apartado correspondiente del Informe Anual, siendo el cauce de relación entre el Departamento o Unidad respectiva y la Comisión encargada de elaborar el conjunto del Proyecto de Informe.

El Consejero Ponente, que fué inicialmente el titular del Departamento Primero de la Sección de Fiscalización y posteriormente el propio Presidente de la Sección de Fiscalización, designaría al Coordinador de la Comisión, figura que se consideraba necesaria a los efectos de impulsar los trabajos, resolver las dudas que pudieran plantearse y formar el anteproyecto del Informe, que elevaría al Consejero Ponente.

En definitiva el Tribunal creaba unos Organos, Consejero Ponente y Comisión Técnica, que facilitasen el ejercicio de las funciones propias de la Sección de Fiscalización y del Pleno; y que con carácter simultáneamente operativo y participativo dinamizase el proceso complejo de elaboración del Informe Anual, único documento en el

que vertían los resultados de la actuación propia de los distintos órganos y unidades de la Institución, con lo que se exigía una importante dosis de coordinación al objeto de que el documento tuviera el carácter de producto uniforme de un mismo ente como es el T.C.

III. 2.- Proceso de elaboración de los Informes Anuales.

Como se ha indicado en el apartado anterior, el primer Informe Anual emitido fue el correspondiente al Ejercicio 1983. No obstante, este primer Informe tuvo unas características diferenciadoras respecto a los siguientes en cuanto a que fue elaborado, como también se indicó más arriba, a partir de documentos y trabajos ya efectuados por las distintas unidades del Tribunal, de forma que como señalaba el Memorandum, a este primer Informe no le podían ser de aplicación plenamente las características, de contenido y procedimiento, aprobadas por el Pleno e incluidas en el Memorandum, que comenzaron a desarrollarse a partir del Informe de 1984.

A partir de 1984 y hasta la actualidad, es decir el Informe Anual de 1987 último aprobado por el Pleno del Tribunal, el proceso de elaboración ha ido desarrollándose de acuerdo con lo establecido en el Memorandum y con las adaptaciones operativas necesarias, a iniciativa del Consejero Ponente, de forma que el proceso debe ser expuesto teniendo en cuenta la realidad del último Informe que ha incorporado las necesarias mejoras procedimentales que ha requerido la elaboración del mismo. Por ello, a continuación se van a describir los elementos más importantes de dicho procedimiento, si bien puede ocurrir que en determinados Informes concretos el procedimiento no se ajuste plenamente a lo descrito. No obstante, se considera que a los efectos expositivos es más adecuado indicar el procedimiento general y no detenerse en especificidades que provocarían una merma en el objetivo general de mostrar cómo se elabora en la realidad el Informe Anual del T.C.

El proceso de elaboración comienza con la petición por parte del Coordinador a los miembros de la Comisión, de la remisión del

proyecto de programa de trabajo referido a las previsiones fiscalizadas que, sobre el área objeto de control del respectivo Departamento, se prevé desarrollar en relación al ejercicio económico que va a ser objeto de fiscalización. En dichos programas se incluyen sistemáticamente tanto el resultado de los controles permanentes sobre las cuentas respectivas como las fiscalizaciones o actuaciones de control específico, que se desarrollarán y verterán sus resultados en el proyecto de Informe del respectivo Departamento.

A partir de dichos programas, el Coordinador elabora el denominado programa conjunto que ordena y homogeneiza los distintos contenidos de forma que se establezca el programa de trabajo global del Informe Anual incluyéndose, asimismo, aquellas previsiones que comporten una atención especial o que requieran de una actuación conjunta o coordinada entre diferentes Unidades y Departamentos del Tribunal.

El proyecto de programa conjunto, con el visto bueno del Consejero Ponente, es remitido a los miembros de la Comisión para que sea objeto de análisis desde la perspectiva particular del Departamento, en cuanto al fiel reflejo de sus propias previsiones, y en relación a su opinión fundada y técnica sobre el contenido global, dando como resultado, este análisis, la manifestación, incluso escrita, de su postura con el objeto de que sea debatida por la Comisión. Convocada ésta para debatir y aprobar, en su caso, el programa de trabajo conjunto, se produce además del referido debate, la concreción del calendario que para las distintas fases de su confección, servirá en cada momento de guía a los responsables de su ejecución.

El calendario incluye, normalmente, como primera etapa, la emisión de los proyectos de informe elaborados por cada Departamento al Coordinador. Posteriormente se fija la fecha en torno a la cual se elaboraría el Proyecto de Informe, para que, tras la aprobación oportuna (en la actualidad por la Sección de Fiscalización), sea remitido a alegaciones del Gobierno. Incluyéndose por último la etapa de modi-

ficación del proyecto del Informe tras la recepción de las alegaciones para su elevación a los órganos competentes del Tribunal.

Finalmente el programa de trabajo es conocido y aprobado por la Sección y Pleno, y a su contenido es al que deberán ajustarse en la realización de los controles y fiscalizaciones referidas al ejercicio económico, objeto de informe, las distintas unidades técnicas del Tribunal, fundamentalmente los Departamentos de la Sección de Fiscalización.

Durante el período de tiempo establecido en el programa, la actuación relativa a la elaboración del Informe está inserta dentro de la actividad específica de cada Departamento, al desarrollarse en éstos los procedimientos adecuados a los objetivos establecidos en el citado programa de trabajo. La entrada dentro de la actuación departamental del Informe Anual, de la necesaria sistematización acorde con las exigencias de la confección de un proyecto de análisis global de un ejercicio económico relativo al sector objeto de permanente control, exigió un proceso de adaptación, dado que, como se indicó anteriormente, hasta el año 1987 las actuaciones fiscalizadoras conducían a la emisión de informes específicos y, por tanto, no existía la organización y procedimiento que requerían las características antes definidas del Informe Anual. Adaptación que se vió reforzada a partir de 1989 al aprobarse, como luego se comentará, un plan de puesta al día en la emisión de los Informes Anuales y de las Declaraciones Definitivas sobre la Cuenta General del Estado que tenían como consecuencia más evidente una reducción del plazo disponible para la elaboración de los trabajos fiscalizadores necesarios.

Una vez concluída la elaboración de las propuestas de los departamentos de los contenidos del Informe Anual, de acuerdo con los programas de trabajo aprobados, se remiten al Coordinador a los efectos de confección del proyecto conjunto del Informe. En esta fase, y al igual que en la remisión de los programas de trabajo de cada unidad, se muestra el adecuado engarce entre los órganos instituciona-

les y los técnicos, dado que, la elaboración de los documentos por los departamentos que son remitidos al Coordinador técnico por parte de los representantes en la Comisión, han recibido, lógicamente, la aprobación interna en el departamento por parte del Consejero respectivo, dando la Institución, asimismo, un paso técnico intermedio que ejecuta los procedimientos adecuados previos a las deliberaciones en órganos colegiados de carácter institucional, Sección y Pleno, pero siempre con el conocimiento, a través de los técnicos correspondientes, de los Consejeros, tanto del proceso de encaje de su aportación en el Informe global como de la confección y contenido del resto de dicho Informe.

Es en esta fase cuando la actuación del Coordinador tiene un componente distinto del estrictamente logístico o administrativo y supone de hecho su valor añadido al contenido del Informe, dado que entre las actuaciones que conforman su intervención y de acuerdo con el contenido del Memorandum citado, se incluyen las de homogeneizar la presentación de los distintos apartados, introducir las correcciones necesarias para que la redacción y presentación tengan la calidad acorde con lo requerido de este documento especial, efectuar las propuestas que conduzcan a la superación de los aspectos que desde un control de calidad técnica serían pertinentes, elaborar apartados del Informe, que tengan un carácter previo y común como la introducción, marco jurídico, etc., ó general como los apartados que sean necesarios elaborar en la medida en que afecten a aspectos diferentes del Informe.

Cuando el documento global es confeccionado por el Coordinador y recibe la aprobación del Consejero Ponente, es remitido a los miembros de la Comisión a los efectos de que conozcan el contenido conjunto, y puedan efectuar las observaciones que consideren oportunas.

Convocada posteriormente la Comisión, el proyecto es objeto de discusión técnica, a partir del texto repartido y de las observaciones que hayan podido formularse por los miembros de la Comisión,

recibiendo la correspondiente valoración técnica con el objeto de que se remita dicho proyecto al proceso de alegaciones por parte del Gobierno. Siendo esta fase de alegaciones en la que se han producido modificaciones sustanciales a lo largo de la confección de los distintos Informes, que especialmente fueron importantes a partir de la Ley de Funcionamiento, como posteriormente se analizará.

Asimismo, y en cuanto a la estricta remisión del Informe y hasta el correspondiente a 1986, era la Comisión el órgano que formulaba las últimas observaciones, considerándose que el grado de conocimiento y aprobación de "facto" de los Consejeros de la Sección de Fiscalización era suficiente como para no ser necesario el trámite de aprobación por la Sección de Fiscalización. No obstante, como se indicaba, a partir del Informe Anual de 1987, el Consejero Ponente, posteriormente al trámite de la Comisión Técnica, convoca a la Sección a los efectos de que sea éste el Organismo que apruebe la remisión del proyecto a alegaciones del Gobierno.

Hay que matizar, que el contenido genérico del Informe enunciado anteriormente, se puede desglosar a estos efectos de alegaciones, en bloques diferenciados según el ámbito del Sector Público fiscalizado. Así, por una parte, los epígrafes que incluyen los resultados del control de la gestión de los Entes Públicos componentes del Sector Público Estatal (Administración General e Institucional del Estado, Sociedades Estatales y Seguridad Social), que son objeto de remisión para el trámite de fiscalización al Gobierno de la Nación; y por otra parte, además de los epígrafes que evidentemente no incorporan resultados fiscalizadores, como la introducción o la Memoria de las actuaciones jurisdiccionales, los epígrafes encuadrables en el Sector Público Territorial, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, que no son susceptibles de ser alegados por parte del Gobierno del Estado.

A partir de las alegaciones formuladas por el Gobierno en el plazo establecido, se distribuyen las mismas a los Departamentos de la Sección de Fiscalización, con el objeto de que se realice un contraste

con el contenido del proyecto de Informe, que dé como producto la modificación de los resultados de la fiscalización, en el supuesto de que los hechos y argumentos aportados en las alegaciones supongan una reconsideración de las afirmaciones del Tribunal o, en caso contrario, no se vea modificado el proyecto de Informe a juicio del Departamento, considerando que el mismo no se ve afectado por el contenido de las observaciones del Gobierno.

En un apartado posterior, se revisarán con más detenimiento el procedimiento y contenido de las alegaciones en función de la regulación de este trámite en la Ley de Funcionamiento y su aplicación a la especificidad del Informe Anual.

Las conclusiones a las que llegan los Departamentos del análisis de las alegaciones, así como las modificaciones, en su caso, de los textos originales se remiten al Coordinador de la Comisión, que a su vez efectúa una puesta en común con el resto de los miembros de la misma, previa a una reunión, que convocada al efecto, debatirá sobre los documentos citados, dando como resultado el cierre del proceso de elaboración del Informe por parte de este órgano técnico, al aprobar el proyecto de Informe modificado según la aceptación o no de las observaciones incluidas en las alegaciones del Gobierno, reservándose lógicamente los miembros de la misma la posibilidad de que los Consejeros correspondientes discrepen del proyecto en las reuniones de los órganos cualificados de la Institución.

Evidentemente, el Informe Anual elevado a la Sección de Fiscalización por el Consejero Ponente, se somete al procedimiento general para la aprobación de los Informes, junto con la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado, que ha sido elaborada en proceso paralelo (aunque como luego se verá, con un elemento de intersección con el Informe, a través de la exposición en éste de los resultados del análisis de la cuenta); es decir, el debate y aprobación por la Sección de Fiscalización y el posterior trámite similar por el Pleno de la Institución.

Hay que indicar, por último, el hecho de que en esta fase del proceso de elaboración, posterior a la discusión técnica en la Comisión creada al efecto, se incorporan al Informe otros documentos que finalmente serán remitidos a las Cortes Generales incorporados al Informe General, como fundamentalmente, las cuentas de la Seguridad Social, Sociedades Estatales, Entes de Derecho Público de las Comunidades Autónomas y una síntesis de las referidas a las Corporaciones Locales.

III. 3.- Estructura de los Informes.

En el transcurso de la elaboración de los distintos Informes Anuales, (de los cinco que se han emitido desde la aprobación del Memorandum 1983-1987), su estructura ha ido evolucionando y adaptándose al lógico proceso de mejora, producido tanto en su contenido, que ha ido aumentando y perfeccionándose a lo largo del tiempo, como en cuanto al objetivo deseable de facilitar la utilización del Informe por los destinatarios del mismo.

En el Anexo nº 2 se recopilan los índices completos de los citados cinco Informes que tienen como elemento común recoger el resultado de la fiscalización de los componentes del Sector Público con un criterio subjetivo, si bien, la ordenación de los mismos y la inclusión de sus epígrafes y apartados complementarios, han hecho variar dicho contenido.

En los primeros Informes de 1983 y 1984, la estructura mostraba de una forma directa los resultados de las fiscalizaciones de cada uno de los componentes del Sector Público, que se adecuaba a su vez, a la estructura de la Sección de Fiscalización con la única salvedad, en la adecuación a la organización departamental del apartado dedicado al Estado, en el que se recogía la fiscalización efectuada por los Departamentos Primero y Segundo de la Sección, que tienen como competencia respectiva, el control de la administración económica del Estado y de la administración general y social del mismo.

En este primer apartado, se producen diferencias, en cuanto a los Informes de cada uno de estos dos años, dado que en el referido a 1983, como antes se indicó, el análisis de la Cuenta General del Estado, permaneció unido a la Declaración Definitiva, como solución inicial y reminiscencia más evidente de la situación previa a la elaboración de los Informes Anuales. Análisis de la cuenta que se incorpora ya en el primer apartado del epígrafe del Estado del Informe de 1984. Asimismo, en este epígrafe se integra el análisis de la ejecución del Fondo de Compensación Interterritorial, que en el Informe de 1983 aparecía diferenciado y que en los de los ejercicios de 1984 a 1986, ha seguido figurando incorporado en el análisis de la gestión del Sector Público Estatal, en cuanto a la fiscalización de aquellos gastos del Fondo gestionados por el Estado y sus Organismos Autónomos, dada la importancia cuantitativa de los mismos.

La variación más significativa, entre los Informes de estos dos ejercicios, es el hecho de la unión al Informe de 1984 de las observaciones del Gobierno a la parte del Informe dedicada al Sector Público Estatal, dado que si bien la Ley de Funcionamiento fué aprobada en abril de 1988 y por tanto el Informe de 1984 no pudo elaborarse teniendo en cuenta los preceptos de dicha Ley, (entre los que figuran precisamente la regulación del trámite de alegaciones de los informes del Tribunal), no obstante, a partir del Informe antes comentado, se considera por la Institución conveniente remitirlo al trámite antes citado (que por otra parte venía siendo aplicado a los Informes especiales), y sus resultados se añadirán al citado Informe de 1984.

A partir del Informe de 1985, se introduce una estructura que ofrece importantes modificaciones respecto a las anteriores y que con algunas alteraciones, que posteriormente se comentarán, se ha mantenido hasta el último Informe aprobado de 1987, e incluso, sigue guiando la elaboración de los Informes posteriores, 1988 y 1989, (en la actualidad en avanzado proceso de confección).

El Informe Anual sobre gestión del Sector Público en 1985 (denominación que se fija a partir de este Informe), se estructura en los

siguientes bloques. En primer lugar, un bloque previo a la exposición del contenido fiscalizador propiamente dicho formado por un apartado de introducción y otro de observaciones generales, posteriormente el núcleo central del Informe con la exposición de los resultados de la fiscalización del Sector Público en el año de referencia, la Memoria de las actuaciones jurisdiccionales, el conjunto de los Anexos que se citan en el Cuerpo del Informe y por último las alegaciones del Gobierno.

En la Introducción, se incluyen, como en los Informes anteriores, una presentación del mismo y una descripción del marco jurídico presupuestario del ejercicio concreto, referenciando las normas generales y específicas de los Subsectores del Sector Público, que condicionan la ejecución presupuestaria y contabilidad del ejercicio correspondiente, así como las sentencias del Tribunal Constitucional que afectasen a la normativa presupuestaria.

Dentro de este primer bloque, se incluye como novedad a partir del Informe de 1985, las observaciones generales que el Tribunal emite y que se deducen del contenido del mismo que vienen a representar, en cierto modo, el mismo papel de las conclusiones y recomendaciones de los Informes específicos y que tienen como objetivo último resumir la evaluación de la gestión del conjunto del Sector Público para servir de elemento constructivo, fundamentalmente en el trámite parlamentario, dado que éste da lugar a la aprobación de resoluciones a partir del Informe, con el objeto de solucionar aquellos aspectos que, de entre los señalados por el Tribunal, y desde la consideración de las Cortes Generales, son más significativos.

El bloque segundo del Informe presenta, como antes se indicó, su contenido más propio, es decir, el resultado de la fiscalización de la gestión del Sector Público, y se vertebra a su vez en tres apartados generales: Sector Público Estatal, Seguridad Social y Sector Público Territorial; aunque a partir del Informe de 1987, se incluye un cuarto apartado dedicado monográficamente al Fondo de Compensación Interterritorial.

En el apartado del Sector Público Estatal, se analizan las cuentas y la gestión de la Administración Central del Estado, sus Organismos Autónomos y Sociedades Estatales, con el contenido concreto que se puede observar en el Anexo nº 2.

La estructura de este apartado, tal y como se incluye en el Informe sobre la gestión de 1987, presenta, a juicio del autor, las características más adecuadas para exponer los resultados de la fiscalización de este ámbito del Sector Público, el más complejo del Informe. En primer lugar, y tras un proceso dificultoso de búsqueda de la presentación más adecuada en el Informe del resultado del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, así como del análisis de la misma, el Informe de este año, le dedica su primer apartado, - dentro de este epígrafe del Sector Público Estatal-, exponiendo exclusivamente los resultados del examen financiero y contable de las cuentas de la Administración General del Estado y de los organismos autónomos, convirtiéndose la Declaración Definitiva, de hecho, en un resumen valorativo del contenido de este epígrafe, para dedicar el siguiente apartado al análisis de la liquidación de los presupuestos de gastos e ingresos de los gestores citados anteriormente, desde la evaluación de las distintas clasificaciones vinculantes de los primeros, orgánica, económica y funcional por programas (añadiéndose desde el Informe de 1986, año de entrada de España en la Comunidad Económica Europea, la comprobación del reflejo presupuestario de las relaciones de España con la C.E.E.).

El tercer apartado del epígrafe del Sector Público Estatal, está ya dedicado a la evaluación de la gestión económica, lo que supone entrar a exponer los resultados del otro objetivo asignado al Informe por el primer párrafo del artículo 13 de la L.O.T.C. La estructura presenta análisis específicos de ámbitos acotados con criterios subjetivos (gestión de organismos o entes determinados), u objetivos (análisis de gastos, programas o ámbitos de gestión que afectan a varios o indeterminados entes) y con un carácter vertical (referido a un sector determinado analizado en todos sus aspectos) u horizontal (que incluiría fiscaliza-

ciones de un determinado aspecto de la gestión, que afecta a la totalidad o a un número importante de sectores de gestión).

El cuarto apartado del Sector Público Estatal incluye la evaluación de la gestión económica-financiera de las sociedades estatales y presenta el análisis de las cuentas y de la gestión económica de las mismas, distinguiendo entre las financieras y las no financieras. El último apartado está dedicado monográficamente a la exposición de las conclusiones a las que el Tribunal ha llegado en la fiscalización especial de la contratación administrativa realizada por los entes que están sujetos a la normativa especial recogida en la Ley de Contratos del Estado y que es un aspecto destacado como de atención particular para el Tribunal, por el artículo 11.a de la L.O.T.C.

Dentro del bloque central del Informe, se incluye un segundo apartado dedicado monográficamente a la Seguridad Social, ante la especificidad de su gestión, y que expone tanto el resultado del examen y comprobación de las cuentas de la Seguridad Social y la correspondiente calificación general que le merecen al Tribunal (equivalente a la Declaración definitiva sobre la Cuenta General del Estado) como al análisis de la gestión económica del sistema de la Seguridad Social; equiparable al resto del contenido antes citado de fiscalización del Estado y sus Organismos Autónomos y que introduce análisis especiales del presupuesto, tanto del sistema como de las entidades gestoras, otros aspectos generales de la gestión y, por último, análisis o fiscalizaciones particulares de determinadas áreas de la administración sanitaria.

El último apartado del bloque que venimos analizando, es el referido al Sector Público Territorial. En éste se incluyen diferenciadamente el resultado de la fiscalización de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales. La fiscalización de las Comunidades Autónomas, como ya se indicó cuando anteriormente se efectuaron las referencias al Memorandum aprobado por el Pleno para guiar la elaboración de los Informes, presenta la peculiaridad de que el

artículo 13 de la L.O.T.C dedica un segundo apartado a la necesaria emisión de Informes sobre la gestión de cada una de las Comunidades a remitir por el Tribunal a las Comunidades Autónomas. En este sentido, se efectúa una distinción entre las Comunidades que poseen Organos propios de control externo y aquéllas que carecen del mismo en cuanto a que, sobre la gestión de las primeras, el Tribunal parte de los Informes elaborados, según su legislación específica por cada uno de dichos órganos de control, situación que se ve refrendada legislativamente, como luego se expondrá, por la Ley de Funcionamiento, mientras que sobre las segundas, realiza actuaciones de control directo.

En base a lo anterior, el correspondiente apartado del Informe Anual, recoge la síntesis de la fiscalización efectuada por el Tribunal directamente sobre las Comunidades Autónomas que no poseen órganos de control externo (o que poseyéndolo no habían iniciado sus actuaciones fiscalizadoras en relación al ejercicio correspondiente). Y en cuanto a las Comunidades sobre las que existe un Informe elaborado por el correspondiente órgano, el Tribunal llega a conclusiones desde el análisis de dicho Informe así como de las comprobaciones que considere pertinentes.

En cuanto al apartado de Corporaciones Locales, el Tribunal efectúa un análisis general de este sector que tiene como nota diferenciadora el carácter de atomización de las unidades gestoras que superan el número de 8.000 Corporaciones por lo que el Informe del Tribunal supone una exposición global de aspectos de la gestión económico-presupuestaria del conjunto de dichas Corporaciones.

Como nota común de los epígrafes del Sector Público territorial, es necesario resaltar que recogen resultados sobre los que no se acompaña al Informe Anual, alegaciones del Gobierno de la Nación, dado que los responsables de los mismos son las correspondientes Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, así como que la actuación de las Cortes Generales a partir del contenido del Informe,

es diferente y específica, en relación al resto del documento, lo que implica que no se adopten resoluciones sobre la gestión de Comunidades y Corporaciones teniendo en cuenta que sólo pueden ser éstas las que serían competentes, en función de la autonomía que legalmente tienen reconocida.

Los últimos bloques del Informe se dedican a la Memoria de las actuaciones jurisdiccionales que debe unirse al Informe, según preceptúa el artículo 13 de la L.O.T.C., los Anexos citados en el Informe (que en los anteriores a 1985 se presentaban unidos a cada uno de los epígrafes del mismo) y por último las alegaciones que ha emitido el Gobierno en relación a la gestión del Sector Público Estatal y de la Seguridad Social.

Por último y formando parte del Informe Anual, se presentan a las Cortes Generales, con independencia de la Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado otros volúmenes adicionales o complementarios que recogen las cuentas de la Seguridad Social, de las Sociedades Estatales, de los Entes de Derecho Público y del Sector Público Territorial (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales), y asimismo, fiscalizaciones especiales que, como luego se verá, a partir de la Ley de Funcionamiento deben ser integradas en el Informe Anual, si no han sido solicitadas por las Cortes o consideradas de urgencia por el Tribunal. En los tres Informes Anuales aprobados desde el referido a 1985 han sido cinco Informes en el primero de ellos, dos en el referido a 1986 y cuatro Informes especiales los que se integraron en el Informe de 1987.

IV.- LA LEY DE FUNCIONAMIENTO Y EL REFORZAMIENTO DEL INFORME ANUAL.

Como anteriormente se ha indicado, la Ley de Funcionamiento de abril de 1988 supuso, como expone su preámbulo, que el Informe Anual se erigiría en verdadero eje de la función de control de las

entidades económico-financieras del Sector Público, reforzándose el rol que él mismo ya presenta dentro de los instrumentos de comunicación externa del Tribunal a partir del Memorandum sobre líneas básicas, aprobado por el Pleno el 17 de marzo del año anterior, que se puede decir fué ratificado por el contenido de la Ley haciendo incluso innecesario la modificación, hasta la fecha, del contenido del mismo.

IV. 1.- El contenido del Informe Anual según el artículo 28 de la Ley de Funcionamiento.

Efectivamente, el artículo 28 de la L.F. expone en su primer apartado que los Informes, Mociones o Notas aprobadas por el Pleno del Tribunal, se expondrían integrados en el Informe Anual, es decir, que la actuación ordinaria del Tribunal se materializaría en el Informe Anual y quedaría reservada a circunstancias excepcionales la remisión diferenciada de informes a las Cortes Generales o Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, que como señala el apartado 4º de este artículo sería en aquellos casos en que la actuación fiscalizadora haya sido solicitada por los órganos legislativos, o en el caso de que el Tribunal lo considere pertinente, si se da extraordinaria y urgente necesidad.

Queda, por tanto, configurado el conjunto de Informes a remitir por el Tribunal, a las Cortes Generales, Asambleas Legislativas y Plenos de las Corporaciones Locales, formado por el Informe Anual en el que se integraría el análisis de las cuentas anuales de los distintos ámbitos del Sector Público y el resultado de la fiscalización de sus respectivas gestiones que permitida la realización del control político de las distintas esferas del Estado a partir del instrumento técnico adecuado, y por otra parte, la remisión puntual de Informes referidos a ámbitos subjetivos determinados que sean solicitados por las Cortes o Asambleas, como elementos técnicos coadyuvantes en la realización de sus funciones, o que el Tribunal juzgue de interés remitir independientemente del Informe Anual y que según la Ley de Funcionamiento sólo sería en caso de urgencia, pero que también sería predicable para este supuesto la circunstancia de ser Informes, los extraordinarios, que

generalmente profundizarían más en los aspectos específicos del ente o gestión fiscalizadora. Todos estos últimos Informes, son denominados por la Ley de Funcionamiento Informes o Memorias extraordinarias.

Según el apartado 6 del citado artículo 28, existe también la posibilidad de ampliar el espectro de instrumentos materiales de exteriorización de las actuaciones fiscalizadoras, mediante las mociones o notas que incorporen propuestas de medidas que conduzcan a la mejora de la gestión de los distintos agentes del Sector Público, es decir, sería el desarrollo del artículo 14 de la L.O.T.C. en el que se establece la posibilidad de que el Tribunal actúe, de hecho, como órgano constructivo en la gestión pública a través de sus recomendaciones y propuestas específicas de mejoras incluso mediante la modificación en los textos normativos, todo ello en la medida en que así se deduzca a la vista del contenido de los Informes o actuaciones permanentes de censura de cuentas o procedimientos de fiscalización.

No obstante, todo lo anterior, es necesario considerar la insuficiente regulación, a juicio del autor que, en cuanto a la configuración y contenido del Informe, se efectúa en el artículo citado de la Ley. Efectivamente, del tenor literal del mismo, se puede deducir que el Informe Anual no es sino una mera agregación de Informes parciales que han sido previamente aprobados por el Pleno del Tribunal, como resultado de su función fiscalizadora, se compondría el anual por tanto, de una sucesión de Informes que prácticamente sin posibilidad de recensión habría que agregar para dar una imagen de la situación global a partir simplemente de una suma de análisis parciales.

El Informe Anual debe ser, en cambio, el documento en el que se evalúe el conjunto de la gestión del Sector Público en un ejercicio determinado para lo que es necesario introducir análisis globales que, como antes se indicó, requería el Memorandum aprobado por el Pleno. Es decir, el Informe Anual debe ir de lo general a lo particular, para lo que debe utilizar un método analítico que incluya análisis o fiscalizaciones generales que afecten al conjunto de los agentes del subsector

público analizado en el epígrafe correspondiente del Informe. En este sentido, el paradigma del Informe es la fiscalización horizontal que abarca la gestión de determinados aspectos del conjunto de las entidades que configuran el sector público.

Por tanto, se puede afirmar que la elaboración del Informe Anual es de hecho un procedimiento específico dentro de la actuación fiscalizadora del Tribunal, que supone la realización de procedimientos por los Departamentos de la Sección de Fiscalización, que concluyen en propuestas de inclusión en el Informe Anual y a las que no cabe denominar como Informes, Mociones o Notas, y que configurarían la mayor parte del contenido del mismo. Serían en cierto modo procedimientos de fiscalización que seguirían el desarrollo de un Informe, pero con distintos objetivos y contenido, que no serían simplemente elementos aislados que se fusionarían, sino que el propio documento incorporaría una visión global y analítica de la Gestión Pública, a los que se unirían o insertarían Informes específicos sobre aspectos parciales de dicha gestión.

En todo caso, la Ley de Funcionamiento no supuso notables cambios en cuanto a la configuración del Informe Anual, como antes se indicó, siendo el Informe referido a 1985, aprobado a finales de 1989, el primero en el que se efectuó la adaptación en su elaboración. Las consecuencias más significativas de la aplicación de la Ley de Funcionamiento al Informe son, como se indica expresamente en la presentación del referido a 1985, la inclusión en el mismo de la totalidad de los resultados del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado suponiendo, por tanto, la definitiva solución al proceso, ya citado, de adecuación a la plena vigencia de los artículos 10 y 13 de la L.O.T.C. Asimismo, se indica en la presentación que, en el referido Informe, se integra la totalidad de las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal, incluyendo en sus distintos apartados los resultados de los análisis parciales que permiten la evaluación global de la gestión. Además, se unen al Informe Anual propiamente dicho, las fiscalizaciones especiales que se deducen de la aplicación literal del

apartado 28.1 de la Ley en cuanto a que se integrarán en el Informe Anual los Informes elaborados y aprobados por el Pleno, y que no se han remitido de forma diferenciada a las Cortes.

Por otra parte, el comentado artículo 28 incluye la aplicación al Informe Anual del precepto general, introducido por la Ley, de la necesaria remisión a los responsables de la Gestión Pública de los proyectos de Informes para que éstos presenten las justificaciones o alegaciones que estimen pertinentes; el procedimiento para la remisión de los Informes a las Cortes Generales, al Gobierno de la Nación, Consejo de Gobierno de las Comunidades Autónomas o Pleno de las Corporaciones de los Informes anteriores; y la necesaria exposición del cumplimiento de las observaciones expuestas por el Tribunal en Informes anteriores, es decir, el seguimiento del contenido de los Informes (si bien este precepto tendrá plena virtualidad cuando el proceso de emisión de los Informes se encuentre actualizado y el Tribunal elabore y apruebe informes que causen temporalmente oportunos efectos antes de la emisión del siguiente).

IV. 2.- El tratamiento de los informes emitidos por los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas.

Antes de exponer con algún detenimiento uno de los aspectos anteriores, introducidos por la Ley de Funcionamiento, el referido a las alegaciones, es oportuno recoger otra de las novedades de la Ley en cuanto al contenido del Informe Anual, como es la consecuencia de la regulación de las relaciones del Tribunal con los Organos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, según establece el artículo 29 de la Ley de Funcionamiento y, en particular, en cuanto a que el análisis de la gestión de las Comunidades Autónomas que ha de efectuar el Tribunal, partirá a su vez de los Informes o Memorias Anuales elaborados por aquellos órganos existentes en determinadas Comunidades Autónomas (a la fecha de elaboración de esta ponencia, los órganos de control que están en funcionamiento son los de Navarra, Cataluña, Valencia, País Vasco, Andalucía, Canarias y Galicia; el

Organo de Control Externo de Baleares está creado por Ley aunque no ha entrado en funcionamiento), como expresamente indica, asimismo, el apartado primero del artículo 27 de la L.F.

Efectivamente, el apartado del Informe Anual referido a las Comunidades Autónomas se elabora en función de lo señalado en el Memorandum de marzo de 1987 y plasmado en la confección efectiva del Informe Anual, como una recensión sistematizada de los Informes individuales efectuados sobre cada Comunidad Autónoma y a tenor de lo recogido en el artículo 13.2 de la L.O.T.C.. El reforzamiento de esta situación se produce en cuanto al control de la gestión de las Comunidades con Organos de Control Externo, en las que el Informe del Tribunal se elevará tomando como punto de partida los efectuados por dichos Organos, en relación con la gestión de sus respectivas Comunidades, así como, que dichos Informes tendrán que estar guiados por los criterios y técnicas comunes de fiscalización, que según el apartado primero del artículo 29 de la L.F., deberán existir con objeto de garantizar la mayor eficacia en los resultados.

Con posterioridad a la inclusión de esta exigencia legal de coordinación y tras los oportunos contactos institucionales con el objeto de plasmar de forma operativa tales exigencias, se constituyó en el mes de mayo de 1989, en Barcelona, la Comisión de Coordinación de los Organos de Control Externo, en la que estaban representadas, además lógicamente del propio Tribunal de Cuentas, todas las Instituciones de control de ámbito autonómico existentes en aquella fecha (Navarra, Cataluña, Valencia y País Vasco), y a las que se han ido uniendo representación de los Organos creados con posterioridad (Andalucía, Canarias y Galicia).

Esta Comisión, establecida con el objeto genérico de realizar propuestas que definan los criterios homogéneos sobre la terminología a emplear, las normas técnicas de fiscalización, la estructura de los diferentes tipos de Informes y las líneas generales de su presentación, tuvo precisamente como tarea inicial, la de aplicar dicho proceso de

coordinación sobre los Informes Anuales o de las Cuentas Generales. En este sentido, y en reuniones posteriores, se aprobó el primer documento técnico sobre la homogeneización de los Informes, referido a la estructura y contenido de los Informes Anuales a emitir por los Organos de Control Externo que creaba las condiciones para que el apartado del Informe Anual del T.C. relativo a la gestión de las Comunidades Autónomas, partiera de Informes con un contenido mínimo común en cuanto a objetivos y presentación que tendría su aplicación a los emitidos por el T.C. a partir del referido al ejercicio de 1989, dado que la aprobación de dicho documento se efectuó a finales de 1989 y por tanto, estando ya elaborados los Informes relativos a la gestión de 1988 por los Organos de Control Externo Autonómicos.

IV. 3.- El proceso de alegaciones.

Uno de los aspectos más novedosos del proceso de fiscalización en general, y por tanto, del relativo al Informe Anual en la medida como antes indicó, y posteriormente se reitera, de la no existencia de un procedimiento específico en la Ley para la confección del Informe Anual (aspecto éste que se considera de una necesaria línea de futura mejora técnica del texto legal) es el establecimiento de la fase de audiencia al fiscalizado en la terminación de los procedimientos de fiscalización según refleja el artículo 44 de la L.F. referido, tanto a los trámites para posibilitar dicha participación del fiscalizado en el conocimiento de las actuaciones de control, como en cuanto a la necesaria unión al Informe respectivo de las manifestaciones emitidas por la persona o entidad fiscalizadora.

IV.3.a.- El sentido del trámite general de alegaciones.

Efectivamente, el apartado primero de dicho artículo establece que una vez tramitados los procedimientos de fiscalización (con independencia del tipo de documento en el que deban verterse sus resultados), y antes de que por el Departamento correspondiente se redacten los oportunos proyectos de Informe, se pondrán de manifiesto

las actuaciones practicadas a efectos de la formulación de alegaciones y presentación de los documentos y justificaciones que se estimen pertinentes.

El sentido del trámite de alegaciones en cualquier procedimiento de fiscalización no puede ser otro que el de que el destinatario de los informes (Cortes Generales y Parlamentos Autonómicos) conozcan la opinión de la entidad fiscalizadora sobre el resultado de procedimiento de control. Es un trámite, que tiene por una parte un carácter de garantía similar al trámite de audiencia establecido en la legislación administrativa, y por otra, a dotar de mayores elementos de juicio al Parlamento a la hora de considerar los Informes del Tribunal y adoptar las resoluciones consecuentes.

No obstante, es necesario destacar las diferencias de este procedimiento respecto al similar existente en otros Tribunales de países de nuestro entorno, en el sentido de que la Ley de Funcionamiento anticipa la fase de audiencia al fiscalizado a un momento en el que todavía no existe un Informe definitivo aprobado por el Pleno e introduce los términos de "alegaciones, presentación de documentos y justificaciones" que brindan la oportunidad a cualquier intérprete no demasiado atento a la naturaleza de los procedimientos de fiscalización de mantener la tesis de que la "audiencia", tal y como está configurada en la Ley de Funcionamiento, transforma el procedimiento fiscalizador en un procedimiento contradictorio, en el que se abre una especie de período de prueba, y que conduciría, por ende, a un pronunciamiento final en forma de resolución, como si de un expediente administrativo ordinario se tratara.

Por ello, resulta preciso apelar a la naturaleza de la función fiscalizadora del T.C., que se plasma en Informes exteriorizadores de su declaración de juicio técnico sobre materias de su competencia, y que en modo alguno constituyen actos administrativos, para reconducir a sus justos términos el sentido del trámite de audiencia, en línea antes expuesta. E indudablemente habría facilitado las cosas que la

Ley hubiera empleado términos tales como "observaciones", "consideraciones" u otro similar en vez del más discutible de "alegaciones".

Las actuaciones practicadas que deben ponerse de manifiesto según la Ley son en cualquier procedimiento fiscalizador muy diversas, tienen una finalidad asimismo diferente (dentro de la común del procedimiento) y se reflejan documentalmente de forma variada. Y todas ellas caben dentro del término "actuaciones". En definitiva, se pondrían de manifiesto el conjunto de elementos técnicos (algunos de ellos puramente internos, sin trascendencia cara al resultado final) de que se ha valido el Departamento o el Tribunal en su conjunto en el supuesto del Informe Anual, en el transcurso del procedimiento hasta llegar al momento en que éste puede formar el proyecto de informe.

Y eso, que en principio no tiene correspondencia y rebasa incluso el alcance de la puesta de manifiesto de cualquier expediente administrativo, por las propias características de la función del T.C., pierde su sentido y todo tipo de lógica institucional si se considera cuál es la verdadera naturaleza del trámite de audiencia.

De ahí que, sin forzar el contenido de la Ley de Funcionamiento, y precisamente en base a su espíritu, pueda entenderse que lo que se debe poner de manifiesto sean los resultados de las actuaciones practicadas, plasmados en un borrador de Informe especial o anual, que sería anterior al proyecto a remitir al Pleno.

Toda vez que la fase de audiencia se ha situado en la Ley de Funcionamiento en un momento en el que no existe un informe definitivo y que no aparece prevista la posibilidad de que el fiscalizado emita su opinión, posteriormente, sobre éste último, la exigencia de una mínima congruencia entre los resultados aprobados por el T.C. y las alegaciones formuladas por el fiscalizado conlleva a que, caso de que se modifique sustancialmente el borrador de informe remitido a alegaciones en base a éstas últimas, de nuevo se abriera la fase de audiencia para que en definitiva pudiera existir un documento final de

alegaciones que recogiera exclusivamente las "vivas" no aceptadas y que se correspondieran al último texto formado.

De esta forma se evitaría la posible situación, que en caso contrario se podría producir, de que el destinatario del informe dispusiera de dos documentos totalmente incongruentes, por referirse las alegaciones a un texto que haya sido posteriormente objeto de profundas modificaciones.

Sólo resta añadir que la segunda audiencia, que es obligada para el supuesto de práctica de nuevas comprobaciones (artículo 44-2), se podría realizar con la finalidad expresada en base a este mismo precepto, por entenderse que cabe perfectamente dentro del término "diligencias" contenido en éste. En cambio, el problema aludido no parece tener solución cuando las modificaciones hayan sido introducidas en el seno de la Sección o Pleno.

IV.3.b.- Las implicaciones en el trámite de alegaciones de la configuración del Informe Anual.

Refiriéndonos específicamente a las alegaciones del Informe Anual y si se diera la, a juicio del autor, errónea interpretación de que cada actuación de fiscalización que se debe incluir en el Informe Anual es un procedimiento de fiscalización que requiere una fase previa de alegaciones como la prevista en el artículo 44 de la L.F., tendría, entre otras, las siguientes consecuencias: que el inicio de todas y cada una de las actuaciones parciales haya sido acordado por el Pleno del Tribunal, que los textos sobre los que se confecciona el Informe Anual hayan sido aprobados previamente por el Pleno, que deben unirse al Informe todas las observaciones y alegaciones que hayan sido manifestadas por las entidades fiscalizadas y que no se puede incluir en el Informe ningún resultado fiscalizador que no haya seguido el procedimiento anterior.

En definitiva, entender que el Informe es una simple suma de Informes parciales desconectados y aprobados independientemente por el Pleno, supone, como antes se indicó, que se desnaturalizaría su sentido al no alcanzarse el objetivo fundamental de informar sobre la gestión realizada por el Sector Público, entendida en términos globales. Sucesión de informes parciales a los que se unirían todas las alegaciones formuladas que lógicamente ocuparían una extensión importante dado que no cabría ninguna labor de síntesis, aunque, en caso extremo, fueran incluso contradictorias.

Por último, esta consideración del Informe prácticamente impediría la formulación de conclusiones fiscalizadoras que afectaran a varios gestores o al conjunto de todos ellos, ante los problemas prácticos que se seguirían para el ejercicio de las alegaciones sobre esos contenidos del Informe.

Por todo lo anterior, se entiende que el punto de partida para formular un procedimiento dirigido a la práctica del trámite de alegaciones, es la consideración del Informe Anual como el instrumento material ordinario en el que se plasma la actividad fiscalizadora del Tribunal, con una naturaleza propia e independiente de los componentes y sujeto, por tanto, a unas alegaciones específicas.

En definitiva, si el Informe Anual es un documento homogéneo en cuanto a sus contenidos y a su autor, el Tribunal, las alegaciones igualmente deben tener el mismo carácter de homogeneidad interna y efectuadas por la entidad fiscalizada, el Gobierno.

En el epígrafe siguiente se expone en sus características más importantes, el procedimiento que realmente se aplica en este trámite del Informe Anual.

IV.3.c.- El procedimiento actual de alegaciones del Informe.

Las actuaciones de verificación y control de cada Departamento sobre la gestión de su respectivo sector durante el ejercicio objeto del

Informe, dan lugar a la formación de conclusiones sobre la misma que, en términos generales, tendrá un carácter horizontal -las conclusiones se referirán a datos agregados o afectarán a la generalidad de los gestores- o vertical -estarán referidas a determinado centro gestor-.

El proceso de formación de la opinión del Departamento, incluye la contrastación con los gestores, especialmente en aquellos temas en los que, a su juicio la naturaleza de los hallazgos, y por tanto de las propuestas a incorporar al Informe, tienen un contenido significativamente crítico o importante. Esta contrastación se efectúa con facilidad en los controles verticales, aunque no es imposible practicarla, siquiera parcialmente, en las horizontales.

En todo caso, las manifestaciones, aclaraciones, aportación de datos, etc, emitidas por los respectivos gestores no se consideran alegaciones a los efectos de su unión en el Informe Anual -y así se expone en los escritos del Tribunal dirigidos a los organismos fiscalizados- sino parte del proceso de formación de la opinión del Tribunal que supone, por una parte, modificaciones, en su caso, de las conclusiones inicialmente formuladas por el Departamento -incluso de supresión- y por otra su incorporación al correspondiente expediente de actuaciones fiscalizadoras.

Los Departamentos, tras las actuaciones anteriores, redactan sus conclusiones para su remisión al Consejero Ponente para la formación del texto conjunto del Informe Anual. En los proyectos de los Departamentos, pueden incorporarse con referencias explícitas las opiniones de los gestores si ello se considera necesario para la mejor exposición de las conclusiones y comentarios.

Si en el proceso de trabajo en relación al Informe, los Departamentos consideran la conveniencia de la práctica de procedimientos especiales de fiscalización -cuyo origen puede también estar, evidentemente, fuera de este proceso- y que con el objeto de una mayor profundización en un aspecto concreto ampliar el ámbito objetivo del

control o el espacio temporal fiscalizado, se desarrollarán de forma paralela tras la aprobación de su inicio por el Pleno y por tanto, incorporarán una fase propia y diferenciada de alegaciones.

El resultado de estos procedimientos, según señala el artículo 28 de la L.F., se integra en el Informe Anual -o excepcionalmente se remite de forma independiente a las Cortes-. La forma concreta de integración que se utiliza es la unión de los Informes correspondientes al Anual junto con las correspondientes alegaciones, en forma de anexo o similar, con cita o comentario, en su caso, en el cuerpo del Informe; y ello ante cuestiones como: extensión previsiblemente amplia, el normalmente diferente ámbito temporal que el del Informe y la existencia de unas alegaciones específicas.

Por último, el proyecto del Informe Anual formado por el Presidente de la Sección, en base a las propuestas de los Departamentos, es remitido a alegaciones del Gobierno en su calidad de entidad fiscalizada -esta remisión es independiente de la que, según el artículo 28.3 de la L.F., debe efectuarse una vez aprobado el Informe definitivo por el Pleno- las cuales una vez formuladas son unidas al proyecto del Informe que sigue los trámites previstos en los apartados correspondientes del artículo 44 de la L.F.

El procedimiento para la formulación de las alegaciones, no es de aplicación al Sector Público Territorial y ello, porque el contenido del Informe Anual referido a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales es el compendio de la fiscalización de la gestión de entidades constitucionalmente autónomas, y así lo considera la normativa específica del Tribunal, en especial el artículo 28 de la L.F., por lo que la formulación de alegaciones sobre un Informe global plantea insolubles problemas como los de no existir una entidad alegante para los contenidos generales del Informe.

La cuestión no obstante es menos problemática para la fiscalización de las Comunidades Autónomas, dado que el Informe no sólo se

refiere a menos entidades sino que, además, todas ellas han sido objeto de un Informe independiente, según previene el artículo 13.2 de la L.O.T.C., que es objeto de un procedimiento de fiscalización que incluye un trámite de alegaciones; por lo que el texto incorporado al Informe Anual, tiene normalmente el carácter de resumen de fiscalizaciones independientes -ello sin perjuicio de fiscalizaciones efectuadas con objetivos horizontales e independientemente de los Informes del artículo 13.2 de la L.O.T.C.-.

Por tanto, al Informe Anual no se unen alegaciones referidas a las entidades integrantes del Sector Público Territorial excepto en aquellos Informes que se integren como Anexo y que se refieren a una entidad concreta, por lo que el desarrollo de los trabajos ha sido objeto de un Informe independiente.

IV.3.d.- Las alegaciones sobre los Informes Anuales aprobados hasta la fecha.

Entrando a analizar la realidad aplicada en cuanto al trámite de alegaciones de los Informes Anuales aprobados hasta la fecha por el Tribunal, señalar, que el primer Informe relativo al ejercicio de 1983, no fué enviado a alegaciones, tanto por las peculiaridades del mismo antes citadas, como por el hecho de no estar aún regulada esta obligación por la L.F.

El primer Informe que es remitido al trámite de alegaciones del Gobierno, es el del ejercicio de 1984, que fué aprobado con posterioridad al citado texto legal aunque el procedimiento de elaboración de este Informe, no fué todo él guiado por la L.F. en la medida en que su entrada en vigor se produjo en pleno desarrollo de los procedimientos fiscalizadores de dicho Informe.

Es por tanto, el Informe de 1985 el primero, como antes se indicó a otros efectos, que se elabora de acuerdo plenamente con los contenidos de la L.F. y por tanto también, en la remisión a alegaciones. En este

sentido, una vez concluido el trabajo de elaboración del Proyecto, se remitió al Gobierno de la Nación, para que efectuase las observaciones que hubiere lugar, en el plazo de un mes y sobre el contenido fiscalizador del Sector Público Estatal y Seguridad Social, con la excepción del análisis de la Cuenta General del Estado, dado que literalmente se comenta en la introducción de este Informe, el Tribunal consideraba que el citado análisis de la Cuenta General "tiene una naturaleza que lo diferencia del resto del Informe, dado que se efectúa por delegación constitucional de las Cortes Generales".

Los informes referidos a los ejercicios de 1986 y 1987 (así como el relativo a la gestión del Sector Público en 1988, que a la fecha de elaboración definitiva de esta Ponencia, ya se encuentra remitido a alegaciones), fueron igualmente remitidos al Gobierno si bien y a partir del referido a 1987 incluyendo la totalidad del mismo, incorporando por tanto el análisis de la Cuenta General, dado que en los debates efectuados en la Comisión Mixta Congreso-Senado sobre los Informes de 1985 y 1986 se llegó a la conclusión, por este órgano parlamentario, de la conveniencia de dicha inclusión en la medida en que las alegaciones permiten tener un juicio global del Informe, tanto de la opinión del Tribunal, como de las observaciones que sobre el conjunto del Informe emita el responsable de dicha gestión, es decir, el Gobierno de la Nación.

IV. 4.- El Informe Anual y su enlace con la programación de actuaciones fiscalizadoras.

Otra novedad que incorpora la L.F. es la necesidad de que la fiscalización se efectúe incorporando el componente de la programación necesaria en toda actuación de control. Especialmente, en su artículo 3.a, se fija la aprobación por el Pleno, de la programación de las actuaciones fiscalizadoras a realizar en un ejercicio natural determinado, lo que obliga a la enunciación y comunicación a las Cortes de los Informes de fiscalización que se prevé aprobar en el ejercicio objeto de programación y entre los que está lógicamente el Informe Anual.

En la realidad del Tribunal, en estos últimos años, y desde la entrada en escena del Informe Anual, ya se venían aplicando criterios de programación dado que se aprobaba un programa de trabajo que guiaba la elaboración del mismo en particular, teniendo en cuenta los específicos métodos y procedimientos necesarios para ejecutar el contenido asignado al Informe Anual y que parte de la premisa de fiscalización de la gestión desde los elementos generales de la misma, hasta sus aspectos específicos, lo que implica la necesaria selección de las áreas hacia las que se dirigía la actuación de control en el ejercicio determinado.

Otro componente de la Planificación de los Informes Anuales, aprobados hasta la actualidad y que se puede decir es una consecuencia de la regulación legal de esta necesidad programadora, es la incorporación del objetivo de puesta al día en la emisión de los Informes Anuales y Declaración sobre las Cuentas Generales, lo que exigía la necesaria programación de la secuencial aprobación de Informes y Declaraciones que supuso la adaptación al ejercicio de la función fiscalizadora del conjunto del Tribunal y de cada uno de los Departamentos a dicha planificación y que puede considerarse, es el elemento prioritario que ha guiado la planificación del Tribunal en estos últimos ejercicios y ha revitalizado la imprescindible presencia del método selectivo a la hora de desarrollar la función de control externo.

Efectivamente, una vez aprobados los Informes de 1983 a 1987 y con la entrada en vigor de la L.F., que fijaba el mes de abril del segundo año siguiente a la gestión económica anual del Estado, para la emisión de la Declaración Definitiva de la Cuenta General, el Tribunal consideraba, por tanto, que el retraso a principios de 1989, habiéndose aprobado el Informe de 1984 se encontraba, en tres Informes Anuales y Declaraciones Definitivas y juzgó como prioridad absoluta la puesta al día de la emisión de dichos documentos, y así, en un Pleno celebrado el 27 de junio de 1989, aprobó un calendario para la emisión de los documentos citados referidos a las gestiones de los ejercicios 1985 a 1989, para la aprobación de éste último en el año 1991, consiguiéndose, de esta manera, la puesta al día del Tribunal.

No obstante, hay que señalar que la hipótesis necesaria era la existencia en el Tribunal, de las Cuentas Generales objeto de análisis, especialmente, la del Estado, dado que en ella se efectuaban tanto los trabajos conducentes a la emisión de la Declaración Definitiva, exigida por el Artículo 10 de la L.O., como el análisis a efectuar en el propio Informe Anual. Teniendo en cuenta, que dicha hipótesis se ha cumplido sólo en parte y con algún retraso respecto a lo previsto en el calendario aprobado por el Pleno, se puede decir que es ésta una de las razones más importantes que justifican la desviación respecto al acuerdo citado, dado que, a la fecha de elaboración de esta Ponencia, se han remitido a las Cortes los tres primeros Informes previstos (1985 a 1987), se ha concluido el trabajo del Informe de 1988, con su remisión a alegaciones y en cambio, no se ha concluido el relativo a 1989, produciéndose, por tanto, unos meses de diferencia respecto al calendario aprobado. No obstante, se puede afirmar, que ha cumplido su objetivo al Acuerdo del Pleno en cuanto a que se ha conseguido la puesta al día en la rendición de las Cuentas Generales, especialmente la del Estado (existiendo algún retraso en la Cuenta de otros Entes como Sociedades Estatales y Comunidades Autónomas), así como que se ha alcanzado un cumplimiento satisfactorio en la emisión de los Informes, en los plazos previstos por el Acuerdo; y sobre todo, ha supuesto dicho objetivo una adaptación de toda la Institución, que en apenas dos años ha conseguido la aprobación de métodos de selección, la determinación de los objetivos concretos y de aprobación de procedimientos, a los que venían obligados los Departamentos, para alcanzar los objetivos impuestos y que ha traído consigo un aprendizaje del general criterio planificador, que evidentemente va a suponer, una vez conseguida la puesta al día, la mejora en la utilización de técnicas para la evaluación en los ejercicios subsiguientes de la gestión pública.

V.- LA TRAMITACION PARLAMENTARIA DEL INFORME ANUAL.

Este apartado de la Ponencia desarrollará el trámite definitivo en las Cortes Generales del Informe Anual, con lo que se cierra el proceso de la elaboración y aprobación del referido documento.

Como anteriormente se ha indicado, el origen constitucional del Informe Anual, determinaba la remisión a las Cortes del mismo, por lo que se puede concluir que este documento tiene precisamente como finalidad su remisión a las Cortes, y es por tanto, pertinente conocer la actuación que, en el seno de la Institución parlamentaria, tiene el mismo.

En la Ley Orgánica, no se desciende a especificar cuál sería la actuación parlamentaria sobre el documento cuyo contenido se desarrollaba en el artículo 13 de dicho texto legal y solamente se aportaba, en este aspecto, la creación mediante la Disposición Transitoria Primera de la Ley, de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con nuestro Tribunal.

No obstante, esta aparente laguna estaba resuelta, dado que en el artículo 199 del Reglamento de Congreso de los Diputados, aprobado por el Pleno, el 10 de febrero de 1982, ya se había indicado el trámite que específicamente debería seguir el Informe Anual del Tribunal de Cuentas y que era un procedimiento equivalente al seguido para la discusión de los programas o planes remitidos por el Gobierno y que requiriesen el pronunciamiento del Congreso, que en síntesis implicaba la designación de una Ponencia de la Comisión (que con la posterior creación de la citada de Relaciones con el Tribunal, se entiende que, la Ponencia sería de miembros de ésta), que tras el estudio del Informe, produciría un posterior debate en el Pleno del Congreso o en seno de la Comisión, con un plazo para la presentación de propuestas de resolución, que sería el resultado o pronunciamiento sobre el contenido del Informe remitido por el Tribunal.

Posteriormente, se aprobaron por las Mesas del Congreso-Senado, y en sesión conjunta de 8 de marzo de 1984, unas normas que desarrollaban el funcionamiento de la Comisión, en relación al tema que nos ocupa. Sin embargo, hay que comentar, que también este aspecto sufrió las perturbaciones producidas por el hecho de la inexistencia real del desarrollo del artículo 13 de la L.O.T.C., en la medida en que, como antes se ha indicado, no es sino hasta el año 1987, cuando el Tribunal remite el primer Informe Anual, relativo al ejercicio de 1983, existiendo por tanto solamente como documento evaluativo de la gestión anual pública la declaración sobre la Cuenta General, emitida según lo previsto en el artículo 10 de la L.O.T.C.

La repercusión negativa en el contenido de las normas citadas, se concretó, en un cierto confusionismo, dado que se fijaba un procedimiento para un, inexistente en la Ley Orgánica, "Informe Anual sobre la Cuenta General del Estado del Tribunal de Cuentas", que más bien se debería de haber referido, como de hecho así fué en la práctica, al procedimiento especial a seguir para la tramitación de la Declaración sobre la Cuenta General del Estado de los ejercicios en los que solamente éste fuera el documento emitido por el Tribunal, con separación de los Informes Especiales aprobados por el Tribunal de Cuentas, en desarrollo del artículo 12 de la L.O.T.C. y que concretamente, fueron los referidos a los ejercicios 1978 a 1982.

Dichas normas, que al ser las únicas existentes hasta la fecha son de hecho las aplicables a la tramitación de los dos documentos - Informe y Declaración- remitidos por el Tribunal a partir de la fiscalización anual del ejercicio de 1983, desarrollaban con más detenimiento, los procedimientos enunciados en los artículos 198 y 199 del Reglamento del Congreso. La novedad más significativa, era la introducida en el apartado 5º de dichas normas, en el sentido de que el Dictamen de la Comisión Mixta, sería sometido a los Plenos de ambas Cámaras conjuntamente con las propuestas de resolución que hayan sido aprobadas por la Comisión.

El conjunto de las normas diseñaban un procedimiento que conducía a la aprobación de la actuación del Tribunal, respecto a la función que constitucionalmente las Cámaras habían delegado en el mismo, cual era el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, y dicha aprobación tenía fundamento en el necesario cierre del ciclo presupuestario que, como reiteradamente ha citado la doctrina, necesita de un descargo efectuado por el Parlamento a partir de la opinión técnica del órgano competente, el Tribunal de Cuentas, y que adoptando la forma que en cada caso se considere más adecuada (hay que recordar que la situación anterior, era mediante la aprobación de la denominada Ley de Cuentas), suponga, en definitiva, la aprobación, con las observaciones en su caso, que fueran pertinentes, de la ejecución del Presupuesto General del Estado.

Como se indicaba anteriormente, a partir de julio de 1987, se remite a las Cortes, el primer Informe Anual que es tramitado conjuntamente, con la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado, situación transitoria, que encuentra su fundamento en la inexistencia formal del Informe Anual con los perfiles que le atribuye la Ley de Funcionamiento.

Es a partir del Informe Anual de 1984, cuando ya con la entrada en vigor de la Ley de Funcionamiento y por tanto, con sus preceptos aplicables al Informe Anual, se deberían de haber adaptado las citadas normas, con el objeto de incorporar la existencia de un doble contenido de la documentación anual remitida por el Tribunal, quizás manteniendo las aprobadas anteriormente con la remisión exclusiva a la aprobación de la Cuenta General y la normalización del procedimiento para la discusión parlamentaria sobre el Informe Anual, teniendo en cuenta, la especialidad de la documentación que lo conforma.

La Ley de Funcionamiento no desarrolla, como es lógico, el procedimiento parlamentario para la discusión sobre el Informe. Es en su artículo 28, en el que se recoge la necesaria remisión del Informe al trámite parlamentario, así como, a las Asambleas Legislativas de las

Comunidades Autónomas y, en el apartado 2º de dicho artículo, se indica que una vez conocidos por la Comisión Mixta los resultados de las actuaciones fiscalizadoras, incluidas o no en el Informe Anual, se procederá el examen adecuado publicándose finalmente en el B.O.E. conjuntamente con las resoluciones aprobadas.

La inexistencia de la adaptación de las normas de la Comisión Mixta antes citada, sobre tramitación de la Cuenta General del Estado que hubieran sido necesarias posteriormente a la aprobación de la Ley de Funcionamiento, provoca como consecuencia más evidente, la confusión del contenido de los acuerdos adoptados por el Congreso y el Senado como colofón del trámite parlamentario de discusión del Informe Anual y de la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado.

Efectivamente, y como se puede observar en la última actuación parlamentaria referida al Ejercicio de 1986, publicada en el B.O.E. el 7 de febrero de 1991 (en la que se recoge la actuación de la Comisión Mixta, Plenos del Senado y Congreso sobre el Informe de ese ejercicio aprobado por el Pleno del Tribunal el 14 de junio de 1990), se citan las normas de 1 de marzo de 1984 que determinan la aprobación del Dictamen de la Comisión Mixta correspondiente a la Cuenta General del Estado, como si el Informe Anual sobre la gestión del Sector Público y los volúmenes adicionales, (especialmente teniendo en cuenta aquél en que se incluyen las fiscalizaciones especiales que se presentan integradas en el mismo según lo preceptuado por el artículo 28.1 de la L.F.), fuesen simplemente documentación complementaria de la Declaración Definitiva sobre la Cuenta General del Estado.

En este sentido es especialmente clarificador, el párrafo que precede a la exposición de los acuerdos adoptados, que señala que "los Plenos del Senado y Congreso en sus sesiones de 21 y 29 de noviembre de 1990, respectivamente, han aprobado el dictamen de la Cuenta General del Estado correspondiente al Ejercicio de 1986...". Confusio-

nismo que continúa en los acuerdos que se adoptan referidos los tres primeros a la aprobación de la cuenta de la Administración del Estado,

Organismos Autónomos y Seguridad Social; y el cuarto, que se refiere a la aprobación de requerimientos al Gobierno para que proceda a determinadas actuaciones que, aunque obtenidas del contenido del Informe Anual, se predicán "en relación a la Cuenta General del Estado".

Por todo lo anterior, se considera que sería necesario una adaptación de la normativa específica parlamentaria que regule el trámite del Informe Anual y de la Declaración Definitiva de la Cuenta General que debería incluso alcanzar a la modificación de los artículos correspondientes al Reglamento del Congreso, en el sentido de que la tramitación se asemejase más a la efectuada en relación a la Memoria del Defensor del Pueblo, por considerarse que el Informe del Tribunal tiene más relación con ésta, que a la comunicación del Gobierno, tal y como en la actualidad está recogida en el artículo 199 de dicho Reglamento.

En todo caso, a juicio del autor, es imprescindible la modificación de las actuales normas sobre tramitación de la Cuenta General del Estado para la aprobación de unas nuevas que recojan la especificidad, tanto de los contenidos y características de los dos documentos emitidos por el Tribunal sobre la Gestión Pública Anual, como la diferente actuación parlamentaria sobre los mismos, que conducen respectivamente a la aprobación de la Cuenta General del Estado, por un lado, y por otro, a la emisión de resoluciones sobre la Gestión del Sector Público a partir del Informe Anual.

El contenido genérico de dichas normas debería adecuarse en cuanto a la tramitación parlamentaria, a lo dispuesto en el Reglamento, por lo que debería seguirse, si no se modifica el mismo, el procedimiento por el cual el Presidente del Tribunal presente el Informe en la Comisión Mixta la cual delibera y aprueba las resoluciones oportunas que son posteriormente tramitadas en los Plenos de ambas Cámaras.

Sin embargo, se considera que esta tramitación podría, a semejanza de la situación en los regímenes parlamentarios de nuestro

entorno, comenzar con la presentación por el Presidente del Informe Anual ante los Plenos de ambas Cámaras, lo que supondría la exposición por el Tribunal de los criterios generales y conclusiones más significativas sobre la evaluación de la Gestión del Sector Público del Ejercicio, trámite que tendría como consecuencia servir de criterio general para la tramitación parlamentaria subsiguiente, así como de acercamiento a la opinión pública del documento más importante, después de los Presupuestos Generales del Estado, sobre la gestión de los recursos públicos en nuestro país. Continuando el trámite parlamentario con la discusión técnica en la Comisión Mixta, en donde la actuación conduciría a la aprobación de las resoluciones adecuadas, así como a las propuestas de aprobación de la Cuenta General del Estado, que se ratificarían, en su caso, por los Plenos correspondientes.

En cuanto al contenido del documento final debería, lógicamente, tener la doble característica anterior de referirse, por una parte al cierre del ciclo presupuestario, con la aprobación de la liquidación de los presupuestos y demás contenidos de la Cuenta General, y, por otra parte, y referido ya al ámbito de todo el Sector Público y desde la perspectiva de la gestión económico-financiera del mismo, adoptarse resoluciones y acuerdos en los que, a partir de las observaciones del Tribunal de Cuentas, se efectuasen requerimientos a los entes gestores para mejorar sus actuaciones, se constatasen las mejoras en la presupuestación, contabilización y demás apartados concurrentes a la gestión que estimasen o demandasen actuaciones determinadas, o se solicitase o instase al Gobierno a las modificaciones o desarrollo legislativo que se dedujera del Informe a partir de su conveniencia, a tenor de la mejora en la gestión pública que se produciría desde dicha adaptación normativa. Adoptándose, asimismo, las resoluciones oportunas deducidas de los Informes Especiales, que se acompañan al Anual y que deben recibir una atención parlamentaria similar a la dedicada a aquellos que se remiten de manera diferenciada.

VI.- REFLEXIONES EN TORNO AL POSIBLE DESARROLLO DEL INFORME ANUAL.

Una vez expuesto de una forma eminentemente descriptiva los distintos aspectos que han conformado la práctica del Tribunal en relación a la emisión del Informe Anual en sus componentes procedimentales y de contenido material, y a título de reflexiones extraídas desde la experiencia en la coordinación de la Comisión Técnica encargada de la elaboración del mismo, con el objeto de continuar en el proceso de mejora del Informe, se apuntan propuestas que cuadyvarían, en opinión del autor, a un más adecuado Informe.

En primer lugar se considera que deberían introducirse modificaciones importantes en la organización necesaria para la elaboración del Informe, fundamentalmente unificando los existentes en la actualidad creados para la elaboración diferenciada del Informe y de la Declaración Definitiva. En este sentido se considera sería un paso positivo la concentración en el Presidente de la Sección de la responsabilidad en la elaboración de ambos documentos, que redundaría en una mayor coordinación de ambos procedimientos de elaboración facilitando, asimismo, la determinación de trabajos que afecten a varios Departamentos y por lo tanto se evitarían las disfunciones que se deducen de un método de trabajo sobre materias coincidentes desarrollada sin una total coordinación. En este sentido sería lógica la existencia de una sola Comisión Técnica de forma que, continuando la nueva Comisión con similares componentes y funciones, sirviera de enlace entre la Presidencia de la Sección y los Departamentos fiscalizadores, considerándose que debería potenciarse, asignándole incluso rango orgánico, la unidad especial técnica que, adscrita a la Presidencia de la Sección, viene de hecho funcionando, y que de forma permanente tendría como tarea exclusiva la confección del Informe.

Igualmente se considera positiva la introducción en el componente planificador de la elaboración del Informe elementos de programación específica de actuaciones fiscalizadoras prioritarias desde el

punto de vista institucional, es decir, que además de continuar con el proceso de elaboración de programas de trabajo por los Departamentos se podría introducir por el Pleno la fijación de aquellas actuaciones de control que, incluidas o no en los proyectos departamentales, se consideren que en el ejercicio objeto de análisis deben ser de atención especial asignándole incluso los recursos materiales y profesionales necesarios en la medida en que los competentes no fueran suficientes. En este sentido debería reforzarse la elaboración de fiscalizaciones a incluir en el Informe Anual con un carácter horizontal que tuviera como objetivo la fiscalización de ámbitos de gestión que afectasen a la generalidad del sector público, incluso realizando comparaciones de determinados tipos de gasto público en las diversas administraciones gestoras, lo que exigiría la mejora en la elaboración de actuaciones fiscalizadoras compartidas o conjuntas de varios Departamentos de la Sección bajo la dirección ó coordinación de la Presidencia de la Sección.

La puesta al día del Tribunal debe permitir el establecimiento de un calendario de trabajo que de forma flexible, pero con el carácter de permanencia, permita a las unidades fiscalizadoras insertar dentro del año natural, los trabajos conducentes a la elaboración de la parte correspondiente del Informe Anual y de las otras actuaciones de control que tengan previsto desarrollar.

Por lo que se refiere al contenido del Informe y teniendo en cuenta la ya citada consideración de la conveniente modificación del artículo 28 de la Ley de Funcionamiento en el sentido de aclarar el contenido específico y diferenciado del Informe Anual. Se considera asimismo que en todo caso se podrían introducir mejoras en el contenido que tendrían como primer aspecto la necesaria búsqueda de una presentación formal más inteligible, (por ejemplo destecnicando el estilo literario y disminuyendo el número de cuadros numéricos, con supresión de aquellos que son un mero resumen de la Cuenta General del Estado mediante la remisión de ésta a las Cortes Generales conjuntamente con el Informe y Declaración), introduciendo presen-

taciones gráficas del contenido del Informe, expresando más ampliamente el componente de propuestas y recomendaciones que se deduzcan de la fiscalización efectuada sobre la gestión del sector público en el ejercicio, a partir del desarrollo y aumento de las actuales observaciones generales; y por último confeccionando un documento síntesis del Informe que facilite la utilización y difusión del mismo.

En relación igualmente con la adaptación del contenido del Informe se considera que supondría un avance significativo la incorporación al mismo de un estudio, equivalente en cierto modo al marco jurídico presupuestario, de carácter económico que mejoraría el documento en la medida en que las cifras y datos de carácter macroeconómico que están relacionados con el volumen de gastos e ingresos públicos de las distintas administraciones podría ser enriquecida con la aportación del Tribunal de Cuentas única institución pública que se encuentra en condiciones de emitir la última opinión y dar la definitiva validez a los datos económicos, resultado de una gestión tanto del sector público estatal como de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. Esta aportación de nuestra institución se considera que tendría un encaje adecuado en el Informe Anual y alcanzaría el doble objetivo de enmarcar la actuación del sector público en el año económico objeto de análisis y el de suministrar, a través del Informe, a los agentes económicos la repercusión que con cifras validadas, tiene la gestión de los ingresos y el gasto público en la economía nacional.

En cuanto al contenido del Informe en relación con la Declaración Definitiva se considera que debería tenderse a la incorporación en el cuerpo del Informe de la citada Declaración, dado que el hecho de recogerse la emisión de ambos documentos en artículos distintos de la Ley Orgánica, no debe conducir indefectiblemente a la presentación de documentos separados, sino más bien que se asemeje la Declaración Definitiva a la opinión que emite el auditor sobre unos estados financieros y con una extensión reducida a unos breves párrafos, y así las cifras ajustadas de la Cuenta General podría ser el punto de partida a la parte del Informe dedicado al análisis de la misma y configurarse

por tanto como un elemento más en el momento de la utilización parlamentaria de los documentos que anualmente rinda el Tribunal de Cuentas.

Por último el contenido del Informe podría ampliarse con los actuales Informes especiales que se unen al anual, con el objeto de que las actuaciones fiscalizadoras se presenten bien en el Informe Anual incorporando en él todo tipo de actuación fiscalizadora que se considere conveniente sobre aspectos específicos de una extensión adecuada y por otra parte Informes especiales o extraordinarios que se remitan a las Cortes Generales de forma separada al anual. Todo ello ante la experiencia demostrada de la escasa utilización parlamentaria y pérdida de los efectos perseguidos por los Informes, que se han venido uniendo en volumen separado al Informe Anual.

En cuanto al trámite de alegaciones, y como ya antes se ha comentado, se considera conveniente introducir modificaciones que en algún caso implicaría a la adaptación de la Ley de Funcionamiento tanto en el trámite general de alegaciones de la totalidad de los Informes, como especialmente en cuanto al referido al anual, introduciendo fases intermedias previas al trámite formal de alegaciones en los que se efectuase una puesta en común con los gestores que tuviera entre otros efectos el de un control de calidad del propio resultado fiscalizador con el objeto último de que las opiniones y observaciones del Gobierno lo fueran sobre el texto definitivo del Tribunal de Cuentas surtiendo por tanto plenamente el efecto práctico de ser en cierto modo las contestaciones de los gestores controlados, el Gobierno en su conjunto en el Informe Anual, a lo manifestado por el Tribunal, teniendo esta configuración la mayor utilidad en el trámite parlamentario.

La última modificación que se considera conveniente sugerir es la ya propuesta en relación a la modificación del trámite parlamentario actualmente vigente en relación a la Declaración Definitiva y al

Informe Anual que implicaría modificación del Reglamento del Congreso o al menos de las actuales normas emitidas por la Comisión Mixta para la tramitación de la Declaración Definitiva de la Cuenta General.

ANEXO N° 1

**MEMORANDUM SOBRE LAS LINEAS BASICAS DEL
INFORME ANUAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
(ESPECIAL REFERENCIA AL DE 1983)**

**Aprobado por el Pleno del
Tribunal de Cuentas el 17 de
marzo de 1.987**

I. INTRODUCCION.

Desde la Memoria-Dictamen de la Cuenta General del Estado de 1978 se ha considerado la necesidad de deslindar los contenidos de los artículos 10 -Declaración Definitiva que rendirá el Tribunal en base al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado- y 13 - Informe Anual sobre las cuentas y gestión económica del sector público- de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

Sin embargo, hasta el presente no se han elaborado separadamente estos dos documentos, habiéndose introducido de hecho en las sucesivas Memorias-Dictámenes (1978-1979) y Dictámenes (1980, 1981 y 1982) análisis encuadrables en el Informe Anual del art. 13. Ello ha tenido lugar, fundamentalmente, a través de los denominados "Informes Complementarios", que se han venido presentando, en terminología del propio Tribunal, "en el horizonte del art. 13".

Efectivamente, el vehículo ordinario de comunicación a las Cortes Generales de los resultados del conjunto de la actividad del Tribunal -Informe Anual del art. 13- se ha visto sustituido por el mayor contenido de los documentos antes señalados, así como por los sucesivos Informes, Mociones o Notas emitidos con arreglo al art. 12 de la Ley Orgánica.

Llegado es el momento de afrontar, por tanto, las previsiones de la L.O.T.Cu. Para ello se realiza en este Memorandum una propuesta sobre el contenido posible del Informe Anual, teniendo en cuenta la existencia de la Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado (C.G.E.) y las necesarias relaciones entre ambos documentos. Formulándose en el epígrafe 3 las propuestas concretas referidas al contenido del primer Informe, el del ejercicio de 1983.

2. PROPUESTA DE CONTENIDO DEL INFORME ANUAL DEL TRIBUNAL.

El Art. 136.2 de la Constitución de 1978 establece que el Tribunal de Cuentas remitirá a las Cortes Generales un Informe Anual. En desarrollo de este precepto, el Art. 13 de la L.O.T.Cu. establece de forma genérica el contenido del mismo. En este sentido, y desde una perspectiva legal, el Informe Anual, es el máximo exponente de los resultados de la actividad fiscalizadora que ejerce el Tribunal en el modo y supuestos previstos en los Arts. 9, 10, 11, 12 y 14 que, junto con el citado Art. 13, constituyen un *bloque normativo* que ha de ser entendido como *un todo unido, homogéneo*, íntimamente interrelacionado. Y así, el Informe, debería contener, con independencia de la Memoria de las actuaciones jurisdiccionales, lo siguiente:

- 1) El análisis de la Cuenta General del Estado (C.G.E.) y las demás del sector público, teniendo en cuenta que tal análisis, referido a la primera, es una actividad diferenciada de la de su examen y comprobación, fundamento de la Declaración Definitiva. Este análisis supone un tratamiento de las cifras contables como instrumento básico para la emisión de una opinión acerca de la gestión financiera del Ejecutivo en el ejercicio de que se trate.
- 2) La fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público en los términos del Art. 13.1, bien entendido que la enumeración establecida en este Artículo tiene un carácter meramente ejemplificativo. Se incluirán en ésta los resultados de la labor fiscalizadora del Tribunal a lo largo del ejercicio, dado que el Informe Anual debe contener todos los datos necesarios para un juicio global sobre la gestión económica del Estado y del sector público a los efectos de su valoración por las Cortes Generales, deducidos primordialmente de las fiscalizaciones particulares realizadas por el Tribunal de Cuentas.

Como se deduce de lo anterior, una parte significativa del contenido del Informe Anual consiste en el análisis de la Cuenta General del Estado, la cual, por otra parte, ha de ser examinada y comprobada a los efectos de la emisión de la Declaración Definitiva prevista en el Art. 10 L.O.T.Cu. Por ello, antes de entrar propiamente en la propuesta de contenido del Informe Anual, se exponen unas reflexiones en torno a la delimitación entre los Arts. 10 y 13 de la Ley Orgánica y los documentos en que se plasman las actuaciones derivadas de los mismos.

2.1. RELACION ENTRE LA DECLARACION DEFINITIVA Y EL INFORME ANUAL.

El informe o Memoria anual del Art. 13 debe entenderse como un informe estrechamente vinculado, tanto desde el punto de vista de su conocimiento por las Cortes, como desde el punto de vista de sus implicaciones sustantivas, al Dictamen o Declaración Definitiva sobre la C.G.E. del Art. 10, pues lo que el T.Cu. ha de presentar a la consideración de los parlamentarios es un análisis crítico de los resultados que se desprenden del examen y comprobación de la C.G.E. (aunque no sólo de eso sino también de algo más, como luego se verá) que les permita formar, fundadamente, un juicio técnico sobre la gestión económico-financiera del Estado y del Sector Público, y realizar, consiguientemente, un pronunciamiento jurídico-político sobre el "descargo de responsabilidad política" del Ejecutivo por el Legislativo en la ejecución presupuestaria (esencia característica del acto parlamentario de control que es la aprobación de la Cuenta General del Estado). Por ello, Dictamen e Informe Anual deben presentarse juntos a las Cámaras; pero bien entendido que ello significa que deben presentarse contemporáneamente y formando un sólo cuerpo, aunque con perfecta diferenciación entre ambas partes, en volúmenes independientes.

Por ello, la primera cuestión que ha de resolverse para afrontar el contenido posible del Informe Anual o Memoria del Art. 13 es el de

su delimitación respecto del contenido de la Declaración Definitiva o Dictamen sobre la C.G.E. Delimitación que ha de arrancar de la constatación de una idea básica:

- El Informe o Memoria Anual del T.Cu. constituye un juicio global último sobre la gestión económico-financiera del Estado y del Sector Público, que no puede basarse sólo en el análisis de las Cuentas, sino que ha de recoger los resultados y consecuencias que se derivan de las fiscalizaciones realizadas sobre la actividad económica y financiera del Sector Público, incluyendo las medidas y recomendaciones específicas que deban adoptarse para una mejor gestión económica de los recursos públicos.

Pero el Informe o Memoria Anual del T.Cu. no debe tratar conjuntamente, sino con perfecta separación entre ambos, el examen y comprobación de la C.G.E. y el análisis que haya de realizarse de dicha Cuenta General (1). Así pues:

- examen y comprobación de las Cuentas (verificación cuantitativa, aritmética) y
- análisis de la gestión económica-financiera

son dos tareas funcionales del T.Cu. distintas, cuyos contenidos respectivos han de verse, conjuntamente, en dos partes distintas:

- la Declaración Definitiva con su Propuesta (Dictamen)
- el Informe o Memoria Anual

Por consiguiente ambos documentos se presentarán en volúmenes independientes aunque se remitan a las Cortes simultáneamente.

(1) Ver en este sentido el texto del Dictamen de la Comisión Mixta de 8 de mayo de 1984, referido a la aprobación de la Declaración Definitiva de la C.G.E. de 1978 y hecho suyo por el Pleno del Congreso de 28 de junio de 1984. B.O.C.G., Serie E nº 46 de 16 mayo 1984 y B.O.C.G., Serie E nº 59 de 13 julio 1984.

Así las cosas, parece que un primer criterio de delimitación sería:

- La Declaración del Art. 10 contendría todo lo relativo a la verificación cuantitativa, aritmética o contable de la C.G.E. y su conformidad o diferencia con las cuentas parciales rendidas al Tribunal: estados contables y financieros, ajustes, comprobaciones numéricas... y ello referido exclusivamente al Estado (Administración central y sus Organismos Autónomos Administrativos y Comerciales, Industriales o Financieros) y ceñido a la perspectiva del control de legalidad contable. Traduciéndose en un documento en el que el Tribunal se pronuncia sobre la corrección de la misma y, en particular, que su presentación sea conforme a la normativa vigente; que sea agregación fiel de las cuentas parciales y que refleje adecuadamente la actividad económico-financiera del Estado en el período a que la Cuenta hace referencia (1).

- El Informe Anual del Art. 13 contendría todo lo relativo al análisis propiamente dicho de los resultados del citado examen y comprobación de la Cuenta, así como de las demás del Sector Público (Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales), desde el punto de vista de los objetivos particulares que a la función fiscalizadora pide el Art. 9 (la legalidad, la eficiencia y la economía), incorporando asimismo el análisis de la gestión económica del Estado y del Sector Público, en donde habrían de verse las conclusiones y resultados generales que, a tal efecto, se deriven de las fiscalizaciones especiales realizadas por el T.Cu. al amparo de los Arts. 11 y 12, así como de las Mociones o Notas que sobre aspectos determinados haya elevado a las Cortes.

(1) Es obvio que ello no puede entenderse de modo tan rígido que impida, en sede del Dictamen de la C.G.E., la observación o la crítica puntual que resulte imprescindible desde la normativa contable. Cabe admitir, pues, algún solapamiento respecto del análisis propiamente dicho de la C.G.E., siempre que no se pierda de vista el respectivo contexto: la legalidad contable, en el Dictamen, y la legalidad de la actividad económico-financiera, la eficiencia y la economía, el cumplimiento de las previsiones y la ejecución presupuestaria, el juicio sobre la aplicación de las subvenciones..., etc., en el análisis de la C.G.E. que se contiene en el Informe.

2.2. CONTENIDO DEL INFORME.

Tras lo indicado anteriormente se pasa a desarrollar la propuesta que se realiza sobre el posible contenido del Informe Anual.

En este sentido se propone que la estructura del documento se base en una organización sectorial, permitiendo que la gestión de cada ámbito del sector público sea analizada según las directrices recogidas en el Artículo 13 y en función de las peculiaridades propias de cada uno de ellos.

Teniendo en cuenta esta premisa, la estructuración del Informe sería la siguiente:

1. Introducción
2. Estado y sus Organismos Autónomos
3. Sociedades Estatales
4. Sector financiero
5. Seguridad Social
6. Comunidades Autónomas
7. Corporaciones Locales
8. Memoria de actuaciones jurisdiccionales
9. Conclusiones y Recomendaciones

En el epígrafe de Introducción se efectuará una presentación del Informe, breve descripción de la metodología y contenido del mismo, así como una referencia al sector público dentro del contexto de la economía española para el ejercicio de que se trate.

Antes de detallar contenidos específicos de los epígrafes 2 al 5, es preciso señalar lo que podrían ser líneas comunes para la presentación de los resultados del análisis de cada uno de los sectores. En este sentido, a título indicativo y sin que ello implique necesariamente reflejo directo en la plasmación de los resultados, se formulan las siguientes sugerencias:

- a) Información global en relación con el conjunto del sector: datos cuantitativos referidos al mismo, indicando su tamaño y nivel de gasto -tanto en términos absolutos como relativos- o número de personas a su servicio, señalando asimismo aquellos aspectos relevantes que configuren la actividad del sector.
- b) Cumplimiento de la Constitución y demás normas reguladoras de la actividad económico-financiera del sector correspondiente durante el período del Informe, expresando las principales (por su extensión generalizada o especial relevancia) infracciones, abusos y prácticas irregulares detectadas.
- c) Ejecución de los presupuestos correspondientes, con especial hincapié en las modificaciones al Presupuesto inicial. Habrá de prestarse especial atención al análisis y seguimiento de los Programas presupuestarios en que se estructure el presupuesto.
- d) Análisis específico sobre la distribución territorial de determinados gastos públicos.
- e) Resultados del análisis efectuado en cuanto al empleo o aplicación de las subvenciones con cargo a fondos públicos.
- f) Análisis especiales de aspectos recogidos en el Artículo 11 de la L.O.T.Cu., como las variaciones del patrimonio y la contratación administrativa, dado que la fiscalización particular de las modificaciones del Presupuesto ya se ha indicado anteriormente.
- g) Financiación global del sector, con análisis especiales como el de recaudación de los ingresos propios.
- h) Especial consideración de determinados gastos, como el de inversiones (y su relación con las transferencias de capital),

por su trascendencia en el análisis de la racionalidad en la ejecución del gasto público.

- i) Análisis de la consecución de los objetivos asignados al sector -o ámbitos especiales del mismo-, explícita o implícitamente, en las normas presupuestarias o en planes de actuaciones plurianuales, con un especial tratamiento de la relación entre las estructuras organizativas y las condiciones necesarias para el alcance de los mismos.
- j) Resultados del análisis de los sistemas de control interno existentes en las diferentes Entidades u Organismos, con especial consideración de la contabilidad de los mismos.
- k) Incorporación en el contenido de cada capítulo del Informe de análisis especiales de determinados aspectos de algún Organismo, Entidad o ámbito de gestión que se considere de interés.

Por lo que se refiere a aspectos particulares de los epígrafes 2 al 7, se indica que:

- a) En cuanto al epígrafe 2, los trabajos efectuados para la emisión de la Declaración Definitiva de la C.G.E. llevarían a un resultado en el que las cifras de la misma están verificadas, por lo que su tratamiento y análisis, ya en sede del Art. 13, partirían de unos datos contrastados y fiables.
- b) El epígrafe 2 se podría subdividir en los apartados: "Administración Económica del Estado" y "Administración Social y General del Estado"; con lo que se facilitaría el análisis de la gestión efectuada en cada uno de los dos ámbitos, trasladando los resultados de la fiscalización permanente efectuada respectivamente por los Departamentos primero y segundo.

- c) Por lo que se refiere al epígrafe 3, indicar que en el mismo se debería recoger la ejecución de los programas de actuación, inversión y financiación de las Sociedades Estatales.
- d) En el epígrafe 5 se procedería a analizar los datos contenidos tanto en el Balance Consolidado de las distintas Entidades Gestoras y Servicios Comunes, como los referentes a cada uno de ellos y sus posibles relaciones. Además podrían recogerse consideraciones puntuales sobre el específico sistema de financiación de este sector.
- e) En el epígrafe 6, y teniendo en cuenta que deberá remitirse un Informe Anual a las Asambleas Legislativas de cada una de las Comunidades Autónomas, caben 3 soluciones:
 - 1ª.- Que en el Informe Anual del Tribunal de Cuentas se recoja un resumen compendio de los distintos Informes de cada una de las CC.AA. que han de ser remitidos a sus respectivas Asambleas Legislativas, según prescribe el Art. 13.2.
 - 2ª.- Que en el Informe Anual se recoja una agregación de todos y cada uno de los distintos Informes a que se refiere el Art. 13.2.
 - 3ª.- Que el Informe Anual recoja el resumen de los distintos informes particulares de cada una de las CC.AA., y que éstos se incluyan de manera completa en el propio Informe a modo de Anexos.

Se acuerda, como mejor solución, la mencionada en primer lugar.

Por otra parte, se deberían incluir en este epígrafe como Capítulo independiente los resultados derivados de la fiscalización relativa al Fondo de Compensación Interterritorial, de acuerdo con su normativa específica (Ley 7/84, de 31 de marzo).

- f) El epígrafe 7, correspondiente a las Corporaciones Locales, y además del contenido general ya enunciado, se analizaría especialmente el control de la recaudación, el grado de cumplimiento de las normas fiscales, el respeto de los límites de incremento de los gastos de personal, el déficit de las Corporaciones y su grado de endeudamiento.

- g) Por último, en el epígrafe 9, además de recoger las conclusiones y recomendaciones que se deduzcan del contenido del Informe, se prestaría especial atención a la labor de seguimiento, con mención expresa de los resultados obtenidos en orden a la corrección de las infracciones, abusos o prácticas irregulares detectadas, así como del grado de cumplimiento de las observaciones emanadas, en años anteriores, del Tribunal de Cuentas.

Las actuaciones de los distintos Departamentos conducentes a la confección de la parte correspondiente del Informe Anual se encuadrarían dentro de la actividad permanente de fiscalización de cada uno de ellos, desarrollada a través de los procedimientos de trabajo ya existentes y los que se puedan instaurar, en su caso, sin perjuicio de que tal actividad conlleve la plasmación de los resultados de fiscalización en los instrumentos materiales (Informes especiales, Notas y Mociones) detallados en el Artículo 12 de la Ley Orgánica, cuando se den las circunstancias que hagan necesario o conveniente su formalización.

La necesidad de que los juicios valorativos acerca de la gestión económica del Sector Público incluidos en el Informe Anual *sean el trasunto de y se apoyen en* la actividad de fiscalización desarrollada por el T.Cu. resalta y hace todavía más importante la interconexión entre el Informe Anual del Art. 13 y el Programa Anual de actuaciones de fiscalización del T.Cu. y el carácter que este último debe tener de Plan selectivo y orientado hacia el primero, fijando previamente sectores, programas o ámbitos de actuación que en cada año se consideren significativos para la formación de un juicio global sobre

la gestión económica del Sector Público, dado que resultaría imposible pensar que cada año, el T.Cu. pudiera abarcar la fiscalización de la gestión económico-financiera de todo el Sector Público.

3. PROPUESTA DE CONTENIDO DEL INFORME ANUAL DEL EJERCICIO 1983.

3.1. CONSIDERACIONES PREVIAS.

La necesidad de acometer la realización del Informe anual previsto en la Ley Orgánica, que como se ha señalado anteriormente debe ser el principal exponente de la actividad fiscalizadora de este Tribunal, exige que los trabajos internos de cada Departamento se desarrollen teniendo presente este objetivo.

La elaboración de este primer Informe presenta, sin embargo, la dificultad de que los Departamentos de fiscalización no han incorporado, con carácter general, en sus planes de actuación y, por tanto, en sus métodos de trabajo, la necesidad de desarrollar unos procedimientos y presentar sus resultados de la forma que exigiría un Informe Anual comprensivo de la actividad fiscalizadora del Tribunal para un ejercicio.

Partiendo de la base de que en el futuro se tendrá en cuenta este hecho en los planes de actuaciones del Tribunal, no existirá el problema actual, de tener que realizar, en un breve espacio de tiempo, un documento cuya elaboración exige, como es obvio, un planteamiento inicial y una forma de trabajo especial para su consecución. Problema que se agrava si a ello se une la escasez de medios personales disponibles y el hecho de que el Informe Anual es, probablemente, el trabajo que va a exigir una mayor coordinación entre las distintas unidades del Tribunal. De ello se deriva la necesidad de fijar, para el Informe de 1983, unos objetivos (que en principio deben calificarse de modestos) que hagan factible su logro, superando así los problemas

expuestos (necesidad de coordinación interdepartamental, ausencia de planificación previa, escasez de medios personales y previsible brevedad del plazo de realización).

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, el condicionamiento que supone la época en que va a realizarse el citado Informe, dado que en estos momentos los Departamentos se encuentran desarrollando la actividad prevista para este ejercicio, no existiendo, además, cauces organizativos de relación interdepartamental que puedan asumir, en principio, la novedad de su realización. Por ello se considera que el plazo necesario para confeccionar el anteproyecto de Informe sería, como mínimo, de cuatro meses, a contar desde el pronunciamiento del Pleno sobre las cuestiones planteadas en este Memorandum (ver apartado 3.3.2. sobre calendario).

3.2. PROPUESTA.

A la vista de las consideraciones expuestas, resulta claramente inviable la elaboración, para el ejercicio 1983, de un documento que recoja plenamente el espíritu y contenido de lo que debe ser el Informe Anual del Tribunal de Cuentas, según se ha señalado en el apartado 2.

Por ello se formula a continuación la propuesta concreta de adaptación del modelo diseñado con carácter general al primer Informe Anual, referido al ejercicio 1983:

- a) En relación con la delimitación del contenido del "Dictamen" de la Cuenta General del art. 10 y el del Informe Anual, se estima que, para 1983, el primero de ellos deberá presentar similar extensión, contenido y estructura que el referido al ejercicio de 1982, evitando así la posible distorsión que originaría el iniciar con tanta precipitación el proceso de adaptación del documento que hasta ahora se ha venido presentando al Legislativo a lo que ha de ser en el futuro el Informe Anual.

- b) Se propone que la formación del mismo tenga lugar a partir de la incorporación de los resultados de cada uno de los Departamentos de Fiscalización, con las oportunas adaptaciones a los efectos de su presentación unitaria y homogénea. Es decir, este primer Informe supondrá prácticamente una agregación, que implicará una conyuntural diversidad de contenidos, mínimo coste que implica el "empezar a andar" en el camino de lo que debe ser el Informe del Art. 13. Esta propuesta conlleva, no obstante, ventajas en cuanto a la rapidez y flexibilidad en la realización de los distintos trabajos y en su coordinación.
- c) Por lo que se refiere a las adaptaciones en la estructura y contenido del Informe, respecto al señalado anteriormente, se propone que el Apartado 2 se subdivida en los dos ámbitos de competencia de los Departamentos 1º y 2º; que el resultado de la fiscalización del FCI de 1983 se exponga independientemente; y, por último, que el análisis de la contratación administrativa de este ejercicio se refleje, asimismo, en epígrafe individualizado.

3.3. ORGANIZACION.

Para la realización de los trabajos anteriores se exponen a continuación las medidas que habrán de adoptarse en relación con la organización.

3.3.1. Organización.

Se propone la creación de una "Comisión técnica para la elaboración del Informe Anual", de la que deberán formar parte técnicos de nivel superior de las siguientes unidades:

- Los siete Departamentos de la Sección de Fiscalización.
- La división de Contratos de la Presidencia de la Sección de Fiscalización.

- Servicio de Estudios.
- Sección de Enjuiciamiento a los efectos de la elaboración de la Memoria de las actuaciones jurisdiccionales.

Las funciones de la Comisión en pleno serán las de la aprobación del programa de trabajo conjunto, reuniéndose asimismo cuando se considere conveniente para la mejor coordinación y marcha de los trabajos respectivos. Cada uno de los miembros de la Comisión se responsabilizará del apartado correspondiente, remitiendo al coordinador el borrador de los mismos en la forma y plazo que se haya establecido en el programa de trabajo y decidiendo sobre las sugerencias que se le transmitan en aras a la homogeneización de las distintas partes del documento.

El Consejero del Departamento 1º, ponente del proyecto de Informe designará al coordinador, el cual, además de las funciones anteriormente señaladas, será el cauce de comunicación entre la Comisión técnica y el Consejero ponente, en relación con las cuestiones que deberán ser resueltas por éste o por los órganos colegiados del Tribunal. Deberá asimismo impulsar los trabajos, resolver las dudas que se planteen, bien directamente o convocando la reunión de los miembros que estime preciso, y, por último, formar el anteproyecto del Informe, que elevará al Consejero ponente.

ANEXO N° 2

INFORME ANUAL AÑO 1983

I.- INTRODUCCION.

II.- ESTADO.

II.1.- Ingresos.

II.2.- Gastos.

II.2.1.- Ejecución global del presupuesto de gastos del Estado.

II.2.2.- Análisis de la legalidad de los gastos del Estado.

II.2.3.- Análisis especial del Sector Económico del Estado.

II.2.4.- Análisis de las cuentas de los Organismos Autónomos Administrativos.

Anexos.

III.- SOCIEDADES ESTATALES NO FINANCIERAS.

Anexos.

IV.- SECTOR FINANCIERO.

V.- SEGURIDAD SOCIAL.

Anexos.

VI.- COMUNIDADES AUTONOMAS.

Anexos.

VII.- CORPORACIONES LOCALES.

Anexos.

VIII.- FONDO DE COMPENSACION INTERTERRITORIAL.

Anexos.

IX.- MEMORIA DE LAS ACTUACIONES JURISDICCIONALES.

.....

INFORME ANUAL AÑO 1984

- I.- INTRODUCCION.
 - II.- ESTADO.
 - II.1.- Análisis de la Cuenta General del Estado.
 - II.2.- Análisis del Cumplimiento de la Legalidad Financiera.
 - II.3.- Ejecución de los Programas de Gasto.
 - II.4.- Dotaciones Presupuestarias del Fondo de Compensación Interterritorial gestionadas por el Estado y sus Organismos Autónomos durante 1984.
 - Anexos.
 - III.- SOCIEDADES ESTATALES NO FINANCIERAS.
 - Anexos.
 - IV.- SECTOR FINANCIERO.
 - Anexos.
 - V.- SEGURIDAD SOCIAL.
 - VI.- COMUNIDADES AUTONOMAS.
 - Anexos.
 - VII.- CORPORACIONES LOCALES.
 - Anexos.
 - VIII.- MEMORIA DE LAS ACTUACIONES JURISDICCIONALES:
-

INFORME ANUAL AÑO 1985

- INTRODUCCION.
- OBSERVACIONES GENERALES.
- SECTOR PUBLICO ESTATAL.
 - I.- ANALISIS DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO.
 - I.1.- Regularidad financiera y contable (fundamentación y

desarrollo de la Declaración Definitiva).

I.2.- Análisis de la liquidación de los Presupuestos del Estado y de sus Organismos Autónomos.

II.- ANALISIS DE LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA DEL ESTADO Y SUS ORGANISMOS AUTONOMOS.

II.1.- Administración general y social.

II.2.- Producción de bienes públicos de carácter económico.

II.3.- Regulación económica de carácter general.

II.4.- Regulación económica de sectores productivos.

II.5.- Reconversión, reindustrialización y desarrollo empresarial.

III.- ANALISIS ESPECIAL DE PERSONAL Y SUBVENCIONES.

III.1.- Gastos de personal.

III.2.- Subvenciones y ayudas al Sector Privado.

IV.- ANALISIS DE LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA DE LAS SOCIEDADES ESTATALES.

IV.1.- Sociedades Estatales no financieras.

IV.2.- Sociedades Estatales financieras.

IV.3.- Entes de Derecho Público.

V.- FONDO DE COMPENSACION INTERTERRITORIAL.

VI.- LA CONTRATACION ADMINISTRATIVA.

SEGURIDAD SOCIAL.

I.- EL PRESUPUESTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

II.- ANALISIS DE LAS CUENTAS DEL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

III.- ANALISIS DE LA GESTION POR ENTIDADES.

IV.- OTROS ASPECTOS SOBRE LA GESTION DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

V.- COMISION PARA EL ESTUDIO DE LAS CUENTAS Y BALANCES DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

VI.- CONSIDERACIONES Y CALIFICACION GENERAL DE LAS CUENTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO DE 1985.

- SECTOR PUBLICO TERRITORIAL
I.- COMUNIDADES AUTONOMAS.
II.- CORPORACIONES LOCALES.

MEMORIA DE LAS ACTUACIONES JURISDICCIONALES.

ANEXOS.

* * * * *

ALEGACIONES DEL GOBIERNO.

.....

INFORME ANUAL AÑO 1986

INTRODUCCION.

OBSERVACIONES GENERALES.

SECTOR PUBLICO ESTATAL.

- I.- ANALISIS DE LA CUENTA GENERAL DEL ESTADO.
 - I.1.- Regularidad financiera y contable (fundamentación y desarrollo de la Declaración Definitiva).
 - I.2.- Análisis de la liquidación de los Presupuestos del Estado y de sus Organismos Autónomos.
 - I.3.- Análisis especial del reflejo presupuestario de las relaciones España-Comunidades Europeas.
- II.- ANALISIS DE LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA DEL ESTADO Y SUS ORGANISMOS AUTONOMOS.
 - II.1.- Análisis de la Administración general y social.
 - II.2.- Análisis de la Administración Económica.
- III.- ANALISIS ESPECIALES.
 - III.1.- Subvenciones y Ayudas al Sector Privado.
 - III.2.- Gastos de personal con cargo al Cap. 6º.

- III.3.- Fiscalización de Tasas y Exacciones Parafiscales de las Juntas de Puertos.
- III.4.- Gastos en trabajos realizados por la Admón. en empresas de servicios.
- IV.- ANALISIS DE LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA DE LAS SOCIEDADES ESTATALES.
 - IV.1.- Sociedades Estatales no financieras.
 - IV.2.- Sociedades Estatales financieras.
 - IV.3.- Entes de Derecho Público.
- V.- FONDO DE COMPENSACION INTERTERRITORIAL GESTIONADO POR EL ESTADO.
- VI.- LA CONTRATACION ADMINISTRATIVA.

SEGURIDAD SOCIAL.

- I.- EL PRESUPUESTO DE LA SEGURIDAD SOCIAL.
- II.- ANALISIS DE LAS CUENTAS DEL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL.
- III.- ANALISIS DE LA GESTION POR ENTIDADES.
- IV.- OTROS ASPECTOS SOBRE LA GESTION DE LA SEGURIDAD SOCIAL.
- V.- COMISION PARA EL ESTUDIO DE LAS CUENTAS Y BALANCES DE LA SEGURIDAD SOCIAL.
- VI.- CONSIDERACIONES Y CALIFICACION GENERAL DE LAS CUENTAS DE LA SEGURIDAD SOCIAL CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO DE 1986.

SECTOR PUBLICO TERRITORIAL.

- I.- COMUNIDADES AUTONOMAS.
- II.- CORPORACIONES LOCALES.

MEMORIA DE LAS ACTUACIONES JURISDICCIONALES.
ANEXOS.

* * * * *

ALEGACIONES DEL GOBIERNO.

.....

INFORME ANUAL AÑO 1987

INTRODUCCION.

OBSERVACIONES GENERALES.

SECTOR PUBLICO ESTATAL.

I.- CUENTA GENERAL DEL ESTADO: REGULARIDAD FINANCIERA Y CONTABLE (FUNDAMENTACION Y DESARROLLO DE LA DECLARACION DEFINITIVA).

I.1. Aspectos generales.

I.2. Cuenta de la Admón. General del Estado.

I.3. Cuenta de los OO.AA.AA.

I.4. Cuenta de los OO.AA.CC.

I.5. OO.AA. no incluidos en los estados anuales agregados.

II.- ANALISIS DE LA LIQUIDACION DE LOS PRESUPUESTOS DEL ESTADO Y DE SUS ORGANISMOS AUTONOMOS.

II.1. Análisis de las modificaciones de crédito.

II.2. Análisis de la ejecución del Presupuesto de Gastos.

II.3. Análisis del presupuesto de Ingresos.

II.4. Análisis del Presupuesto Funcional.

II.5. Análisis del reflejo presupuestario de las relaciones España-Comunidades Europeas.

III.- ANALISIS DE LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA DEL ESTADO Y SUS ORGANISMOS AUTONOMOS.

III.1. Subvenciones y Ayudas al Sector Público.

III.2. Financiación pública de los conciertos educativos.

III.3. Infraestructura de recursos hidráulicos. Financiación del FEDER en obras hidráulicas.

III.4. Reordenación de la producción tabaquera. Aportaciones del FEOGA-Garantía.

III.5. Regulación del mercado y orientación y apoyo a la comercialización de productos pesqueros. Ayudas nacionales y de la CEE.

III.6. Ingresos procedentes de la gestión y explotación de la Red de Establecimientos e Instalaciones Turísticas del Estado.

III.7. Adquisiciones de material militar en el extranjero.

III.8. Recursos entregados por la Empresa Nacional "Bazán" a la Armada.

IV.- ANALISIS DE LA GESTION ECONOMICO-FINANCIERA DE LAS SOCIEDADES ESTATALES.

IV.1. Sociedades Estatales no Financieras.

IV.2. Sociedades Estatales Financieras.

IV.3. Entes de Derecho Público.

V.- LA CONTRATACION ADMINISTRATIVA.

SEGURIDAD SOCIAL.

CALIFICACION GENERAL DE LAS CUENTAS Y BALANCES DE LA SEGURIDAD SOCIAL CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO 1987.

I.- EXAMEN Y COMPROBACION DE LAS CUENTAS Y BALANCES DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

II.- ANALISIS DE LA GESTION ECONOMICA DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

SECTOR PUBLICO TERRITORIAL.

I.- COMUNIDADES AUTONOMAS.

II.- CORPORACIONES LOCALES.

FONDO DE COMPENSACIÓN INTERTERRITORIAL.

MEMORIA DE LAS ACTUACIONES JURISDICCIONALES.

ANEXOS.

* * * * *

ALEGACIONES DEL GOBIERNO.

**CUENTADANTES,
RENDICION DE CUENTAS,
RESPONSABILIDADES
POR LA NO RENDICION**

**JUAN CARLOS LOPEZ LOPEZ,
*Del Cuerpo Superior de Letrados
del Tribunal de Cuentas,
Secretario Técnico de la
Presidencia del Tribunal.***

SUMARIO

A. CUENTADANTES.

1. Delimitación del concepto de cuentadante.
2. La obligación de rendir cuentas.

B. RENDICION DE CUENTAS.

1. Efectos de la rendición.
2. Plazos.

C. RESPONSABILIDADES POR LA NO RENDICION.

1. La exigencia de responsabilidad.
2. Responsabilidad penal.
3. Responsabilidad civil.
4. Responsabilidad disciplinaria.
5. Responsabilidad contable.
6. Responsabilidad política.

D. A MODO DE CONCLUSIONES.

A. CUENTADANTES

1. DELIMITACION DEL CONCEPTO DE CUENTADANTE.

1.1. *Aproximación etimológica.*

El Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, define el concepto cuentadante en los siguientes términos:

“Dícese de la persona que da o ha dado cuenta de fondos que ha manejado, a quien puede exigírsela y censurarla”.

El término cuentadante, pues, va ligado al concepto de dación de cuentas, palabra ésta que proviene del latín “Computus”.

1.2. *El concepto de cuentadante en el Derecho Positivo.*

La Constitución española de 1978 no introduce en su articulado el término cuentadante, si bien el concepto del mismo aparece implícito en el art. 136.2 de la misma que especifica “las cuentas del Estado y del Sector Público Estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por éste”.

Por lo que se refiere a la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, el repetido término solamente figura en la letra e) del número 3 del art. 33 de la misma, que al delimitar las prohibiciones para ser designado Consejero de Cuentas en función del cargo próximo desempeñado anteriormente, especifica que:

“No podrán ser designados Consejeros de Cuentas quienes en los dos años anteriores hubieran estado comprendidos en alguno de los supuestos que se indican en los apartados siguientes:

...

e) cualquiera otra persona que tenga la condición de cuentadante ante el Tribunal de Cuentas.”

Sin perjuicio de lo anterior, y al igual que ocurre en la Constitución española, el concepto de cuentadante surge de manera implícita en otros artículos de la Ley.

1.2.1. La Ley 7/88, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LTCu).

La Ley citada determina en el número 2 de su art. 34, de una manera algo más precisa a quién debe atribuirse el concepto de cuentadante. Así, el citado art. dice textualmente: “Serán **cuentadantes**, en las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal, las Autoridades, funcionarios o empleados que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de los gastos o la gestión del patrimonio en las entidades del sector público.”

Hay que observar, que el citado artículo continúa transmitiendo al lector una idea de generalidad y de falta de concreción en la delimitación del concepto. Nótese que en ningún caso se especifica de manera concreta qué tipo de Autoridad, funcionario o empleado (sic), sea el que deba remitir las cuentas al Tribunal.

Asimismo, el número 3 del citado art. 34, al tratar de las subvenciones, créditos y avales, habla de rendición de cuentas por los particulares, sin llegar a calificarlos explícitamente de cuentadantes. (A diferencia del tratamiento que a los mismos otorga el TRLGP).

- 1.2.2. El Real Decreto legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP).

El mismo, en su art. 128 y reproduciendo literalmente el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria (LGP) en su redacción primitiva, excepto en lo que se refiere a la inclusión como cuentadantes de los Presidentes o Directores de los Entes no catalogados como Organismos autónomos o Sociedades Estatales, de acuerdo con lo preceptuado en el apartado 2 del art. 136 de la Constitución, establece:

“Serán **cuentadantes** en las que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas:

- a) Los funcionarios que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de gastos, así como las demás operaciones de la Administración General del Estado.
- b) Los Presidentes o Directores de los Organismos autónomos, Sociedades estatales y demás Entes que conforman al Sector público estatal.
- c) Los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones.
- d) Los perceptores de las subvenciones corrientes a que se refieren los artículos 82 y 123.2 de esta Ley.”

1.2.3. Otros textos legales.

Todos los textos legales que a continuación van a ser citados, tienen por lo general una definición de cuentadante, que no lo es de carácter explícito, sino en virtud de la obligación de rendir cuentas que a ciertas autoridades confiere. Así podemos citar:

- El Real Decreto legislativo 781/86, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, que en su art. 460 establece:

“Los Presidentes de las Corporaciones locales rendirán, a la terminación de cada ejercicio económico, la cuenta general de Presupuestos, a la que se acompañará la liquidación de los mismos así como a la cuenta de administración del patrimonio de la Entidad”.

- Orden de 31 de marzo de 1986 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos del Estado, que en su regla 12 establece:

“Corresponde a la IGAE en materia de contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos, las siguientes funciones:

2.a) Examinar y formular, en su caso, observaciones y preparar las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas.”

* * *

- Orden de 31 de marzo de 1986 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de los Organismos Autónomos del Estado, que en su regla 7 establece:

“Corresponde a la IGAE en materia de Contabilidad de los Organismos Autónomos, las siguientes funciones:

2.d) Formar la Cuenta de los Organismos Autónomos Administrativos y la de los Organismos Autónomos Comerciales, Industriales, Financieros y Análogos, que forman parte de la Cuenta General del Estado¹.”

Asimismo, en su regla 9 establece:

“La responsabilidad de la remisión al Tribunal de Cuentas, por conducto de la IGAE, de los estados a que se refiere el capítulo primero del título IV de la presente Instrucción, corresponderá a los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos -balance de situación a fin de ejercicio, cuentas de resultados, cuadro de financiamiento, estado de liquidación del presupuesto, y operaciones de presupuestos cerrados, citados en la regla 195 de la misma Instrucción- que en la fecha de dicha remisión ostenten la jefatura de los mismos”.

- Orden de 16 de diciembre de 1986 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de las Delegaciones de Hacienda, que en su regla 15 establece:

“Las cuentas, estados y documentos que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas a través de la IGAE lo serán por los Delegados de Hacienda.”

- Orden de 23 de diciembre de 1986 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad de la Dirección General

¹ Dicho texto queda modificado implícitamente tras la aprobación de la Ley 37/88, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, en la nueva redacción otorgada al art. 132 del TRLGP.

del Tesoro y Política Financiera, que en su regla 10 establece:

“Corresponde a la IGAE en materia de contabilidad de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera las siguientes funciones:

2.a) Examinar, formular en su caso observaciones y preparar las cuentas que hayan de rendirse al Tribunal de Cuentas.

2.b) Recabar la presentación de las cuentas, estados y demás documentos sujetos a su examen crítico.”

En definitiva, la vigente legislación -de la cual los textos citados lo son a título de ejemplo y sin carácter exhaustivo- va delimitando de forma implícita el concepto de cuentadante, sin que exista, como más adelante se expondrá, una formulación unívoca del mismo, ligada a unos efectos concretos que se pudieran derivar del incumplimiento de sus funciones.

2. LA OBLIGACION DE RENDIR CUENTAS.

La obligación citada, como toda obligación jurídica, debe ir ligada a la existencia de una sanción para el caso del incumplimiento de aquella. Como dice García Maynez, la sanción es la consecuencia jurídica desfavorable para el sujeto que se aplica en caso de infracción². Sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho, pues la esencia de la coactividad, consiste en la posibilidad de aplicar una sanción. Pues bien, en lo que se refiere al tema que nos ocupa, en algunas ocasiones pueden quedar dudas sobre cuál sea la sanción concreta a imponer en el caso de incumplimiento de la obligación, lo que será desarrollado ampliamente en epígrafes posteriores.

² “Introducción al estudio del Derecho”, capítulo 21.

B. RENDICION DE CUENTAS

1. EFECTOS DE LA RENDICION.

Como bien puso de manifiesto Pascual Sala, la legislación anterior a la Ley Orgánica de 1982, constituida básicamente por la Ley de 3 de diciembre de 1953, modificada por la de 23 de diciembre de 1961 y por el Reglamento del Tribunal de Cuentas de la República de 16 de julio de 1935, confundía prácticamente la función jurisdiccional con la de fiscalización o control de la actividad económico-financiera del Estado y del Sector Público.

En el momento actual, las cuentas son enviadas al Tribunal esencialmente para que éste lleve adelante su función fiscalizadora, sin perjuicio de que, como consecuencia del examen de las mismas, pueda existir una derivación hacia los Organos Jurisdiccionales correspondientes. Las cuentas no se reciben para que sobre ellas se efectúe fallo alguno, sino para emitir, en cuanto a la Cuenta General del Estado, la Declaración Definitiva que proceda, y respecto de todas las demás, para que las mismas sean sometidas a la función fiscalizadora del Tribunal.

Desde la perspectiva del cuentadante, la rendición de la cuenta, produce la exoneración de responsabilidad a que hubiere lugar por no haberla efectuado en los términos que se exponen en los epígrafes posteriores.

2. PLAZOS.

- Para la Cuenta General de la Administración del Estado, nueve meses desde la terminación del ejercicio económico, según dispone el art. 136 del TRLGP, en su última redacción dada por la Ley 37/1988, de 28 de diciembre.
- Para las Sociedades Estatales, la situación legislativa es confusa por lo que se expone a continuación:

El artículo 138 de la LGP de 4 de enero de 1977, estipulaba que las Sociedades Estatales remitirían las cuentas directamente a nuestro Tribunal dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que **terminara** su ejercicio social.

Por su lado, el artículo 35 de la LFTCu de 5 de abril de 1988 introdujo en su apartado 5º dos novedades importantes, al hacer referencia a la remisión al Tribunal por conducto de la IGAE de las cuentas referidas, y al contabilizar los seis meses para su envío, desde la **aprobación** de su ejercicio social.

Finalmente, el TRLGP de 23 de septiembre de 1988, reprodujo literalmente en su artículo 138 el anteriormente vigente de la Ley de 4 de enero de 1977.

Ante esta confusa situación legislativa es necesario efectuar las siguientes consideraciones:

. De carácter legal

Un texto Refundido no puede innovar el ordenamiento jurídico; si el Gobierno pretendiese una modificación normativa, se encontraría con que las disposiciones que dictara, necesariamente "ultra vires", no tendrían en ningún caso

rango de ley, debido a su contravención de los principios constitucionales reguladores de la refundición de textos. Por si fuera poco, serían nulas de oponerse a leyes formales en vigor. En cualquier caso, no sería competencia de este Tribunal el eludir la aplicación de un texto legal, en este caso el Refundido de la LGP hasta que un órgano jurisdiccional competente declarara de manera terminante su nulidad.

. De carácter práctico

Establecida la premisa anterior, y teniendo en cuenta que la Ley de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas concede seis meses a las mismas para la aprobación de su ejercicio social, nos encontramos ante las siguientes posibilidades:

a) Entender que continúa vigente el artículo 35.5 de la LFTCu considerando, por tanto, que el plazo límite de entrada de las cuentas de las Sociedades Estatales se produce catorce meses después de la finalización del ejercicio económico (seis meses para aprobación del ejercicio, seis más a partir de esta fecha para la remisión a la IGAE y dos meses para el envío por ésta al Tribunal).

b) Entender que hasta que no exista un pronunciamiento judicial concreto vuelve a ser de aplicación el artículo 138 de la LGP al menos en lo que se refiere al cómputo de plazo de seis meses a partir de la terminación y no de la aprobación del ejercicio social correspondiente.

Por los motivos legales anteriormente expuestos, parece más acertada esta última interpretación, entendiendo siempre que alguna Sociedad Estatal podría hacer uso de la invocación del artículo 35.5 de la LFTCu para entender ampliado el plazo de remisión en la línea indicada anteriormente.

- Para todas aquellas cuentas que hayan de rendirse por conducto de la IGAE, dos meses desde la fecha de su recepción por la misma, según dispone el número 1 del art. 35 de la LFTCu.
- Para las Cuentas que hayan de remitirse al Tribunal por conductos diferentes de la IGAE, los que se determinen en las disposiciones respectivas, o supletoriamente, dentro de los dos meses siguientes a la terminación del período que a cada una corresponda, según dispone el número 2 del art. 35 de la LFTCu.
- Para las cuentas parciales que se remitan directamente al Tribunal por los cuentadantes (sic), quince días desde la terminación del período a que se refieren según dispone el número 3 del art. 35 de la LFTCu.
- Para las cuentas de los perceptores o beneficiarios de subvenciones u otras ayudas procedentes del sector público, dos meses desde la terminación del ejercicio económico correspondiente, según dispone el número 4 del art. 35 de la LFTCu.
- Para las cuentas de los partidos, federaciones, coaliciones o agrupaciones que hubieran alcanzado los requisitos exigidos para recibir subvenciones estatales o que hubieran solicitado adelantos con cargo a las mismas, ciento veinticinco días desde la celebración de las respectivas elecciones, según dispone el art. 133 de la Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, modificada por Ley Orgánica 1/1987, de 2 de abril, sobre Régimen Electoral General.
- Para los partidos políticos que reciban la subvención estatal anual no condicionada para la atención de gastos de funcionamiento ordinario, seis meses a partir del cierre de cada ejercicio, según dispone el número 2 del art. 11 de la Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio.

C. RESPONSABILIDADES POR LA NO RENDICION

1. LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD.

En sentido amplio, podemos entender el vocablo responsabilidad como la atribución a un sujeto de derecho, de una serie de actos jurídico-económicos, de índole voluntaria, cuyo sujeto se hace cargo del resultado de los mismos.

Efectuado el hecho que es merecedor de sanción por parte de los poderes públicos, conviene sin embargo distinguir los distintos órdenes jurisdiccionales, administrativos y políticos en que puede verse inmerso un funcionario público (entendido este concepto en sentido amplio), por el hecho de no responder a la exigencia legal de rendición de cuentas.

2. RESPONSABILIDAD PENAL.

El Título VII del Libro II del vigente Código Penal, regula las penas a imponer a los funcionarios públicos por delitos cometidos en el ejercicio de sus cargos. Dentro de dicho Título, el Cap. V (arts. 369 a 372), se refiere a la desobediencia y denegación de auxilio, y el Cap. X (arts. 394 a 399) a la malversación de caudales públicos.

Asimismo, habría que considerar las previsiones del Título VI del mismo Libro en lo que se refiere a la concesión de subvenciones.

En los citados Capítulos, se establecen las siguientes penas a aplicar para los funcionarios que efectuasen alguna de las siguientes actuaciones delictivas:

- De Arresto mayor a Reclusión menor -según la cuantía de lo sustraído- y en todo caso inhabilitación absoluta, para el funcionario que sustrajere o consintiere que otro sustraiga los caudales o efectos públicos que tengan a su cargo o a su disposición por razón de sus funciones.

- De Multa de la mitad al tanto del valor de los caudales o efectos sustraídos, sin que éstos puedan bajar de 30.000 ptas, ni aquélla de 100.000 ptas, para el funcionario que por abandono o negligencia inexcusables diere ocasión a que se efectúe por otra persona la sustracción de caudales o efectos públicos.
Si el funcionario culpable reintegrase antes del Juicio dichos caudales o efectos, o con sus gestiones se lograra el reintegro, la pena será de reprensión pública.

- Inhabilitación especial y multa del 5 al 50% -en función de la cantidad distraída- sin que aquélla pueda bajar de 100.000 ptas. al funcionario público que diere a los caudales o efectos que administrase una aplicación pública diferente de aquélla a que estuvieren destinados, siempre que resulte daño o entorpecimiento del servicio a que estuvieren consignados.

- Suspensión por el funcionario público que diere a los caudales o efectos que administrase una aplicación pública diferente de aquella a que estuvieren destinados, siempre que no resultare daño o entorpecimiento del servicio al que estuvieren consignados.

- Inhabilitación especial para el funcionario que aplicare a usos propios o ajenos los caudales o efectos puestos a su cargo, si resultare daño o entorpecimiento del servicio público.

- Suspensión para el funcionario que aplicare a usos propios o ajenos los caudales o efectos puestos a su cargo, si resultare daño o entorpecimiento del servicio público.
(En los casos anteriores, si el reintegro de las cantidades distraídas no se verifica dentro de los diez días siguientes al de la incoación del sumario, las penas a imponer serán las descritas para los supuestos de sustracción de caudales o efectos públicos).
- Inhabilitación especial y multa de 100.000 a 500.000 ptas. para los funcionarios... administrativos que se negaren abiertamente a dar el debido cumplimiento a sentencias, decisiones u órdenes de la autoridad superior, dictadas dentro de los límites de la respectiva competencia y revestidas de las formalidades legales.
- (A pesar de lo anterior, no incurrir en responsabilidad criminal los funcionarios públicos por no dar cumplimiento a un mandato que constituya una infracción manifiesta, clara y terminante de un precepto de Ley. Asimismo, tampoco incurrir en responsabilidad criminal los funcionarios públicos constituidos en autoridad que no den cumplimiento a un mandato en el que se infrinja manifiesta y terminantemente cualquiera otra disposición general).
- Prisión menor e inhabilitación especial para el funcionario público que, habiendo suspendido sin justa causa la ejecución de las órdenes de sus superiores, las desobedeciere después de que aquéllos hubieren desaprobado la suspensión.
- Prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la subvención pública concedida, cuando el que le obtuviere, hubiese falseado las condiciones requeridas para su concesión u ocultado los que la hubiesen impedido, y la cuantía de aquella supere 2.500.000 ptas.

- Prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la subvención pública concedida, si ésta supera los 2.500.000 ptas., y el que la recibe incumple las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que aquélla fué otorgada.

En los dos casos anteriores, además de la pena señalada se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.

Todas las anomalías indicadas anteriormente pueden encontrarse tras la no rendición de una cuenta, pero bien es cierto que no existe una tipificación penal concreta para el supuesto de la no rendición.

3. RESPONSABLES CIVIL.

Con independencia de la responsabilidad civil subsidiaria que todo delito penal puede llevar aparejada, la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957 prevé en el número 1 de su art. 42 que, sin perjuicio de que el Estado indemnice a los terceros lesionados como consecuencia de lesiones sufridas por funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, podrá la Administración exigir de sus autoridades, funcionarios o agentes la responsabilidad en que hubieren incurrido por culpa o negligencia graves, previa la instrucción del oportuno expediente con audiencia del interesado.

Las actuaciones pasivas consistentes en la no rendición de cuentas, al no poder ser encuadradas dentro del ilícito penal, no pueden dar lugar a la existencia de responsabilidad civil subsidiaria; por otra parte, tampoco parece posible el encuadrar dentro de las previsiones descritas en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado los supuestos de no rendición.

4. RESPONSABILIDAD DISCIPLINARIA.

El Reglamento de Régimen disciplinario de los funcionarios de la Administración del Estado, aprobado por Real Decreto 33/86 de 10 de enero, establece:

1. En su art. 6.f), que constituirá falta muy grave:

“La notoria falta de rendimiento que comporte inhibición en el cumplimiento de las tareas encomendadas”.

2. En su art. 7.c), que constituirán faltas graves:

“Las conductas constitutivas de delito doloso relacionadas con el servicio o que causen daño a la Administración o a los administrados”.

3. En su art. 7.i), que constituirá falta grave:

“La falta de rendimiento que afecte al normal funcionamiento de los servicios y no constituyan falta muy grave”.

4. En su art. 8.d), que constituirá falta leve:

“El descuido o negligencia en el ejercicio de sus funciones”.

5. En su art. 8.e), que constituirá falta leve:

“El incumplimiento de los deberes y obligaciones del funcionario, siempre que no deban ser calificados como falta muy grave o grave”.

6. En su art. 12, que,

“Los funcionarios que indujeran a otros a la realización de actos o conducta constitutivos de falta disciplinaria, incurrirán en la misma responsabilidad que éstos. De no haberse consumado la falta, incurrirán en responsabilidad, de acuerdo con los criterios establecidos en el art. 89 de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado de 7 de febrero de 1964”.

Todas aquellas faltas citadas en los apartados anteriores -excepto la que hace referencia a las conductas constitutivas de delito doloso relacionadas con el servicio o que causen daño a la Administración o a los administrados, por lo que expusimos en epígrafes anteriores-, podrían ser equiparables de alguna manera a los supuestos de no rendición de cuentas; bien es cierto, que el autor de la presente ponencia no tiene noticia de que tal situación se haya producido desde la entrada en vigor del Reglamento a que hemos hecho referencia.

En el caso de entender que la no rendición encajara dentro de las previsiones del art. 6 del repetido Reglamento -faltas muy graves-, la sanción podría llegar a alcanzar la separación del servicio.

Si se entendiera que la no rendición encajara dentro de las previsiones del art. 7 -faltas graves-, la sanción podría oscilar entre el traslado con cambio de residencia y la suspensión de funciones hasta un máximo de tres años.

Finalmente, en el caso de considerar la aplicabilidad del art. 8 -faltas leves-, las sanciones a aplicar serían las de Deducción Proporcional de Retribuciones o Apercibimiento.

La competencia para la incoación de expedientes por faltas graves o muy graves, se efectuaría por el Subsecretario del Departamento en que estuviera adscrito el funcionario.

5. RESPONSABILIDAD CONTABLE.

Desarrollando la previsión contenida en el art. 136.2, párrafo 2º, de la Constitución, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas judicializó la exigencia de responsabilidad contable, creando lo que algunos denominan un nuevo orden jurisdiccional, integrado por los Consejeros de Cuentas y las Salas del Tribunal de Cuentas, produciéndose el engarce con la jurisdicción ordinaria mediante lo previsto en el número 2 del art. 52 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que dispone que la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo conocerá de los recursos de casación y revisión que se interpongan contra las sentencias pronunciadas por las Salas del Tribunal de Cuentas, en los casos y por los motivos determinados en la Ley.

Sin entrar a valorar en este instante lo acertado o no del desarrollo legislativo de la Constitución -el término **jurisdicción** tiene diferentes acepciones-³, lo cierto es que en nuestro Ordenamiento Jurídico se ha incrustado, mediante leyes aprobadas en Cortes, este "nuevo orden jurisdiccional". En los apartados restantes de este epígrafe se procederá a intentar encajar si ello fuera posible, los supuestos de no rendición de cuentas a dicha jurisdicción.

Como en cualquier caso de responsabilidad contable, son elementos predicables:

- **Elemento subjetivo:** El sujeto autor de la infracción tiene que ser el funcionario o Autoridad obligado a rendir la cuenta.
- **Elemento culposo:** La falta de rendición ha de deberse a dolo, culpa o negligencia graves.

³ Ver al respecto el art. 127 del anteproyecto constitucional (B.O.C. de 5 de enero de 1978), que utilizaba la expresión "sin perjuicio en la efectividad de sus acuerdos", en lugar del término jurisdicción finalmente adoptado. La misma redacción se encuentra en el art. 129 del Informe de la Ponencia del Congreso (B.O.C. de 17 de abril de 1978).

- **Elemento objetivo:** La existencia de un daño -al menos presunto- perjuicio o menoscabo de los caudales o efectos públicos.
- **Elemento real:** El daño ha de producirse precisamente con ocasión del manejo de caudales públicos.
- **Elemento causal:** El daño ha de ser, de manera indubitada, consecuencia de la acción u omisión.
- **Elemento legal:** La acción u omisión han de constituir infracciones de leyes contables. En el supuesto que estudiamos este elemento se produce de manera inequívoca.
- **Elemento procesal:** La atribución de su enjuiciamiento a un "nuevo orden jurisdiccional", la jurisdicción contable.

¿Cuál es la situación legislativa con la que nos encontramos en el momento actual? La siguiente y no muy afortunada:

Por un lado, el art. 42.2 de la LOT, especifica que:

"Toda persona sujeta a obligación de rendir, justificar, intervenir o aprobar cuentas que dejara de hacerlo en el plazo marcado o lo hiciera con graves defectos..., será compelido a ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de Cuentas".

Y continúa:

"Si el requerimiento no fuera atendido en el improrrogable plazo señalado al efecto, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las medidas siguientes:

- a) La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación.

- b) La imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca.
- c) La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable”.

El primer problema que plantea este artículo, es el de no resolver las situaciones que se producen por el mero incumplimiento de la rendición de cuentas. Parece que si el Tribunal no ejerce el requerimiento conminatorio al que el artículo se refiere no existe ningún tipo de acción directa a tomar por el mismo.

Si ponemos en conexión este artículo con los 141 y concordantes del TRLGP, la situación se complica aún más.

En efecto, el primero de los artículos citados establece que:

“Constituyen infracciones, según determina el artículo inmediato anterior:

* * *

- e) No rendir las cuentas reglamentarias exigidas o presentarlas con graves defectos...”.

En concordancia con el anterior, el art. 144 del TRLGP establece:

“En los supuestos que describen los apartados b) al g) del número 1 del art. 141 de esta Ley, y sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al Tribunal de Cuentas a los efectos prevenidos en el art. 41.1 de la Ley Orgánica 2/1982, la responsabilidad será exigida en expediente administrativo instruido al interesado”.

El art. 41.1 citado, obliga a las autoridades administrativas a comunicar al Tribunal de Cuentas la incoación de expedientes, a los sólo efectos de la "pseudoavocación" -¿un órgano jurisdiccional avocando asuntos de un órgano administrativo?- de la que puede hacer uso el Tribunal.

Pero, en cualquier caso, parece que el camino lógico que se inicia ante un supuesto de no rendición es el de apertura de expediente administrativo. La doctrina entiende la avocación -siquiera sea en un supuesto tan anómalo jurídicamente como el que prevé el malhadado art. 41.1 de la LOT- como una facultad del Órgano superior, pero que en cualquier caso tendrá carácter excepcional y no continuo.

El art. 144 del TRLGP, en su número 2, determina que el acuerdo de incoación, el nombramiento de juez instructor y la resolución del expediente correspondería al Gobierno cuando se trate de personas que, de conformidad con el ordenamiento vigente, tengan la condición de autoridad, y al Ministerio de Economía y Hacienda en los demás casos.

El mencionado artículo, termina especificando que la resolución que, previo informe de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, ponga fin al expediente tramitado, se pronunciará sobre los daños y perjuicios causados a los bienes y derechos de la Hacienda Pública, imponiendo a los responsables la obligación de indemnizar en la cuantía y en el plazo que se determine.

En la misma línea, el Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, regula las responsabilidades que frente a la Hacienda Pública puedan contraer las autoridades y funcionarios de cualquier orden que por dolo, culpa o negligencia graves adopten decisiones con infracción de las disposiciones de la Ley General Presupuestaria.

Así, el art. 2 del citado Decreto, establece que:

“Será procedente la incoación de expediente administrativo de responsabilidad contable cuando se pongan de manifiesto infracciones de las relaciones en los apartados b) al g) del número 1 del art. 141 de la LGP, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de Cuentas para recabar en cualquier momento el conocimiento del asunto”.

Dicho Decreto, en su conjunto, amplía y desarrolla las previsiones y procedimientos contenidos en los artículos concordantes del TRLGP.

En consecuencia, el Tribunal de Cuentas no parece ser el Organismo competente para conocer en primera instancia y en general de los supuestos de no rendición, si nos atenemos a los citados textos legales.

Pero las previsiones del art. 42.2 de la Ley Orgánica parecen estar en contradicción con lo dispuesto en el bloque normativo citado en los párrafos inmediatamente superiores.

En efecto, como se indicó anteriormente, dicho artículo parece obligar al Tribunal de Cuentas a compeler inmediatamente a la persona que no rinde una cuenta en un plazo determinado. Y después de este primer requerimiento, nuestra Institución puede llevar a cabo alguna de las medidas siguientes:

a) Formar de oficio la cuenta retrasada a costa del moroso.

- Solución teóricamente original pero de muy dudosa aplicación práctica. ¿Acaso un equipo fiscalizador del Tribunal puede llevar a cabo esta tarea?. ¿Cómo se evalúa su costo?. En cualquier caso, parece obvio que la cantidad a pagar por el cuentadante no podría calificarse como resultante de una sentencia de la Jurisdicción Contable. Por cierto, ¿qué recursos cabrían?. ¿Ante quién?. ¿En qué plazos?. ¿De naturaleza jurisdiccional, administrativa...?. Mejor no plantear más cuestiones.

b) Imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca.

Con las dificultades que para muchos de los casos posibles se describen en apartados posteriores.

c) La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable.

— Con independencia de la indefinición del concepto “a quien corresponda”, y de la relación indirecta que puede existir con la responsabilidad política -que se comenta ligeramente en el punto siguiente- no cabe duda que en este caso no nos encontramos ante ningún supuesto de responsabilidad contable.

Si a la situación anterior añadimos lo legislado sobre el particular en lo relativo a la percepción de subvenciones y a las cuentas que deben rendir los que las recibieron, el panorama es aún más desolador.

El art. 35.4 de la Ley de Funcionamiento determina que “Las cuentas de los perceptores o beneficiarios de subvenciones u otras ayudas procedentes del sector público, se remitirán al Tribunal dentro de los dos meses siguientes a la terminación del ejercicio económico correspondiente”.

No parece que exista constancia de que tal tipo de cuentas estén teniendo entrada en nuestra Institución, ni que existan normas concretas que regulen tal remisión.

Por lo que se refiere al deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, y en lo que pudiera tener relación con el ámbito subvencional, el estudio sistemático del art. 30 de la citada Ley, nos lleva a las siguientes conclusiones:

El número 1 del citado artículo establece que: "El deber de colaboración establecido en el art. 7 de la Ley Orgánica 2/1982, 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". Parece, pues, clara la voluntad del Legislador en cuanto a la inclusión en el ámbito subjetivo del deber de colaboración a aquellas entidades privadas que hayan percibido dinero público vía subvencional, máxime, cuando el precepto citado, que desarrolla el art. 7 de la Ley Orgánica 2/1982, efectúa una mención expresa al ámbito privado, lo que no hizo de manera clara el último de los textos legales citados que explicitaba solamente: "... *la colaboración de todas las Entidades a que se refiere el art. 4 de esta Ley Orgánica*".

El número 2 del mencionado art. 30, establece el procedimiento de comunicación para efectuar la petición de colaboración a que se refiere el número anterior; así, establece que desde el ámbito del Tribunal, la petición se efectuará por el Presidente -a instancia del correspondiente Consejero de Cuentas- y desde el -ámbito de la entidad fiscalizadora, aquélla se cursará a:

- Titular del Departamento Ministerial cuando se trate del Sector Público estatal.
- Presidente de la Comunidad Autónoma cuando se trate del Sector Público dependiente de las mismas.
- Presidente de la Corporación Local cuando -aunque la Ley ya no lo explicita- de este Subsector se trate.
- Titulares de los máximos Organos de Gobierno o Administración de "Las demás entidades requeridas", -que parece referirse a Entidades Gestoras de la Seguridad Social,

Organismos Autónomos y Sociedades Estatales, siquiera sea por la relación que del Sector Público efectúa el art. 4 de la Ley Orgánica y su paralelismo con el que estamos glosando de la Ley de Funcionamiento- y, finalmente,

– La “persona física correspondiente en su caso.”

Pues bien, al iniciarse el estudio del procedimiento de comunicación observamos ya lo siguiente:

La claridad del número 1 del art. 30 en cuanto a la inclusión del Sector Privado -tanto personas físicas como jurídicas- comienza a diluirse en el número 2. Ya no se efectúa mención expresa del mismo, si bien el final del párrafo, -“persona física correspondiente en su caso”- parece ser el enlace lógico con dicho Sector.

El procedimiento de comunicación parece empezar a no ser homogéneo; nótese la disparidad existente entre la comunicación del Presidente del Tribunal a un Ministro del Gobierno de la Nación, o a un Presidente de Comunidad Autónoma y la que parece debería producirse entre Presidente del Tribunal y cualquier persona física perceptora de subvención.

Pero continuaremos analizando el repetido art. 30.

Dejando de lado el número 3, que se limita a especificar el tipo de documentos o antecedentes a los que puede referirse el deber de colaboración, pasemos al análisis de los números siguientes que hacen referencia a las obligaciones de los fiscalizados -número 4- y a las facultades del Tribunal en el caso de incumplimiento -número 5-.

El art. 30.4 establece:

“El órgano que recibiere cualquier petición de colaboración del Tribunal de Cuentas estará obligado a acusar recibo y

cumplimentarlo dentro del plazo que aquél le haya señalado, salvo imposibilidad, que será debidamente razonada con ocasión de acusar recibo, indicando, en este caso, el plazo que precise para su atención”.

Cualquier referencia al ámbito privado parece haber desaparecido, como no fuera rescatable con una interpretación extensiva y forzada del inicio del párrafo.

Pero analicemos finalmente el número 5, en el que se centra la imposición de sanciones. Dicho número dice así:

“El incumplimiento de los requerimientos efectuados por el Tribunal facultará a éste para imponer al responsable una multa de 10.000 a 150.000 ptas., que podrá reiterarse hasta obtener el total cumplimiento de lo interesado y que se graduará teniendo en cuenta la importancia de la perturbación sufrida. Esta sanción se impondrá por el Pleno, previa audiencia del Jefe de la dependencia a que pertenezca el responsable, del Ministerio Fiscal y del propio interesado, la cual se evacuará en el plazo común de diez días”.

El legislador, al tasar el procedimiento, ha olvidado ya por completo el ámbito privado. Hay que dar audiencia al Jefe de la dependencia a la que pertenezca el responsable.

Pero es que hay más, el número 5 del art. 30 continúa diciendo:

“Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar, de que el Tribunal de Cuentas ponga en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración de los obligados a prestársela y de que proponga al Gobierno, Ministro o Autoridades de todo orden la imposición de sanciones disciplinarias, incluida la separación del servicio del funcionario o el cese de la Autoridad responsable del incumplimiento”.

Todo el final del artículo se ve también impregnado de referencias al Sector Público; incluso la alusión a la puesta en conocimiento de las Cortes Generales tiene sentido sólo en cuanto a dicho Sector, para que las mismas pudieran tomar las medidas de índole "política" pertinentes.

En consecuencia, parece que la aplicación del art. 30 de la Ley de Funcionamiento al Sector Privado, se encuentra con dificultades procedimentales, que sólo pueden ser salvadas de una de estas dos formas:

Entendiendo que la intervención del Tribunal de Cuentas puede ampararse en la manifestación genérica del número 1 de dicho artículo, y eludiendo por vía de hecho todos los obstáculos de procedimiento -que se concretan de manera especial en el número 5 del mismo-, lo que podría dar lugar a recursos de los hecho todos los obstáculos de procedimiento -que se concretan de manera especial en el número 5 del mismo-, lo que podría dar lugar a recursos de los multados que, por cierto, se encuentran también faltos de regulación.

Efectuando la ficción legal de entender que las sanciones a las que se refiere el mencionado artículo deben ser impuestas a los responsables -gestores- de que la subvención no pueda ser fiscalizada en todo o en parte, es decir, que la obstrucción del deber de colaboración no se debe a resistencia del subvencionado, si no del Organo concedente de la subvención. Solución que también plantea problemas de analogía predicables de todo el Derecho Punitivo.

Parece pues, que las dificultades que el Tribunal pueda encontrarse "de facto" en la fiscalización de particulares perceptores de subvenciones, se van a ver acentuadas por la existencia de una legislación al menos dudosa en cuanto a su interpretación amplia por problemas de concreción y procedimiento.

La Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, no contribuye tampoco a mejorar la confusa situación legislativa. En efecto, el capítulo IV del Título 1º de la citada Ley, al efectuar modificaciones -una vez más- del TRLGP, establece una nueva regulación de los artículos 81 y concordantes del citado texto, que en el punto que nos ocupa en este instante tienen especial relevancia en lo que se refiere al tipo de sanciones que pueden imponerse para aquellos que cometen infracciones administrativas como consecuencia de la mala aplicación de subvenciones recibidas. Así, se establece que la imposición de sanciones se efectuará mediante expediente administrativo que será tramitado conforme a lo dispuesto en la Ley de Procedimiento Administrativo, existiendo ciertas discrepancias con los expedientes administrativos de responsabilidad contable a los que hacen referencia los artículos 141 y concordantes del TRLGP, no derogados, y el Decreto 700/1988, antes mencionado.

En consecuencia, la existencia de cuentas sin rendir pueden poner al Tribunal en la tesitura de decidir:

1. Si debe dar entrada de manera inmediata a las previsiones del art. 42 de la Ley Orgánica, con las actuaciones que en él se detallan.
2. Si debe vigilar, sin tomar en primera instancia ninguna iniciativa, que entren en juego las previsiones de los artículos 141 y concordantes del TRGLP, y solicitar en su caso la avocación del expediente administrativo incoado por las autoridades que determinan los artículos citados.
3. Para el caso de que las cuentas no rendidas se refieran a cantidades percibidas en concepto de subvención, tener en cuenta además si el expediente incoado debe serlo conforme a lo previsto en los artículos y textos citados en el número anterior, o con las previsiones de la Ley de Presupuestos del año 1991.

Parece difícil superar el caos legislativo reinante, lo que está conllevando una cierta paralización en cuanto a la adopción de cualquiera de las medidas anteriormente citadas.

6. RESPONSABILIDAD POLITICA.

Con independencia de las responsabilidades que se sustancian ante Organos Jurisdiccionales y Administrativos, podemos hablar de la existencia de una responsabilidad política.

En efecto, los acuerdos adoptados por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas -cuya constitución ya previó la Disposición Transitoria Primera de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo-, implican Resoluciones que, en el extremo, pueden conllevar una recomendación al Gobierno que implique indirectamente la destitución de un alto cargo. El supuesto de no rendición, es uno de los que podrían sujetarse a esta valoración política negativa, sin perjuicio de las restantes responsabilidades en que se hubiera podido incurrir.

Por lo que se refiere a la tramitación de la Cuenta General del Estado y del Informe Anual, hay que resaltar la intervención de ambas Cámaras en pleno, tras el dictamen de la Comisión Mixta a que hemos hecho referencia anteriormente. Los acuerdos de las Cortes Generales prevén abundar en la misma idea de las expuestas para la Comisión Mixta para Informes distintos de los mencionados al inicio del párrafo.

D. A MODO DE CONCLUSIONES.

1. La no rendición de cuentas no puede ser contemplada desde las perspectivas de responsabilidad penal, civil-subsidiaria, y civil frente a la Administración del Estado.

2. Dicha ausencia de rendición puede ser contemplada, si bien que con grandes dificultades, dentro de los supuestos de responsabilidad disciplinaria.
3. Puede ser contemplada como una especie de responsabilidad contable, con las dificultades que se han expuesto en el apartado correspondiente. En este sentido, y para una eficaz aplicación del bloque normativo, parece conveniente la modificación urgente de los artículos que se han citado en dicho apartado, que dan lugar a situaciones legislativas muy confusas, cuando no de claras antinomias.
4. Finalmente, es encajable también dentro de los supuestos de responsabilidad política a que se ha hecho referencia en el cuerpo del informe.

APROXIMACION A LA PROBLEMATICA
DEL CONTROL SOBRE LA JUSTIFICACION
DE LAS CUENTAS RENDIDAS
AL TRIBUNAL DE CUENTAS

ANGEL PRADEL ALFARO,
*Auditor del Tribunal de Cuentas,
Jefe de la Unidad Especial de Control de
Justificación de Gastos de la
Documentación Contable.*

SUMARIO

I.- INTRODUCCION.

- 1.1.- La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.
- 1.2.- El principio de legalidad.
- 1.3.- Fiscalización de los ingresos.
 - 1.3.1.- Documentos de contabilidad del Presupuesto de Ingresos.

II.- EL CONTROL DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES.

- 2.1.- La idea de control.
- 2.2.- Documentos contables del Presupuesto de Gastos.
 - 2.2.1.- Clasificación.
 - 2.2.2.- Descripción.
- 2.3.- Control documental.

III.- EL CONTROL DE LA JUSTIFICACION.

- 3.1.- Fundamentos legales.
- 3.2.- Ordenes de pago a justificar.
- 3.3.- La documentación complementaria de los Estados y Anexos de los Organismos Autónomos.
- 3.4.- Aplicación de la técnica de muestreo.

IV.- LA UNIDAD ESPECIAL DE CONTROL DE JUSTIFICACION DE GASTOS DE LA DOCUMENTACION CONTABLE.

- 4.1.- Creación de la Unidad.
- 4.2.- Funciones encomendadas.
- 4.3.- Diversificación de cometidos.
- 4.4.- Organización interna.

V.- CONCLUSIONES.

I.- INTRODUCCION.

Enmarcado en esta cuarta Mesa redonda sobre la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, e íntimamente relacionado con el tema central programado ("Cuentadantes, rendición de cuentas, responsabilidades por la no rendición"), nos proponemos tratar en esta comunicación, de la documentación justificativa que, como es preceptivo, debe acompañar a las cuentas rendidas al Tribunal.

Del mismo título de este trabajo se desprende, tempranamente, una doble problemática, que afecta a su contenido. De un lado, la justificación de las cuentas, cuestión que, desde siempre, ha constituido uno de los principales polos de actuación en el devenir histórico del Tribunal de Cuentas. La reclamación a los cuentadantes de los soportes justificativos de las correspondientes cuentas ha sido, y en alguna medida sigue siendo, uno de los importantes quehaceres diarios en el desarrollo de la función fiscalizadora encomendada al Tribunal por la Constitución Española de 1978, al establecer en su artículo 136 que "El Tribunal de Cuentas es el supremo Organó fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público".

De otro lado, la rendición de las cuentas, no siempre correcta, en tiempo, forma y contenido, abre la necesaria actuación del Tribunal para conseguir el cumplimiento de lo legalmente preceptuado, en orden a la taxativa obligación de los diferentes cuentadantes en lo que se refiere a la rendición de las cuentas al Tribunal. También en este caso se precisa que el Tribunal reclame la rendición de las oportunas cuentas, de acuerdo con lo establecido por la legislación vigente.

El contenido, e incluso la finalidad, de la presente comunicación, lejos de ofrecer novedades coloristas sobre tema tan debatido, se centra en la exposición de un conjunto de reflexiones en torno al examen y comprobación de la documentación remitida, principalmente por los Centros Gestores de Gastos, y a la problemática general que ofrece su control, contemplado éste -importa destacarlo- a la luz del principio de legalidad.

Es por ello que el esquema de la comunicación se estructura en varios apartados en los que se trata de la comprobación de los documentos contables propiamente dichos, del control de la justificación que como soporte acompaña a los precitados documentos, y una referencia descriptiva de la Unidad Especial de Control de Justificación de Gastos de la Documentación Contable, encargada de aquellos cometidos, para finalizar con algunas reflexiones a modo de conclusiones.

1.1.- LA FUNCION FISCALIZADORA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS.

El artículo primero, uno, de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, de 12 de mayo de 1982, establece con toda claridad la primacía de la función fiscalizadora del mismo, al indicar que "...es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público".

Y en el artículo segundo del mismo texto legal se especifica como primera de las funciones propias del Tribunal de Cuentas: "La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público".

Abunda la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, de 5 de abril de 1988, en este perfil definitorio de funciones, al establecer en el artículo 1, b): "La regulación de los procedimientos, mediante los cuales el Tribunal de Cuentas lleva a cabo la función de fiscalización externa de la actividad económico-financiera del sector público...".

Matizando la función fiscalizadora encomendada al Tribunal de Cuentas, es preciso fijarse en el contenido del artículo 9 de su Ley Orgánica, tanto en el punto 1, cuando establece que esta función fiscalizadora "se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía", cuanto en el punto 2, al establecer que esta función fiscalizadora se ejercerá "en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos".

Por tanto la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas queda ampliamente soportada desde la óptica legal. Pero interesa aquí fijarnos en una de las facetas de aquella función: la aplicación del principio (o control) de legalidad a los programas de gastos públicos.

De la aplicación de este control de legalidad sobre la ejecución de los programas de gastos públicos, surge la posibilidad de que en el examen y comprobación documental se detecten disfunciones de algún tipo, ya previstas de forma general por el artículo 12.2 al establecer que "El Tribunal de Cuentas hará constar cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado...".

En el ánimo del legislador late la idea de someter a la documentación contable que se recibe en el Tribunal de Cuentas, a un primer proceso de control y comprobación, como fase previa a las actuaciones que posteriormente pueden realizar los Departamentos del Tribunal, en lo que, retomando vieja terminología del Organismo, pudiera llamarse "examen de fondo". Se reputa necesaria, pues, aquella fase de control previo, que tiene por finalidad, además del propio control documental, la preparación de la documentación para su posterior utilización.

Ese proceso de control y comprobación va referido a una doble vertiente:

- * A los documentos contables.
- * A la justificación.

De estos dos apartados se trata en la presente comunicación en los puntos II y III, respectivamente.

Así pues, el control de legalidad es un control necesario, primario o previo para conseguir la realización de los posteriores controles de eficiencia y economía.

De otro lado, la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, supuesto su carácter eminentemente técnico, alcanza no solamente al examen y verificación de las cuentas y de su documentación complementaria, sino también, y en primer lugar, a la comprobación de la rendición de las mismas, como paso previo para actuaciones posteriores.

No se agota el control de legalidad, como instrumento fiscalizador, con la validación de la documentación recibida en el Tribunal, sino que se extiende, por propia definición, más allá del control previo documental, al verificar si existe correspondencia entre el contenido de los documentos y la realidad económico-financiera de los Centros Gestores de los Gastos Públicos. Pero aquí interesa fijarnos solamente en el control formal de la justificación de gastos, incardinado dentro de la función fiscalizadora propia de este Tribunal.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas presenta tres notas características recogidas en el artículo 27.1 de la Ley de Funcionamiento:

- Externa
- Permanente
- Consuntiva

A efectos del contenido de la presente comunicación, es de destacar el carácter externo de la fiscalización que nos ocupa, es decir, independiente de la fiscalización que el sector público realice a través de sus órganos de control interno.

El ejercicio de esta función fiscalizadora queda atribuido a la Sección de Fiscalización, según establece el Título IV de la Ley de Funcionamiento en relación con el artículo 23.1 de la Ley Orgánica: "A la Sección de Fiscalización corresponde la verificación de la contabilidad de las Entidades del sector público y el examen y comprobación de las cuentas (estados) que han de someterse a la fiscalización del Tribunal".

Cualquiera que sea el alcance que se dé a los términos "verificación", "examen" y "comprobación", en sus más íntimas esencias fiscalizadoras se encuentra la revisión previa de la documentación que, con carácter justificativo, ha de acreditar la realización de la operación contable plasmada en aquella documentación.

En consecuencia, el control del sistema del gasto público ha de comenzar por una revisión de la documentación contable que, en su caso, puede estar precedida por la oportuna reclamación documental a los Centros Gestores de Gastos.

Todo ello se enmarca en lo que Adolfo Carretero (1), Presidente del Tribunal de Cuentas, ha llamado la "fiscalización de la legalidad del gasto".

1.2.- EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El artículo 27.1 de la Ley de Funcionamiento, en conexión con el artículo 9.1 de la Ley Orgánica, establece claramente el principio de legalidad como uno de los procedimientos de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

El control de legalidad hay que considerarlo plenamente incluido en la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. En opinión del

(1) ADOLFO CARRETERO PEREZ, "El Tribunal de Cuentas y los aspectos económico, presupuestario y jurídico procedimental y del gasto público".

profesor Albiñana "el control de legalidad se propone comprobar, constatar o verificar el cumplimiento de las disposiciones vigentes respecto de los actos sometidos a control. El control de legalidad admite diversos modos de ejercicio, pero se caracteriza por referirse a la observancia de la legalidad vigente por la actividad económico-financiera y en la medida que esta última esté sujeta al ordenamiento jurídico".

Pero el control de legalidad, referido a la vertiente de los gastos públicos, precisa de soportes documentales para ser ejercido, cuales son los correspondientes a las fases del gasto siguientes:

- Autorización del gasto
- Disposición del gasto (compromiso)
- Reconocimiento de la obligación
- Propuesta de pago

Por tanto, el control de legalidad presenta un marcado matiz de instrumento al servicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, si bien, como han indicado los letrados de este Tribunal Sres. Alvarez Bonald y García Gil, el control de legalidad no puede ser considerado como "acto jurisdiccional" "strictu sensu", por los siguientes argumentos:

- a) No es un acto jurisdiccional en sentido técnico-jurídico.
- b) Con el control de legalidad no se juzga, solamente se contrastan los hechos con la normativa vigente.
- c) Apreciada una disconformidad entre el acto y la norma que lo regula, a través del precitado control, debe invitarse al gestor al restablecimiento de la legalidad conculcada, con ausencia en la petición de métodos coactivos.
- d) Podría considerarse como una fase previa o introductora de la auténtica función jurisdiccional.

En la propia Ley de Funcionamiento (Título IV, Capítulo 1º) se arbitra la solución para dar cumplimiento a lo ordenado, con respecto a la contemplación de los principios referidos dentro del marco del control externo. Y así en el artículo 23.1 de la Ley Orgánica se indica que "A la Sección de Fiscalización corresponde la verificación de la contabilidad de las Entidades del Sector Público y el examen y comprobación de las cuentas que han de someterse a la fiscalización del Tribunal". En el texto legal se aprecia la intención del legislador de conceder una cierta primacía a los principios de eficiencia y economía, cuando se dispone la "verificación de la contabilidad". Incluso cuando se menciona el "examen y comprobación", refiere estos conceptos a las "cuentas", sin que en ningún momento se incluya aquí la documentación contable en las funciones de fiscalización.

Sin embargo, el artículo 9 de la Ley Orgánica del Tribunal, anteriormente citado, menciona taxativamente el principio de legalidad como instrumento de sometimiento de la actividad del sector público.

Encomendada la aplicación de los principios de eficiencia y economía a los Departamentos de la Sección de Fiscalización, quedaba pendiente de aplicar funcionalmente el principio de legalidad en cumplimiento del citado texto legal, no incluido expresamente entre los cometidos primordiales de los distintos Departamentos fiscalizadores de este Tribunal. Desde el inicio de sus funciones, en estos Departamentos se sintió la necesidad de practicar, siquiera fuera someramente, un control legal sobre la documentación que manejaban. La localización de los documentos contables, la solicitud a los Centros Gestores de Gastos de la documentación justificativa de aquéllos, el control de unos y otros, fueron -son- tareas que se reputaron previas en orden a actuaciones fiscalizadoras posteriores.

Surgió así la idea, preconizada por un Departamento de Fiscalización, de crear una unidad dedicada especialmente a la aplicación del principio de legalidad sobre la, cada vez más abundante, documentación contable.

Fue en la Resolución del Presidente del Tribunal de Cuentas de 28 de julio de 1989 que incluía la relación de puestos de trabajo del Tribunal, donde se creó la Unidad Especial de Control de Justificación de Gastos de la Documentación Contable, orgánicamente dependiente de la Presidencia de la Sección de Fiscalización, de la que se tratará en el punto IV de esta Comunicación.

1.3.- FISCALIZACION DE LOS INGRESOS.

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, refiere su función fiscalizadora al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía.

Resulta obvia la conexión apreciada entre las vertientes de los ingresos y los gastos referidos a la actividad económico-financiera del sector público. Es claro, por tanto, que no es posible hurtar a la fiscalización del sector público el control de los ingresos, si bien, dada la atención que se le viene prestando a este área en el Tribunal, habrá que referirse a programaciones futuras en orden al control y comprobación del Presupuesto de Ingresos. Y ello bajo el imperativo legal contenido en el artículo 13. a) de la Ley Orgánica al establecer que "la observancia de la Constitución, de las leyes reguladoras de los Ingresos y Gastos del sector público y, en general, de las normas que afecten a la actividad económico-financiera del mismo".

En opinión del Letrado del Tribunal José Luis Gisbert (2) cabe distinguir, desde la óptica del control de legalidad, entre "un control de la adecuación de la normativa reguladora del ingreso público de que se trate al bloque del ordenamiento jurídico, y un control de la legalidad de la gestión, esto es, de los procedimientos concretos seguidos hasta la percepción efectiva del ingreso y su entrada en las arcas públicas".

(2) JOSE LUIS GISBERT: "El Control de los Ingresos Públicos por el Tribunal de Cuentas: un análisis de su previsible evolución". (Comunicación presentada en 1985).

En este sentido, el control del Presupuesto de Ingresos, a la luz del principio de legalidad, seguiría cauces análogos a los utilizados en el control de los gastos, con las particularidades y matices que permitan homologar analogías y diferencias.

En el análisis de los ingresos cabría apuntar una diferencia sustancial con respecto al control de los gastos, consistente en que si bien en éstos la actuación del Organo de Control ha de ser externa y por lo mismo exógena, en el control del Presupuesto de Ingresos se puede considerar la estimación interna verificada por el ente recaudador de los mismos.

1.3.1.- DOCUMENTOS DE CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS.

Son aquellos que sirven de soporte a las anotaciones contables que tienen lugar en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, como consecuencia de hechos económico-contables motivados por las operaciones de ejecución del Presupuesto de Ingresos.

Según establece la Instrucción de Contabilidad dictada por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, que recoge la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de diciembre de 1986, los documentos contables del Presupuesto de Ingresos son los siguientes:

- Resúmenes contables
- Instrumentos de cobro (talón de cargo y carta de pago)
- Mandamientos de ingreso en Banco de España
- Mandamientos de pago por devolución de ingresos
- Ordenes de cobro recibidas en los Departamentos Ministeriales (reembolsos de préstamos y enajenación de inmovilizado)
- Anulación de orden de cobro

II.- EL CONTROL DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES.

2.1.- LA IDEA DE CONTROL.

Aún admitiendo la crisis actual del principio de la separación de los poderes (3), parece claro que el máximo poder de hacer o ejecutar corresponde al ejecutivo, razón suficiente para admitir, y exigir, un control sobre aquél en pos del debido equilibrio. Transferido el razonamiento al terreno económico-contable, la conveniencia, más aún, la necesidad de realizar un control efectivo sobre actuaciones políticas de transcendencia económica, plasmadas o susceptibles de aflorar en estados y cuentas rendidos al Tribunal, surge con todo vigor. La observancia fiscalizadora de la Ley de Presupuestos -como máximo exponente de la actividad económico-financiera del sector público- se hace totalmente necesaria, en orden a comprobar los términos en que se ha cumplido aquélla.

El principio de control, opina Cazorla Prieto (4), "cobra mayor importancia según el volumen y entidad de la actividad que sea objeto del mismo. Por ello en nuestros días más que nunca ocupa un lugar destacado en los cimientos básicos de la ordenación jurídico-político-económica de una comunidad".

Según García-Trevijano (5) "El control supone un examen de algo. Se ha definido la función de control como la posibilidad para un órgano de investigar con fines de reparación o de prevención, y en vista de un cierto interés confiado a su cuidado, la actuación de otro órgano".

(3) J. CADART: "Droit Constitutionnel et Institutions Politiques".

(4) LUIS M. CAZORLA PRIETO: "Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales".

(5) J. A. GARCIA-TREVIJANO: "La nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas".

La Real Academia Española ha admitido esta voz que el uso había venido consagrando. La declara equivalente a las de inspección, fiscalización, intervención, términos éstos que encajan en la acepción que del concepto "control" utiliza el Tribunal, y de forma especial, aquél que hace referencia a la fiscalización como sinónimo de control.

Si acudimos al Derecho Comparado, la función controladora encomendada a los Tribunales de Cuentas, aparece clara. Así, en la Constitución Italiana de 1947, en su artículo 100.2, se dice: "el Tribunal de Cuentas ejercerá el control preventivo de legitimidad de los actos de Gobierno y también el control posterior sobre la gestión del Presupuesto del Estado".

En nuestro ordenamiento jurídico, se menciona la palabra control en la Carta Magna (artículo 153) al establecer que "el control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá: ...d) Por el Tribunal de Cuentas, el económico y presupuestario.

2.2.- DOCUMENTOS CONTABLES DEL PRESUPUESTO DE GASTOS.

Toda operación susceptible de producir el nacimiento, modificación o cancelación de obligaciones y, en general, todo hecho que deba dar lugar a anotaciones en la contabilidad financiera o en los demás subsistemas, ha de estar soportado en el correspondiente documento contable.

Una de las más características operaciones contables, en el ámbito presupuestario, es la referida a los gastos. De aquí la preferencia y el interés en el tratamiento de los documentos soporte y justificación de operaciones del Presupuesto de Gastos. Tales documentos son aquellos que reflejan los hechos económico-contables motivados por las operaciones de modificación y ejecución del Presupuesto de Gastos.

2.2.1.- CLASIFICACION.

¿Cuáles son estos documentos? ¿Qué naturaleza tienen? El Título II de la Instrucción de Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos, aprobada por la Orden de 31 de marzo de 1986, describe, por vía de definición, los siguientes documentos:

Documentos I

Son los que se refieren a la contabilización de los créditos iniciales aprobados por el Centro Gestor. Su utilización se circunscribe exclusivamente a contabilizar la concesión de anticipos de Tesorería en los términos previstos en el artículo 65 de la Ley General Presupuestaria.

Documentos MC

Se refieren a modificación de créditos y afectan a los créditos presupuestarios mediante la introducción de modificaciones que aumentan o disminuyen dichos créditos. En estos documentos se amparan diversas operaciones, tales como créditos extraordinarios, suplementos de crédito, ampliación de crédito, transferencias crediticias, incorporación de remanentes de crédito, créditos generados por ingresos, aumentos por rectificación, créditos generados por acción coyuntural, bajas por anulación o rectificación, etc.

Documentos RC

Son documentos de retención de créditos. Se definen como aquellos que tienen por objeto afectar al estado de situación de los créditos presupuestarios. Se refieren a operaciones de retención de créditos pendientes de utilización, o para transferencias, o a la no disponibilidad de créditos, según lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley General Presupuestaria.

Documentos A

Son aquellos que se expiden para contabilizar las autorizaciones de gastos. Se refieren a operaciones de autorización de gasto sobre créditos disponibles, para ejercicios posteriores o sobre créditos retenidos pendientes de utilización.

Documentos D

Se expedirán para realizar las operaciones de compromisos de gastos con terceros, que vinculan al Centro Gestor a realizar un gasto por cuantía determinada.

Documentos O

Se expiden para contabilizar el reconocimiento de obligaciones a cargo del Centro Gestor o las modificaciones en el saldo de las mismas. Se refieren no solamente al reconocimiento de obligaciones sino también a la modificación de obligaciones de ejercicios cerrados o a la prescripción de obligaciones.

Documentos K

Son documentos de propuesta de pago, mediante los cuales se soporta la operación consistente en proponer a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera el pago de obligaciones reconocidas por el Centro Gestor.

Son documentos "mixtos" los que reflejan operaciones que combinan más de una de las fases de ejecución del Presupuesto de Gastos.

Documentos AD

Se refieren a operaciones que combinan las fases de "autorización" y "compromiso de gastos", sobre créditos disponibles, para ejercicios posteriores o sobre créditos retenidos.

Documentos OK

Son aquellos que reflejan operaciones contables que combinan la fase de reconocimiento de la obligación con la correspondiente propuesta de pago.

Documentos ADOK

Reflejan operaciones que combinan las fases de "autorización", "compromiso de gasto" y "reconocimiento de la obligación", provocando además el envío de la correspondiente "propuesta de pago" a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. Unos documentos se refieren a créditos disponibles (ADOK-440), y otros, a créditos retenidos (ADOK-450).

Existen, además de los indicados, los llamados "documentos inversos". Cuando una operación contabilizada mediante un documento presupuestario, deba cancelarse por algún motivo, la anulación de la misma se lleva a cabo mediante la expedición de un documento inverso, idéntico al que dió lugar a la operación anulada excepto que en el campo correspondiente al signo, contendrá un "1" (negativo) y aparecerá "barrado".

A estos documentos hay que añadir los denominados "p", que son expedidos, como instrumento de pago, por las cajas pagadoras.

El siguiente cuadro recoge las distintas clases de documentos contables existentes, con indicación del contenido o función de los mismos, referidos a las cuatro fases del gasto.

Indicador	Clave	Operación que contabiliza	Firma que lo autoriza
A y A/ A y A/ A y A/	400 401 410	Autorización de Gastos	El Subdirector o Jefe del Servicio proponente, el Interventor Delegado y el responsable del programa de gasto.
AD y AD/ AD y AD/ AD y AD/ D y D/ D y D/	420 421 430 500 501	Autorizaciones y compromisos de gastos; compromisos de gastos.	
O y O/ O y O/	600 601	Reconocimiento y modificación de obligaciones.	
O	602	Prescripción de obligaciones.	
ADOK y ADOK/ ADOK y ADOK/ OK y OK	440 450 610	Autorización, compromiso, reconocimiento de la obligación y propuesta de pago; reconocimiento de la obligación y propuesta de pago; propuesta de pago.	

3.2.2.- DESCRIPCION.

Para examinar y comprobar cualquiera de los documentos anteriormente indicados, es conveniente conocer la operación que cada uno de ellos refleja.

- a) La autorización es la operación contable que recoge el acto en virtud del cual el Ministro o Autoridad competente para gestionar un gasto con cargo a un crédito presupuestario, acuerda realizarlo, determinando su cuantía en forma cierta, reservando a tal fin la totalidad o una parte del crédito presupuestado.

- b) El compromiso de Gasto o disposición es la operación contable que refleja el acto en virtud del cual la Autoridad competente acuerda o concierta, según los casos, y tras el cumplimiento de los trámites que con sujeción a la normativa vigente procedan, la realización de obras, prestaciones de servicios, etc, previamente autorizados.
- c) El reconocimiento de la Obligación es la operación por la cual se refleja la anotación en cuentas de los créditos exigibles contra el Estado, previa contabilización de las fases de Autorización y Compromiso de Gasto, y tras acreditarse la realización de la contrapartida correspondiente. Puede acordarse el reconocimiento de obligaciones a justificar.
- d) La propuesta de pago es la operación contable que refleja el acto por el que el representante autorizado del Centro Gestor que ha reconocido la existencia de una obligación a pagar, en favor de un interesado, solicita al Director General del Tesoro y Política Financiera como Ordenador General de Pagos, que de acuerdo con la normativa vigente, ordene su pago.

2.3.- CONTROL DOCUMENTAL.

La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de marzo de 1986, ya citada, aprobó la Instrucción de Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos del Estado. Su Título IV regula las cuentas o estados que han de rendirse al Tribunal de Cuentas estableciendo un conjunto de documentos que integran "una unidad indivisible"; con ello se quiere expresar que no deben ser contemplados como piezas aisladas, sino formando parte de un todo, a través del cual se puede analizar la gestión realizada.

Este conjunto de documentos está integrado por:

- a) Los estados principales.
- b) Los anexos, cuyo objeto es ampliar la información contenida en los estados principales.
- c) Los documentos contables acreditativos de las operaciones registradas, acompañados de sus justificantes.

Los estados principales que los Centros Gestores del Gasto tienen que rendir al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, se forman y cierran por períodos mensuales, conteniendo las cifras acumuladas de las operaciones realizadas hasta fin del mes a que se refieran. Son los siguientes:

- Balance de situación.
- Cuentas de resultados.
- Estado de ejecución del Presupuesto de Gastos. Ejercicio corriente.
- Estado de ejecución del Presupuesto de Gastos. Ejercicios cerrados (6).
- Estado de ejecución de los Anticipos de Tesorería.

Interesa aquí fijarse en los estados de ejecución del Presupuesto de Gastos, por ser documentos en los que se plasma la actividad de los Centros Gestores, en lo que a política de gastos se refiere. La aplicación del control de legalidad a los documentos en los que se refleja aquella actividad, hace necesario una comprobación íntegra de los aspectos puramente formales de los precitados documentos.

(6) La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 18 de diciembre de 1987, en consonancia con lo autorizado por el artículo 124 de la Ley General Presupuestaria, refundió en Contabilidad Pública, las agrupaciones de "Presupuestos cerrados. Ejercicio anterior" y "Presupuestos cerrados. Ejercicios previos al anterior", en una sola agrupación denominada "Ejercicios cerrados".

En cuanto a los documentos contables aludidos en el apartado c) anterior, es preciso aclarar que la circular número 8/1986 de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones sobre los justificantes de los documentos contables tramitados por los Centros Gestores de Gastos y su envío al Tribunal de Cuentas, especifica los documentos contables a remitir, justificativos de los estados y anexos a rendir al Tribunal, y que, en consonancia con lo establecido por la Instrucción de Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos del Estado, son los que se indican a continuación:

- a) Los documentos (I-100) referentes a la contabilización de los anticipos de Tesorería concedidos.
- b) Los referentes a las modificaciones en los créditos contabilizados (M.C.).
- c) Aquellos que se refieren a los cambios en la situación de los créditos contabilizados (R.C.).
- d) Los documentos "A", "D", "O", "K", en los que se hayan contabilizado los gastos autorizados, los comprometidos, las obligaciones reconocidas, y las propuestas de pago, respectivamente, y los correspondientes documentos mixtos de los indicados, así como los inversos de todos los citados.
- e) Documentos que recojan la contabilización de las posibles operaciones de rectificación.

A los documentos contables referidos se unen los justificantes en la forma que seguidamente se indica:

- Al documento "I-100", de concesión de Anticipos de Tesorería, se une al Acuerdo del Consejo de Ministros que aprueba la concesión de dicho Anticipo.

- A los documentos relativos a las modificaciones en los créditos, cambio en la situación de los mismos, y a la ejecución del Presupuesto desde la autorización hasta la propuesta de pago, se les incorpora los justificantes de las fases que comprenden, que, de acuerdo con la normativa vigente, son exigibles.

La concesión de Anticipos de Tesorería es la operación contable que refleja el acto descrito en el artículo 65 de la Ley General Presupuestaria.

En aras de una mejor comprensión y aclaración, es menester tener en cuenta que en la agrupación de Anticipos de Tesorería, la clasificación orgánica está compuesta de cuatro dígitos siendo el primero siempre nueve, el segundo la última cifra del año en que se concedió el anticipo y los dos últimos la Sección presupuestaria a la que se ha concedido el Anticipo.

El reconocimiento de obligaciones con cargo a Anticipos de Tesorería se tramita mediante documento 0-600.

El control primario de los documentos contables, en los que se amparan las distintas operaciones del presupuesto de gastos, supone la verificación de los siguientes datos:

- Clave de fase
- Signo
- Nº. de referencia
- Nº. de expediente
- Nº. de aplicaciones
- Ejercicio
- Oficina contable
- Año del presupuesto
- Sección

- Servicio
- Programa
- Subprograma
- Clasificación económica
- Importe (en número y en letra)
- Interesado
- Endosatario
- Area origen del gasto
- Código del proyecto de inversión (en su caso)
- Caja pagadora (número)
- Tipo de pago
- Forma de pago
- Descripción
- Descuentos
- Líquido
- Texto libre operación
- Fecha y firma de: proponente del pago
interventor
ordenador (autorización)
- Datos del sentado en Diario de Operaciones:
fecha contable
nº. de operación contable
ordinal
aplicación presupuestaria
importe.

Ante tal cúmulo de datos informativos cabe preguntarse ¿cómo se identifica un documento contable? Tres son los conceptos que permiten individualizar esta documentación:

a) La aplicación presupuestaria, en la que van incluidos:

- la sección de los Presupuestos Generales del Estado
- el servicio del Centro Gestor
- el programa
- el subprograma

b) El número de la operación contable que le corresponde en el Diario de Operaciones. Las dos primeras cifras de este número se refieren al ejercicio económico.

c) El importe.

Estos datos que, como queda expuesto posibilitan la individualización de los documentos contables, son los utilizados en los pliegos de reparos que formula el Tribunal cerca de los órganos cuentadantes, y que permite a éstos su localización a fin de cumplimentar la solicitud del Alto Tribunal.

Otros conceptos figuran al lado de los anteriores en lo que a su importancia se refiere. Son:

1) El ejercicio económico.

2) El tipo de pago, que hace referencia al carácter con que se ha librado el documento. Su distinción es numérica, señalándose con la clave 05 si el documento se ha librado con el carácter de "a justificar", y con diversas claves (excepto las 05, 19 y 26 de la Tabla de Literales) si se ha librado "en firme". La distinción es importante, desde el ángulo del control, toda vez que por la propia naturaleza conceptual, los documentos "en firme" han de llegar al Tribunal acompañados de su correspondiente justificación, aunque en ocasiones no es así. Los librados con el carácter de "a justificar" presentan una problemática añadida, ya que su soporte justificativo es remitido al

Tribunal (en muchos casos) posteriormente al envío del documento contable, lo que obliga a "casar" ambas documentaciones antes de proceder a su examen y comprobación. De aquí la importancia de los datos identificativos tanto del documento contable como de su soporte justificativo.

- 3) El interesado o perceptor, como titular del cobro del importe que figura en el documento.
- 4) La caja pagadora cuya clave numérica permite conocer si el pago se hará por la Central (99) o por cajas de servicios periféricos.

Interesa aclarar que los documentos contables más numerosos remitidos al Tribunal de Cuentas, y a los que, obviamente, se presta una mayor atención, son aquellos que amparan la fase del gasto correspondiente a

- reconocimiento de la obligación
- propuesta de pago

es decir, los documentos contables OK y ADOK que preparan el siguiente paso en el proceso contable del gasto público: el pago.

A efectos de reclamación del soporte documental justificativo, interesa mucho comprobar, siquiera sea en los casos más dudosos, si existe el oportuno documento contable. ¿Qué medio de comprobación tiene el Tribunal en estos casos? Si se conoce el ejercicio económico, el mes, y la sección presupuestaria al que corresponde el libramiento no recibido en el Tribunal, se puede acudir a los listados del Mayor donde, además de los datos precitados, se incluye el importe y el número de la operación contable, con lo que, constatada su existencia, queda localizado y por tanto, susceptible de reclamación al correspondiente Centro Gestor del Gasto.

Dando un paso más en el proceso contable de los documentos librados y siempre desde la perspectiva de su control primario, surge, en ocasiones, la necesidad de conocer si el Gasto autorizado, comprometido, reconocido y propuesto, ha sido efectivamente pagado. Dos soluciones (en realidad coincidentes) se ofrecen para solventar aquella necesidad:

- a) Comprobar en el Registro de pagos correspondiente (los listados son remitidos al Tribunal), si realmente, el gasto a consultar ha sido efectivamente pagado.

El Registro de Pagos, de carácter mensual, pertenece a la Contabilidad Auxiliar; permite conocer los pagos realizados en los días del mes correspondiente, así como los perceptores, la aplicación presupuestaria, el tipo de pago y el importe. En realidad se trata de un listado de los pagos realizados, por lo que acredita la existencia de los correspondientes documentos contables "P".

- b) Verificar el documento contable "P" (también remitido al Tribunal), cuya extensión prueba, de forma fehaciente, que el gasto se ha hecho efectivo.

En el proceso de comprobación de la documentación contable, ocupan lugar destacado los Libros Mayores.

Los Libros Mayores de conceptos presupuestarios, reflejan la situación de cada uno de ellos en función de como se hayan visto afectados por las distintas operaciones de ejecución del Presupuesto de Gastos. En función del nivel de agregación se llevan dos libros Mayores:

- Mayor de conceptos presupuestarios, que figura agregado a nivel de servicio, programa y concepto económico.

- Mayor desglosado de conceptos presupuestarios, que aparece al nivel de la máxima desagregación a que se haya llegado en cada aplicación presupuestaria, es decir, a servicio o centro de coste, programa o subprograma y concepto, subconcepto o partida, según los casos.

En el control de la documentación contable remitida a este Tribunal como justificación de los estados rendidos, se hace preciso, en numerosas ocasiones, consultar el Mayor correspondiente, como medio de información de los datos no consignados en aquella documentación, entre los que cabría destacar la fecha de la operación contable.

III.- EL CONTROL DE LA JUSTIFICACION.

3.1.- Fundamentos legales.

Desde la propia vertiente interna del Tribunal de Cuentas, surge la capacidad del mismo para recabar la documentación contable, como soporte justificativo, de los estados que le son rendidos. Así, ya tempranamente, en el artículo 7.1 de la Ley Orgánica se indica que "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".

El mismo tema es tratado por la Ley de Funcionamiento en su Título IV, Cap. III.

Queda, pues legalizada la petición de documentos justificativos en todos aquellos casos en los que, a juicio del Tribunal, dicha documentación ha de acompañar al correspondiente documento contable para la completa justificación del gasto propuesto y realizado.

El artículo 7.3 de la Ley Orgánica va más lejos al preceptuar que ".....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".

Es en este artículo donde de forma absolutamente clara, se hace referencia a los "justificantes de gastos públicos", por lo que nuevamente queda autorizada la gestión del Tribunal en lo que a reclamación de documentación justificativa se refiere.

El mismo espíritu legal se aprecia en el artículo 36 de la Ley de Funcionamiento, al disponer que "Las cuentas se remitirán al Tribunal acompañadas de todos los documentos justificativos de las correspondientes partidas que exijan las leyes y reglamentos ...". Pero el mismo texto legal contempla la posibilidad de que, en determinados casos fijados reglamentariamente, puedan dejar de remitirse los justificantes referidos, o cuando lo determine expresamente el Tribunal, si bien, en estos casos,... "al hacer la remisión de la documentación preceptiva, se certificará, bajo la responsabilidad del cuentadante, que los justificantes se encuentran al tiempo de efectuarla a disposición del Tribunal en la oficina u Organismo correspondiente, debiéndose expresar igualmente, en dicha certificación, si se encuentran todos o, en otro caso, los que falten, indicando el motivo", según especifica el artículo 36.2 de la Ley de Funcionamiento.

El control de la justificación es algo realmente complejo. De un lado, cada fase del gasto requiere una documentación justificativa distinta. De otro, cada Centro Gestor realiza gastos de tan variada naturaleza, que necesitan un soporte documental distinto en cada caso. A esto hay que añadir que los gastos, y su justificación documental, varían notable y sustancialmente de un Centro Gestor a otro. Los criterios utilizados en la remisión de documentos justificativos de las cuentas rendidas al Tribunal, no son todo lo uniformes que cabría esperar. De aquí que el control primario legal de los documentos justificativos o "justificación", se presente con cauces formalmente

distintos, si bien en todo caso, como no podía suceder de otro modo, ajustados siempre a la normativa legal, de suyo variada y numerosa.

La fiscalización de la justificación de las cuentas rendidas al Tribunal constituye uno de los más tradicionales cometidos del mismo. El tema preocupa no sólo al propio Tribunal de Cuentas, como se constata en su legislación vigente, sino a los Centros cuentadantes que han de rendir sus estados contables al Alto Organismo Fiscalizador.

Así la Regla 143 de la Instrucción de Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos del Estado (7) establece que a los estados anexos -que han sustituido a las tradicionales Cuentas Administrativas, con excepción de la de Propiedades y Derechos del Estado- deben unirse los documentos contables acreditativos de las operaciones registradas en aquéllos, así como sus justificantes.

Esta norma general es matizada por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 16 de diciembre de 1986, en su punto 8, al establecer lo siguiente:

- a) Los documentos contables, con fase "O" relativos a las retribuciones al personal en régimen centralizado, se acompañarán a los estados y anexos a rendir pero sin adjuntarles las nóminas justificativas del reconocimiento de la obligación, que se unirán al documento "P-703" (Orden de pago), una vez haya sido percibido su importe por los habilitados y efectuada su distribución entre los funcionarios y personal acreedor que en ellas figure.
- b) Los documentos "OK-610" (reconocimiento de obligación y propuesta de pago, sin datos específicos de deuda), relativos al pago de retribuciones de personal en régimen descentralizado y al pago de Clases Pasivas, quedarán en poder de la

(7) Aprobada por la Orden del M^e de Economía y Hacienda de 31-3-86.

Intervención Territorial correspondiente, remitiéndose al Tribunal de Cuentas las nóminas unidas al correspondiente documento "P-703", como en el caso del apartado a).

- c) Para aquellos conceptos de gastos en que haya de justificarse la percepción de su importe por los correspondientes interesados con posterioridad al pago, no siendo pagos a justificar, por el Departamento Ministerial correspondiente no se adjuntarán los justificantes a los documentos contables que incluyan la fase "O", siendo unidos los mismos por la correspondiente Intervención de la Caja Pagadora a los documentos "P-703", una vez hayan sido pagados.
- d) En los pagos a justificar, a los documentos contables que incluyan la fase "O", no se adjuntará por el correspondiente Departamento Ministerial ningún justificante. Por su parte la Caja Pagadora tampoco adjuntará ningún justificante a los documentos "P-703". La cuenta justificativa, una vez aprobada, se rendirá directamente al Tribunal de Cuentas, en la forma que indiquen las normas vigentes al respecto.

El sistema de Información Contable (SICOP), regulado por el Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, está organizado de manera que permita cumplir, en cada uno de los Centros Gestores, y entre otros fines, el de registrar la ejecución de su presupuesto de Gastos, poniendo de manifiesto:

- Los créditos iniciales.
- Las modificaciones de créditos, según su naturaleza jurídica.
- Los créditos definitivos.
- Los gastos autorizados.
- Los gastos comprometidos.
- Las obligaciones reconocidas.
- Las propuestas de pagos remitidas a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

3.2.- Ordenes de pago a justificar.

El Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, regula el régimen especial de los pagos "a justificar", en desarrollo del artículo 79 de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria.

La Unidad Central, a que se refiere el artículo 4.3 del precitado Real Decreto, tiene encomendadas, entre otras varias, las siguientes funciones:

- a) Canalizar las relaciones de las Cajas pagadoras con la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, la Intervención General de la Administración del Estado, su Intervención Delegada y el Tribunal de Cuentas.
- b) Recepción y examen de las cuentas justificativas de la inversión dada a los fondos percibidos a justificar, y recabar su aprobación de la autoridad que dispuso la expedición de las correspondientes órdenes de pago, y una vez intervenidas y aprobadas, proceder a su remisión al Tribunal de Cuentas.
- c) Cuidar que las cuentas a que se refiere el apartado anterior se confeccionen y rindan dentro de los plazos reglamentarios.

Una variedad de los fondos librados con el carácter de "a justificar", los constituyen los llamados "anticipos de caja fija". Según la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de diciembre de 1987, por la que se dictan normas para el desarrollo y aplicación del Real Decreto 640/1987, los Cajeros pagadores forman y rinden cuentas parciales por los gastos realizados con fondos librados a justificar con el carácter de anticipo de caja fija. Por cada uno de los anticipos gestionados, la Unidad Central confecciona, a fin de ejercicio, con el conjunto de cuentas parciales rendidas por los Cajeros pagadores, cuenta global relativa a la aplicación de las cantidades recibidas, a lo largo del mismo, por las Cajas pagadoras.

A efectos de control de la justificación de estos pagos, en el orden material correspondiente, el Tribunal ha de comprobar la inclusión de los siguientes extremos:

- a) La conformidad con la factura presentada.
- b) La aplicación presupuestaria a que corresponde el gasto efectuado con indicación de la cuenta justificada a que debe imputarse. En el supuesto de que no sea imputable a anticipos de Tesorería, habrá de especificarse el número del libramiento al que justifica.

La problemática general que ofrece el control de la justificación de estos fondos librados "a justificar", radica en el hecho de que tales soportes documentales justificativos son remitidos al Tribunal en fecha normalmente muy posterior a la recepción de los correspondientes documentos contables (8) por lo que es preciso proceder a la colocación de aquella justificación en su libramiento correspondiente, antes de realizar su examen y comprobación, dentro del marco del control de legalidad bajo el que se ha orientado la presente comunicación.

También se rinden al Tribunal las cuentas relativas a pagos en el extranjero, reguladas por la Resolución de 25 de noviembre de 1986, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. Se dispone en la indicada Resolución que las cuentas justificativas de estos pagos a justificar sean rendidas por cada uno de los responsables receptores de fondos, debiendo figurar en las mismas el número del documento contable correspondiente (dato necesario en orden a su fiscalización). El plazo máximo para la realización de estas cuentas es de seis meses.

(8) Según establece el punto 8.6 de la Orden del M^º. de Economía y Hacienda de 16-12-86.

Destacar, por interesante, un detalle en la rendición de estas cuentas, consistente en que son remitidas al Tribunal de acuerdo con las disposiciones en vigor, sin esperar a que se hayan recibido y aprobado la totalidad de las cuentas justificativas de un mismo documento contable, lo que añade complejidad al control fiscalizador de la justificación de estas cuentas.

Las Oficinas de Contabilidad de los Centros Gestores del Presupuesto de Gastos llevan los siguientes libros de Contabilidad Auxiliar:

- Libro diario de pagos "a justificar".
- Libro Registro de órdenes de pagos "a justificar".
- Registro de órdenes de pago "a justificar" ordinarias.
- Registro de órdenes de pago "a justificar" ordinarias clasificado por terceros - Cajas Pagadoras del Ministerio.
- Registro de Anticipos de Caja Fija.
- Registro de Anticipos de Caja Fija clasificado por terceros.

Estos documentos en poder del órgano cuentadante están permanentemente a disposición del Tribunal de Cuentas, que podrá realizar sobre los mismos las comprobaciones que considere oportunas, según establece el artículo 30.3 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal en relación con lo dispuesto por el artículo 7.1 y 4 de su Ley Orgánica.

Pero según dispone el Real Decreto 640/1987, de 8 de mayo, sobre pagos librados "a justificar", en su artículo 10, "Los Cajeros Pagadores quedarán obligados a justificar la aplicación de las cantidades recibidas dentro del mes siguiente a la inversión de las mismas y en todo caso en el plazo de tres meses desde la percepción de los correspondientes fondos".

Sobre esta norma general existen las siguientes excepciones:

- a) Los anticipos de caja fija se justificarán dentro del ejercicio en que se libraron debiendo aprobarse, en todo caso, las cuentas correspondientes antes de fin de Enero siguiente.

- b) Los créditos del Fondo Social Europeo, así como los de las expropiaciones, tendrán un plazo para justificarse de seis meses, prorrogable por un año más, si se estima necesario.
- c) Determinados pagos militares, que tienen un tratamiento específico, por razón de que sus gastos correspondientes abarcan a más de un ejercicio económico.

Las cuentas que forman y rinden los Cajeros pagadores, son examinadas en primer lugar por la Unidad Central de cada Centro Gestor (artículo 4º del Real Decreto de 8 de mayo mencionado), y una vez aprobadas se remiten al Tribunal de Cuentas.

En el caso de los Organismos Autónomos, las cuentas justificativas podrán, a elección del Tribunal, quedar en poder del Organismo a disposición del Tribunal o enviarlas al mismo.

A efectos del control de justificación realizado por el Tribunal de Cuentas, sería muy conveniente disponer, con la oportuna anterioridad, de los datos contenidos en el Libro registro de órdenes de pago "a justificar", ordenado por el artículo 8º, 2 del Real Decreto 640/87, de 8 de mayo, con la finalidad de conocer, previamente al examen de la documentación remitida a este Tribunal, los documentos librados con ese carácter, para darles el tratamiento diferenciado debido, en lo que a la reclamación de justificación se refiere, además de comprobar si falta alguno de los libramientos incluidos en el precitado libro.

3.3.- La Documentación complementaria de los estados y anexos de los Organismos Autónomos.

Su ordenamiento se encuentra recogido en el Real Decreto Legislativo 1091/88, de 23 de septiembre y en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de marzo de 1986. A esto habría que añadir las disposiciones contenidas en la Ley General Presupuestaria en lo referente a Organismos Autónomos.

Superada la distinción contable entre Organismos Autónomos Administrativos y Organismos Autónomos Industriales, Comerciales, Financieros y Análogos, que suponía una diversificación de la documentación correspondiente a sus -entonces llamadas- cuentas, la legislación vigente admite la siguiente documentación contable.

A.- DOCUMENTACION PRECEPTIVA

1. Estados anuales:

- Balance de Situación a fin de ejercicio.
- Cuentas de resultados.
- Cuadro de Financiamiento.
- Estado de Liquidación del Presupuesto.
- Estado de las Operaciones de Presupuestos Cerrados.

2. Anexos:

- Balances de sumas y saldos.
- Criterios de valoración aplicados.
- Composición del inmovilizado.
- Composición del Pasivo Exigible a medio y largo plazo.
- Estado de Modificaciones Presupuestarias.
- Estado de situación de los compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros.
- Estado de residuos presupuestarios y remanentes de Tesorería (9).
- Estado de Anticipos de Tesorería.
- Informe sobre objetivos, costo y productividad de los servicios.
- Operaciones extrapresupuestarias.
- Estado de transferencias.
- Información complementaria para consolidación.
- Desarrollo de Tesorería.
- Operaciones comerciales.

(9) Sólo aplicable a los Organismos Autónomos Administrativos.

3. Justificantes:

- Presupuesto inicialmente aprobado.
- Relación de modificaciones al Presupuesto inicial de Ingresos y Gastos.
- Relación de las rectificaciones y anulaciones de derechos y obligaciones de presupuestos cerrados.
- Actas de Arqueo de las existencias en Caja a fin de Ejercicio.
- Certificación bancaria del saldo a fin de ejercicio y estado de conciliación.
- Certificación de saldos a fin de Ejercicio en la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.
- Registro General de Tesorería: Ingresos y Pagos.
- Relaciones nominales de Deudores y Acreedores Presupuestarios.

B.- DOCUMENTACION NO PRECEPTIVA

Justificantes:

- Relación nominal de Deudores y Acreedores Extrapresupuestarios.
- Relación nominal de Deudores y Acreedores por Operaciones Comerciales.
- Relación de enajenaciones de inversiones reales y resultado obtenido.
- Certificación de los bienes dados de baja sin contraprestación económica.
- Detalle de las operaciones que motivan resultados extraordinarios.
- Relaciones de Ingresos y Pagos Presupuestarios con expresión de importes íntegros, modificaciones y pagos líquidos, clasificados por capítulos presupuestarios.

3.4.- Aplicación de la Técnica de Muestreo.

El volumen de la justificación recibida en el Tribunal, en incesante incremento, hace prácticamente imposible la realización de un examen, siquiera sea previo, de todos los soportes documentales justificativos rendidos, examen y comprobación encomendados a la Unidad Especial de Control de Justificación de Gastos de la Documentación Contable, de la que se tratará en el apartado IV de esta Comunicación.

Ante la problemática surgida por el elevado número de documentación justificativa a controlar, la premura de tiempo y la insuficiencia de personal dedicado a este cometido, se hace necesario arbitrar una solución a la cuestión planteada. Esta solución no puede ser otra que acudir a los beneficios de la técnica de muestreo, ajustando el procedimiento estadístico a los matices propios del control de la justificación de cuentas.

El tratamiento que ahora se propone, en lo que a la aplicación de muestreo se refiere, ofrece una doble vertiente, con la coincidencia en ambas sobre la cuestión fundamental que, desde el punto de vista del control de la justificación, se plantea: elegir una muestra del colectivo documental a fiscalizar que sea suficientemente representativa, es decir, calcular el número de documentos que se han de comprobar.

Las dos opciones aludidas son las siguientes:

a) Muestreo de estimación de atributos.

En el caso particular del Tribunal de Cuentas, el concepto estadístico de "atributo" hay que traducirlo como disfunción, anomalía o, en términos de antiguo arraigados en esta casa, reparos. Se trata de calcular el tamaño de una muestra teniendo en cuenta, entre otros datos, el porcentaje de reparos que se estima se ha de dar, a la vista de fiscalizaciones anteriores.

La formulación matemático-estadística que permite el cálculo del tamaño de la muestra, es la siguiente:

$$n = \frac{P(1-P)}{\left(\frac{e}{f}\right)^2 + \frac{P(1-P)}{N}}$$

en la que

n = tamaño de la muestra

p = porcentaje estimado de reparos

e = límite de precisión

f = factor del nivel de confianza

N = número de elementos de la población total.

El porcentaje estimado de reparos (P) se fija en base al resultado ofrecido por comprobaciones anteriores. Por ejemplo, se estima que un 25% de los documentos examinados presentan algún tipo de anomalía.

El límite de precisión (e) varía según los casos. Aquí interesa tomar un $\pm 2\%$, generalmente utilizado en contabilidad y auditoría.

El factor de nivel de confianza es un valor correspondiente con el nivel de confianza deseado (90%; 95%; 99,7%; etc) que se puede hallar en unas tablas, como las de Arkin; para un nivel de confianza de 95%, que es muy usual, el factor "f" tiene un valor de 1,96.

A efectos de aclarar más la formulación planteada, por la que se obtendría el tamaño de la muestra, exponemos seguidamente un ejemplo: Supongamos que se necesita extraer una muestra sobre una población de 10.000 documentos contables, con un nivel de confianza del 95%, un límite de precisión de $\pm 2\%$ y un porcentaje de reparos estimado en el 30%. ¿Cuál será el tamaño de la muestra?.

Aplicando la fórmula anteriormente expuesta, y operando con los valores dados, obtendríamos un valor de

$$n = 1.736$$

es decir, habrían de examinarse 1.736 documentos justificativos, e inferir consecuencias sobre la totalidad de la documentación a fiscalizar.

- b) Muestreo de estimación de variables (valores). Si en vez de los atributos se manejan los valores de la variable (en nuestro caso serían los importes de los libramientos), se hace necesario darle un tratamiento distinto a la formulación que proporciona el tamaño de la muestra:

$$n = \frac{S^2}{\left(\frac{e}{f}\right)^2 + \frac{S^2}{N}}$$

en la que la novedad, con respecto a la fórmula del muestreo de estimación de atributos, es

S = desviación típica o estandar de la población documental (es una medida de dispersión de los valores de la variable con respecto al valor medio).

Los demás parámetros son los ya indicados, añadiéndose ahora el cálculo de "S", según la siguiente expresión:

$$S = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x})^2 r_i}{N}}$$

en la que

X_i = Valores que va tomando la variable (importe de los distintos libramientos, en nuestro caso).

\bar{X} = Valor medio de la variable.

r_i = frecuencias o repeticiones de valores.

Este muestreo permite trabajar con intervalos, es decir, con bloques de documentos comprendidos entre importes dados.

En cualquiera de los dos casos expuestos, se trata de muestreo irrestricto o irrestrictamente aleatorio, toda vez que, obviamente, no hay reposición de la muestra.

IV.- LA UNIDAD ESPECIAL DE CONTROL DE JUSTIFICACION DE GASTOS DE LA DOCUMENTACION CONTABLE.

4.1.- Creación de la Unidad.

Como se anticipaba en el punto I.2. de esta Comunicación, la Resolución de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, de 28 de julio de 1989, incluyó la relación de puestos de trabajo del Tribunal entre los que se encontraban -con carácter "ex-novo"- los correspondientes a la Unidad Especial de Control de Justificación de Gastos de la Documentación Contable, adscrita orgánicamente a la Presidencia de la Sección de Fiscalización.

La novedad que supuso la creación de esta Unidad venía justificada por el hecho de que la Ley de Funcionamiento no mencionaba la necesidad sentida por los Departamentos del Tribunal, respecto de la documentación contable por ellos manejada, y en consecuencia, no incluía la solución orgánica que más tarde adoptó la Presidencia del Tribunal.

Aquella necesidad venía siendo sentida por las Divisiones de los Departamentos más afectos a la fiscalización propiamente dicha. En efecto, a la hora de realizar un examen en profundidad de la justificación de los gastos públicos, aquellas Divisiones constataban la falta de soporte justificativo o la insuficiencia contable de los recibidos, en algunos casos. Por ello, la primera fase, dentro del proceso de fiscalización encomendada a las Divisiones de los Departamentos de Fiscalización, era la de reclamar a los Centros Gestores de Gastos aquellas carencias o insuficiencias respectivamente, lo que necesariamente lleva siempre aparejada una demora en la realización de los planes de fiscalización. Una vez conseguida la documentación contable reclamada, los Departamentos debían proceder a la colocación -previa la oportuna comprobación- en los documentos contables a los que aquella sirve de justificante.

Surgió así la idea de crear una Unidad con el fin de conseguir una especialización en la consecución, preparación y control de la justificación contable, que tuviese la documentación a examinar por los Departamentos de Fiscalización, lo más completa posible cuando fuera manejada por éstos. Inmediatamente, en el desarrollo de aquella idea, se vió la necesidad de que tal Unidad realizase su labor de control de justificación, con la antelación suficiente para que cuando se procediese al examen y comprobación de fondo de un Presupuesto, éste, con todo su bagaje documental, se encontrara completo en su justificación y correcto en su documentación.

Creada, como se ha dicho, esta Unidad de Control de justificación, en Julio de 1989, fue nutrida del personal necesario conforme a lo dispuesto en las Resoluciones de 12 de Enero de 1990 y 27 de Febrero de 1990, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas.

4.2.- Funciones encomendadas.

De la motivación anteriormente expuesta, se desprende que las funciones encomendadas a la recientemente creada Unidad Especial de Control de Justificación de Gastos de la Documentación Contable, son las que, esquemáticamente, se exponen seguidamente.

Las actuaciones de la Unidad tienen un doble carácter: interno y externo. El primero hace referencia a los trabajos que desarrolla como consecuencia de sus propios cometidos y sin que medie petición ni suponga apoyo directo a los Departamentos de Fiscalización. El segundo se refiere, precisamente, al conjunto de actividades que desarrolla la Unidad a petición concreta de los Departamentos de Fiscalización.

- 1.- *Actuaciones de origen interno.* Los trabajos que en este sentido realiza la Unidad se desdoblán, a su vez, en "controlar en general la documentación contable" y en "controlar específicamente los documentos relativos a pagos a justificar".

1.1.- Control general de la documentación contable. Este control supone las siguientes operaciones:

A) Comprobación de la recepción de la documentación "por bloques" de documentos que deben remitir los Centros Gestores del Gasto Público, solicitando el envío de los no recibidos y haciendo el seguimiento oportuno. Estas operaciones -en general, todas las que afectan a la Unidad- se realizan en íntima conexión con la Unidad de Archivo (depósito de documentación).

B) Comprobación de la recepción de los documentos contables justificativos de las operaciones presupuestarias del ejercicio económico de que se trate. Esta comprobación comprende, en primer lugar, la constatación de que se han recibido los libramientos que deben remitirse al Tribunal, y en segundo lugar, que la documentación justificativa de los mismos ha sido igualmente remitida por los Centros Gestores.

Para realizar estas comprobaciones se utiliza la técnica del muestreo (ya referida), en base a los libros de contabilidad pública, ante la imposibilidad de practicar un control exhaustivo sobre la totalidad de la documentación.

1.2.- Control de la documentación relativa a "pagos a justificar".

El control de esta documentación comprende dos fases: comprobar que los libramientos expedidos han sido recibidos en el Tribunal, y verificar la recepción, asimismo, de su documentación justificativa.

- 2.- *Actuaciones de origen externo.* Los trabajos a realizar por la Unidad vienen originados, bien por las concretas demandas de documentación realizadas por los Departamentos de Fiscalización, bien las que eventual y puntualmente se realicen a iniciativa de los propios Departamentos, a petición de los órganos legislativos o por denuncia.

Una vez más hay que insistir en que el control a realizar por la Unidad es de carácter exclusivamente formal, dirigido a comprobar la existencia de la documentación justificativa, si bien se examina someramente la idoneidad de la justificación remitida al Tribunal.

4.3.- Diversidad de cometidos.

En base a los criterios expuestos en puntos anteriores, el control de la documentación contable, supone las siguientes operaciones:

- a) Elección, por muestreo, de un determinado número de libramientos que resulte suficientemente representativo, de acuerdo con los parámetros prefijados.
- b) Petición al Archivo (depósito documental) de los documentos contables y de su soporte justificativo.
- c) Comprobación de la recepción en el Tribunal de los correspondientes libramientos del Ejercicio económico a examinar, reclamando los no recibidos.
- d) Verificación de la documentación justificativa y unión al libramiento correspondiente.
- e) Solicitud de la documentación no recibida, total o parcialmente, en el Tribunal.

- f) Seguimiento de las anomalías detectadas, con remisión de los oportunos requerimientos, a la finalización de los plazos concedidos para la solvencia de aquéllas.
- g) Control de las contestaciones recibidas, así como comprobación de la documentación y su unión al libramiento correspondiente.
- h) Devolución al Archivo (depósito) de la documentación formalmente comprobada.

Pero la actuación de la Unidad de Control de Justificación no se agota con los cometidos expuestos. Téngase presente que el manejo de numerosa y variada documentación genera una serie de matizaciones y de problemas derivados, que han de ser resueltos en aras del buen y eficaz funcionamiento de la precitada Unidad, y de su continuo perfeccionamiento.

Así, la Unidad tiene previstos, entre otros, los siguientes objetivos:

- 1.- Extrapolación de los resultados del control efectuado al universo documental, desde la comprobación parcial realizada.
- 2.- Confección de cuadros estadísticos y tablas de frecuencias, en relación con las anomalías detectadas.
- 3.- Cálculo de promedios de reparos (por órganos cuentadantes, partidas presupuestarias, etc.) y de las correspondientes desviaciones.
- 4.- Análisis de la tendencia temporal en relación con la falta de documentación.
- 5.- Incidencia cuantitativa de las carencias documentales.

6.- Estudio de tiempos en la solvencia de defectos.

7.- Cuadros comparativos entre disfunciones detectadas en libramientos "en firme", y aquellos otros librados con el carácter de "a justificar".

A ello habría que añadir los informes y propuestas que, a la vista del resultado ofrecido por la documentación contable en su comprobación, es preciso emitir para conocimiento de la Presidencia de la Sección de Fiscalización, a los efectos oportunos.

4.4. Organización interna.

La Unidad Especial de Control de Justificación de Gastos de la Documentación Contable, a la vista de las funciones encomendadas, ha puesto en marcha una serie de instrumentos de control, toda vez que este concepto, en la acepción fijada en el apartado 2.1. de esta Comunicación, constituye esencialmente la razón de ser de esta Unidad.

Los aludidos instrumentos de control son los siguientes:

- a) Relación de documentos de entrada diaria en el Registro General del Tribunal. Una fotocopia de esta relación documental es facilitada semanalmente por el propio Registro, como único medio de que dispone la mencionada Unidad de Control de justificación, para conocer la documentación que se recibe en el Tribunal y, en consecuencia, solicitar del Archivo (depósito) aquella que requiera para solventar las posibles disfunciones (carencia de documentos fundamentalmente) detectados, con anterioridad, en la oportuna comprobación documental.

- b) Registro de entrada de cuantos escritos se reciben en la Unidad, entre los que se incluyen las notas internas cursadas por las Divisiones de los Departamentos solicitando alguna documentación contable.
- c) Registro de salida de todos los escritos remitidos por la Unidad a los distintos Centros Gestores del Presupuesto de Gastos, así como de las notas internas con las que se envía a los Departamentos la documentación, en su caso, solicitada.
- d) Libro de control de fechas, en el que quedan anotadas las correspondientes al inicio y finalización de cada actuación de la Unidad, lo que posibilita el conocimiento del tiempo utilizado en la gestión de cada trabajo realizado.
- e) Hoja de seguimiento de los defectos observados y comunicados a los respectivos cuentadantes, cuya finalidad no es otra que la de procurar información sobre la fecha y el contenido de los pliegos de reparos cursados, a efectos del oportuno requerimiento a la finalización del plazo concedido para su solvencia.
- f) Archivo de actuaciones, donde se custodian todos los escritos recibidos y expedidos, clasificados por Centros Gestores de Gastos.
- g) Archivo de Informes emitidos por el Jefe de la Unidad.

De lo hasta aquí expuesto, en lo que a funciones y objetivos de la Unidad indicada se refiere, se desprende -interesa mucho destacarlo- que si bien la precitada Unidad de Control de Justificación mantiene necesariamente una intensísima relación con el Archivo (depósito) del Tribunal de Cuentas, en modo alguno esta Unidad ejerce actividades y cometidos típicos de archivo, ya que, como se ha pretendido demostrar a través del contenido de este apartado, no es esa su función.

Obviamente, a la subsodicha Unidad la interesa, en gran manera, conocer el tratamiento que en el Archivo (depósito) del Tribunal se dé al conjunto de documentación recibida, así como detalles de su clasificación, ordenación y colocación material, tarea ésta encomendada a un archivero-documentalista, dependiente de la precitada Unidad.

En este orden de cosas hay que pensar que, tras la oportuna comprobación documental, los justificantes y sus correspondientes libramientos son devueltos nuevamente al Archivo (depósito) para su custodia, a la espera de que los Departamentos de Fiscalización los soliciten, para ejercer sobre esta documentación contable, el examen de fondo previsto en sus planes de fiscalización.

V.- CONCLUSIONES.

A lo largo del tratamiento dado a los puntos anteriormente expuestos, se ha pretendido clarificar algunas de las varias cuestiones que se plantean a la hora de planificar y realizar un control, si bien somero, sobre la heterogénea documentación que, como soporte justificativo, ha de acompañar a las distintas cuentas que se rinden al Tribunal, como medio contable de acreditar cuantitativa y aún cualitativamente, las operaciones de ejecución presupuestaria.

Pero aquel tratamiento quedaría incompleto si no se añadiese a lo hasta aquí desarrollado, unas reflexiones finales en torno al tema central de esta comunicación, es decir, la justificación de las cuentas.

En una primera aproximación al estudio de las cuestiones surgidas de la contemplación primaria sobre la función fiscalizadora que el Tribunal de Cuentas tiene encomendada, aflora la importancia de un primer y somero examen -que se reputa necesario- de la documentación contable que se recibe en el Tribunal, entendida esta comprobación como una fase previa ante la aplicación de otros principios o controles a los que precede el de legalidad.

Ello supone el ejercicio de un control eficaz sobre la documentación contable justificativa recibida, en orden a conseguir no sólo la información de su rendimiento y recepción en el Tribunal, sino también y con mayor énfasis, lograr, en la mayoría de los posibles casos, una documentación completa, allanando así el terreno a los Departamentos de Fiscalización que encontrarán solventada, en el momento de su examen de fondo, la fase de solicitud documentaria, con el consiguiente ahorro de tiempo. Esta función de control de la justificación de las cuentas rendidas se ha encomendado, en el Tribunal de Cuentas, a la ya citada Unidad Especial de Control de Justificación de Gastos de la Documentación Contable.

Pero de lo comentado anteriormente surge en seguida una conclusión clara: Si la precitada Unidad prepara, completándola, la documentación justificativa de las cuentas, es obvio que necesariamente ha de ejercer su cometido con la suficiente antelación, respecto de la actuación de los Departamentos que utilizarán, en su momento, la documentación contable indicada. Hay que tener presente que la carencia documental detectada en un primer control, requiere un tiempo prudencial para su solvencia, en primer lugar por el plazo concedido por el Tribunal, y también por las frecuentes demoras en las contestaciones de los cuentadantes.

Si se contempla la documentación contable que llega al Tribunal, hay que concluir que, dado el enorme volumen de la misma, se requiere una ordenación en el hecho material de la remisión, huyendo de la dispersión de documentos referidos al mismo Centro Gestor de Gastos, a un ejercicio económico, a un período del Presupuesto, etc. En este sentido permítasenos una llamada, dirigida a la Intervención General de la Administración del Estado, en orden a conseguir una mayor sistematización en sus remesas de documentación al Tribunal de Cuentas.

Por lo que respecta a los documentos contables librados con el carácter de "a justificar", la conclusión es obvia: hay que ir a un mayor nivel de exigencia por parte del Tribunal en lo que al cumplimiento de

los plazos de rendición de sus cuentas se refiere, con la finalidad de erradicar demoras que, en ocasiones, alcanzan a varios ejercicios económicos, por lo que podría rozarse la responsabilidad contable contemplada en la legislación propia del Tribunal.

A la vista de lo expuesto en el punto IV de esta Comunicación, sobre las funciones de la recientemente creada Unidad de Control de Justificación, surge una conclusión respecto de las actividades de esa Unidad: la necesidad de aplicar la técnica informática a los cometidos encomendados, como medio de mantener actualizados cuantos datos se manejan en la Unidad, así como posibilitar la inmediata información sobre la documentación contable controlada.

Queda ya matizado que la subsodicha Unidad de Control de justificación no realiza funciones de Archivo, pero sus interrelaciones son extremadamente intensas. Hay que concluir ahora que en la medida en que el Archivo del Tribunal ofrezca una correcta y completa organización, en lo que a localización de la documentación se refiere, la precitada Unidad se encontrará en condiciones óptimas para cumplir los fines que aconsejaron su creación.

Es decir, si bien esa Unidad es totalmente independiente del Archivo, según el organigrama del Tribunal, en cuanto a las relaciones entre ambos, aquélla aparece como "dependiente" del Archivo, entendiéndose esta dependencia en el sentido de que si éste no suministra la documentación solicitada por la Unidad, no es posible la actuación de la misma. Estas relaciones se van a ver favorecidas por la creación de un puesto de trabajo de categoría laboral, (archivero-documentalista), previsto por la Resolución del Tribunal de Cuentas de 6 de septiembre de 1990, y adscrito a la repetida Unidad de Control.

Consecuencia, igualmente, de lo expuesto en los puntos anteriores, es la necesidad de la utilización técnica del muestreo, dada la numerosísima documentación recibida en el Tribunal ajustando la precitada técnica estadística a los matices que ofrece el control de la documentación contable.

BREVE APROXIMACION A LA
RESPONSABILIDAD POR LA
RENDICION DE CUENTAS
EN LAS ENTIDADES PUBLICAS

EDUARDO RANZ PERIAÑEZ,
*Jefe de la Asesoría Jurídica
del Departamento 1º de la
Sección de Fiscalización.*

BREVE APROXIMACION A LA RESPONSABILIDAD POR LA RENDICION DE CUENTAS EN LAS ENTIDADES PUBLICAS

I.-De acuerdo con lo dispuesto en la *Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas* y en la *Ley General Presupuestaria* (arts. 34 y 128 respectivamente), *serán cuentadantes* o responsables de la rendición de cuentas las Autoridades, funcionarios o empleados que tengan a su cargo la gestión de los ingresos, la realización de los gastos y/o las demás operaciones de las entidades que forman el Sector Público.

También serán cuentadantes quienes perciban subvenciones con cargo a fondos públicos respecto a la correcta aplicación de los mismos.

Estas breves referencias legales parecen apuntar a que son cuentadantes todos aquellos empleados públicos que tienen contacto con fondos públicos bien porque gestionen ingresos, realicen gastos o efectúen cualquier operación relacionada con fondos públicos, sin olvidar a los perceptores de subvenciones de dinero público respecto a los requisitos cuyo cumplimiento les condujo a su percepción.

Y esto creemos que no es exactamente así.

II.- Retomando el texto legal *parece que sólo son cuentadantes* las personas físicas que tienen algún tipo de responsabilidad en la dirección económica de las Entidades Públicas, lo que excluiría a todos aquellos que, por su trabajo público, también intervienen directa o indirectamente en esta gestión.

El Presidente de una Mesa de Contratación o de una Junta de Compras participa directamente en la gestión económica del Organismo y no parece que sea cuentadante.

El Abogado del Estado o representante del Servicio Jurídico del Estado estaría en la misma situación.

No podemos olvidar tampoco a los asesores que pueden tener la Mesa de Contratación o la Junta de Compras.

Los integrantes de los órganos de control interno, cuya fiscalización previa puede suspender la ejecución de operaciones, también estarían en este caso.

Las unidades administrativas que, en cierto sentido, podríamos llamar tutelantes, entre las que podríamos considerar a las Oficinas Presupuestarias y a la Unidad Central de Presupuestos, tienen múltiples facultades tanto de concesión como de paralización en el ámbito de las modificaciones crediticias, incidiendo plenamente en la gestión económica de la Entidad Pública, y tampoco se consideran cuentadantes.

Las unidades centrales de control interno, a través de las que se remiten a los órganos externos las cuentas rendidas, tienen encomendada la jefatura de las demás unidades de control interno y no suelen tener la consideración de cuentadantes.

Vemos que las personas o unidades que, a título de ejemplo, hemos citado, están interviniendo directamente en la gestión de la

Entidad Pública y sin embargo no son rendidores de cuentas en sentido estricto.

III.- Por tanto, vamos a tratar de alguna forma de *universalizar la concepción de rendición de cuentas*.

¿Qué podemos entender, en una concepción amplia, por rendición de cuentas?.

Entendemos que sería el dar cuenta de todo lo que se ha hecho en el ámbito temporal de ejecución presupuestaria con los recursos públicos asignados u obtenidos.

El gestor de los recursos públicos debe señalar lo que le entregan o le dicen que debe obtener y qué resultados logra, considerando todo desde el punto de vista económico y cumpliendo, claro es, toda la normativa legal vigente.

Pero nos surge la duda de a quién consideramos gestor público. ¿Lo es el responsable máximo de la Entidad Pública?.

Creemos que el concepto de cuentadantes se refiere a todos los que tienen a su cargo esta gestión pública, aunque la norma legal no llega a distinguir hasta qué nivel administrativo inferior debemos llegar, ya que a niveles superiores no sólo encontraríamos responsabilidad técnica sino también política, al existir siempre un último responsable máximo estatal.

Por tanto, estimamos que será responsable de la gestión toda aquella persona que tenga capacidad decisoria, bien por si, bien por delegación, en la ejecución de las operaciones de contenido económico de la Entidad Pública de la que es responsable o en la que participa, a nivel directivo, en la consecución de sus objetivos.

Dicho en otras palabras, cualquier empleado al servicio del Sector Público que, en el ámbito de la gestión de la Entidad Pública a la que pertenece, tenga alguna responsabilidad directa o indirecta de hacer o de asesorar será cuentadante, aunque este término limitado al ejercicio de su actividad específica.

IV.- En la *concepción legal española* nos encontramos con que los gestores normalmente gozan de manera nominal de una plena capacidad decisoria en el ámbito de su gestión económica, pero la misma se encuentra sometida a diversos controles, lo que lleva a una cierta real falta de autonomía administrativa en el ámbito de esta gestión.

En concreto vamos a referirnos a la existencia de los sistemas de control interno practicados mediante diversos procedimientos o técnicas y a las limitaciones que pueden realizar las unidades tutelantes como podrían ser, en cierta manera, las Oficinas Presupuestarias y las Unidades Administrativas responsables de la realización o modificación de los Presupuestos.

Es notorio que si la Entidad Pública realiza una operación contraria a la normativa vigente y la misma es puesta de manifiesto por cualquiera de los dos Organos anteriores, cada uno en el ámbito de sus competencias, sólo será responsable quien a sabiendas de su ilegalidad realizó esa operación, y no las Unidades que señalaron y elevaron a sus superiores aviso en tal sentido.

Ahora bien, ¿qué sucede cuando estas dos unidades de control limitan o impiden la realización de una operación que, posteriormente, se revela plenamente legal, y que no es recurrida por el gestor o, siéndolo, se le contesta con posterioridad a la fecha del cierre del ejercicio económico con lo que, por la vía de hecho, no puede llevarla a cabo?

¿Qué sucede si a un Organismo se le conceden recursos económicos notoriamente insuficientes o mal distribuidos para llevar a término sus funciones específicas?.

¿Qué podría hacerse ante un problema planteado en la ejecución del presupuesto y contestado una vez transcurrido el ámbito temporal de dicha ejecución?.

Creo que estaríamos ante una posible acción de no hacer que incide negativamente en la buena marcha de la gestión de la Entidad Pública sin que nadie responda normalmente por ella.

Con ejemplos meramente teóricos intentaremos aclarar lo manifestado.

V.- *Vamos a suponer* una Entidad Pública que percibe ingresos y realiza pagos, estando parte de sus gastos vinculados a un ingreso que tiene carácter finalista.

Ante un exceso de recaudación, superior al que figuraba presupuestado en el presupuesto de ingresos solicita en un mes, por ejemplo diciembre, autorización para incrementar su presupuesto de gastos con este exceso de ingresos que, repito, suponemos tienen carácter finalista.

Dando cumplimiento total a la normativa vigente y realizados todos los informes pertinentes exigidos, la solicitud llega a la Unidad administrativa competente a finales de dicho mes, y o no se contesta o se hace en el ejercicio siguiente, ya fuera del ámbito temporal de vigencia del presupuesto.

Relatado en otros términos, el exceso de ingresos destinado a financiar más gastos de los presupuestados no opera automáticamente sino que precisa autorización externa para incrementar el presupuesto de gastos financiado con la mayor recaudación obtenida.

Si desde el punto de vista práctico recordamos que puede existir una demora en conocer fehacientemente los ingresos efectuados a las Entidades Financieras acreditados mediante los oportunos certificados, la tramitación interna del expediente administrativo también lleva algunas fechas, días a los que habrá que añadir los dedicados a reunir los informes precisos del órgano de control interno y de la Oficina Presupuestaria (si ha lugar), el órgano administrativo presupuestario central recibirá la documentación transcurridos ya bastantes días desde que se decidió por el gestor realizar más gastos financiados por el exceso de ingresos, lo que sabe no puede realizar hasta tener el documento administrativo de autorización en su poder.

Este tiempo, ya de por sí dilatado, se complica si consideramos que estos hechos suelen producirse en los últimos meses del ejercicio presupuestario por lo que precisa más fechas para tramitar los expedientes de gastos.

La única solución que quizá el gestor llegaría a adoptar podría consistir en tramitar el incremento del presupuesto de gastos y los expedientes de gastos simultáneamente, lo que la legislación presupuestaria sabe no le permite, y luego proceder a regularizar. Pero, ¿y si no le autorizan el incremento del presupuesto de gastos o la autorización administrativa o su recepción es posterior a la fecha del cierre del presupuesto?.

¿Es responsable esta Entidad Pública de no haber podido realizar adecuadamente su gestión? o, por el contrario, ¿hizo bien al realizarla sin haber obtenido autorización, anotando contablemente estas operaciones de manera extrapresupuestaria, aunque luego no las pudo regularizar por causas externas y no imputables a ella?.

Parece que esta Entidad Pública no debería ser la única responsable de lo ocurrido y que como cuentadante también debería figurar la Unidad administrativa externa señalada.

VI.- *Otro ejemplo podríamos encontrarlo* en la Entidad Pública a la que se le modifica el proyecto de presupuesto que remite a la Unidad administrativa externa competente, la cual disminuye los importes destinados a retribuciones de personal cuando aquéllos se habían presupuestado conforme a la plantilla real aprobada.

Una variante de este ejemplo lo encontramos en los casos en los que durante el ejercicio presupuestario se convocan exámenes autorizados por la unidad administrativa externa competente para cubrir vacantes de plantilla, cuya dotación no estaba incluida en las dotaciones presupuestarias aprobadas inicialmente, y la Entidad Pública tramita y remite al exterior el correspondiente expediente administrativo de solicitud de suplemento de crédito.

También podría suceder, como otra hipótesis, la aprobación de un nuevo catálogo de puestos de trabajo cuyos complementos salariales son superiores, en la plantilla dotada, a los existentes al aprobar la cuantía inicial presupuestaria, y la Entidad Pública tramita también, remitiendo al exterior, el oportuno expediente de solicitud de suplemento de crédito.

Otra posibilidad la encontraríamos en el caso de que, existiendo cobertura presupuestaria suficiente, la misma no se materializase en la correlativa remesa de fondos ante las necesidades generales existentes y la insuficiencia de recursos suficientes.

En los supuestos de insuficiencia presupuestaria formal la postura legal es la de no tramitar los correlativos expedientes de gasto. Esta postura, ante la existencia de documentación oficial externa que aprueba estos gastos, como son las plantillas aprobadas y cubiertas mediante los oportunos nombramientos, las oposiciones o exámenes convocados mediante autorización externa suficiente, o los nuevos catálogos también aprobados externamente suponen una clara falta de coordinación administrativa que se produce fuera de la Entidad Pública, pero que la impide cumplir con sus obligaciones y realizar su gestión.

El caso de la carencia de fondos es todavía más claro.

Ante estos ejemplos, ¿se deben pagar los gastos de personal aprobados administrativamente fuera de la Entidad Pública pero carentes de cobertura presupuestaria suficiente?. ¿Se debe ser rigorista y cumplir la otra parte de la legalidad, paralizando la tramitación interna de estos gastos?.

¿Debe ser únicamente la Entidad Pública que padece estos problemas la responsable de la gestión realizada?.

VII.- Otro *caso práctico* lo hallamos en la Entidad Pública que tramita un expediente de gasto y su órgano de control interno repara el fondo del mismo suspendiendo su tramitación.

Ante esta situación el órgano gestor sabemos que puede someterse y anular lo actuado o discrepar del reparo producido, elevando el problema a instancias superiores para que lo resuelvan.

Toda esta tramitación administrativa lleva su tiempo y, en alguna ocasión, puede suceder que la solución definitiva no recurrida o recurrible se produce fuera del ámbito temporal de ejecución del presupuesto o, dentro de su vigencia, con tiempo insuficiente para tramitar y resolver el expediente de gasto.

¿Es buena gestión no gastar el importe de estos créditos?. ¿Es adecuado tramitar con cargo a otro ejercicio estos gastos?.

En ambos casos ¿tiene el Organo de control alguna responsabilidad en la rendición de aquellas y estas cuentas por su error?.

VIII.- Por último, *supongamos* que la Entidad Pública tramita, a su entender correctamente, una transferencia de crédito interna de su

presupuesto y la Unidad administrativa que debe proponer su aprobación o la informa desfavorablemente (y por tanto no se aprueba) o la tramita favorablemente pero no puede comunicar esta resolución favorable dentro del año natural de vigencia del presupuesto.

Al rendir cuentas de su gestión el Organismo, ¿cómo justifica el anterior hecho, que ha marcado negativamente el resultado de su gestión?.

IX.- *Volviendo al punto III, propugnamos de manera reiterada una universalización de la rendición de cuentas* en la que el cuenta-dante no sea un mero anotador de las operaciones que realiza su Entidad Pública, en su mayor parte de una manera inerte y con escasa capacidad decisoria ya que los caudales que maneja le vienen fijados generalmente por el Organismo administrativo tutelante que le aprueba su proyecto de presupuesto, modificado o no, y le somete a controles rigurosos que le restan agilidad a las decisiones de gestión que precisa adoptar, sino *un efectivo gestor* concebido como la Autoridad que gestiona una Entidad Pública en su más amplio sentido aunque sólo puede contar con unos recursos económicos limitados y cuyo importe su órgano administrativo tutelante debe justificar como adecuados y suficientes para sus necesidades, quedando además de manifiesto, a través de su Organismo de control interno, ya sea previo ya sea a posteriori, la imposibilidad de haber mejorado la gestión mediante otra combinación distinta de la realizada de los limitados recursos puestos a disposición de la Entidad Pública.

X.- Ante la realidad imperante de manera mayoritaria en la que prima una concepción limitada de la gestión, normalmente más formalista y rigurosa que ágil y práctica *concluyo* señalando que deberían ser cuentadantes en este aspecto formalista no sólo los gestores directos de las Entidades Públicas sino también los indirectos.

Consideramos gestores indirectos a quienes de alguna manera asesoran la gestión, en múltiples ocasiones de hecho decisoriamente, a los órganos de control interno en el ámbito de la discrecionalidad que múltiples veces condiciona los resultados de la actividad de la Entidad Pública y a las unidades administrativas tutelantes del presupuesto que modifican los anteproyectos de presupuestos eliminando importes de gastos que se conoce perfectamente que son ineludibles y que permiten o impiden modificaciones crediticias quizá en alguna ocasión de manera algo discrecional, condicionando con ello de manera efectiva el resultado de la gestión.

III.- TRABAJOS DE INTERES PROFESIONAL

LOS TRIBUNALES DE CUENTAS EN LOS PAISES COMUNITARIOS

MARIA MERCE ALABAU I OLIVERAS,
Contadora Diplomada del Tribunal de Cuentas de España.
Directeur de Cabinet du Fonds Social Européen.
Tribunal de Cuentas de Las Comunidades Europeas.

Seguidamente se recoge un extracto del trabajo de investigación antes citado y que, la mencionada autora, publicó como Monografía N^o 88 del Instituto de Estudios Fiscales correspondiente al año 1990.

Se han elegido los capítulos II (El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas), IV (Descripción sucinta de los Tribunales de Cuentas de Once de los Estados Miembros) y V (El horizonte del Gran Mercado Único de 1993) por ser los que constituyen una aportación de interés profesional más directamente conectada con la demanda de información teórica y científica que, sobre estas materias, se percibe en el ámbito profesional español.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

CREACION DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE LAS COMU- NIDADES EUROPEAS.

El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas (TCCE) fue creado por el Tratado de Bruselas de 22 de julio de 1975 (1), que entró en vigor el 1 de julio de 1977, una vez que, el 23 de mayo del propio año, se depositara el último instrumento de ratificación.

El Consejo Europeo, en diciembre de 1975, para acelerar la ratificación de dicho Tratado, invitó a los Estados miembros a una rápida conclusión de los procedimientos en trámite, con el fin de que el Tribunal pudiera entrar en funciones en el curso del año 1976. A pesar de ello, el TCCE no se creó oficialmente hasta el 18 de octubre de 1977 siendo el 25 del propio mes de octubre cuando celebró su primera reunión, una vez que los Miembros fundadores prestaron la promesa de sus cargos.

El referido Tratado de Bruselas de 1975 confirió, asimismo, al Parlamento Europeo (PE) el poder exclusivo para la aprobación de las cuentas de las Comunidades Europeas (CE), rendidas por la Comisión; poder que, con anterioridad, era compartido entre el Consejo y el Parlamento. Era lógico que tal atribución de poderes al PE se acompañase de una intensificación de las actividades de control y, sin lugar a dudas, el mejor medio para alcanzar este objetivo era el de disponer del TCCE, que se creó simultáneamente.

(1) DOCE n° 359/77.

EL SISTEMA DE CONTROL EXISTENTE ANTES DE 1975.

El TCCE es heredero del Comisario de Cuentas de la CECA y de la Comisión de Control CEE-CEEA (2). Mas, los débiles poderes de investigación con que habían sido dotados dichos órganos por el Reglamento Financiero de la época y su situación de dependencia jurídica y material respecto del Consejo, les impedía, en la práctica, ejercer un control efectivo sobre la Comisión.

En este sentido cabe recordar que la Comisión de Control CEE-CEEA dependía, para la definición de sus medios materiales, del presupuesto de funcionamiento del Consejo y, asimismo, su organización se regulaba por un Reglamento del Consejo.

La situación no era, pues, satisfactoria, excepción hecha del control efectuado en el ámbito de la CECA donde el Comisario de Cuentas -haciendo una interpretación extensiva de los textos- realizaba efectivamente un control externo significativo (3).

A esta debilidad estructural del órgano del control externo, se añadía la ausencia de control político de la gestión de la Comisión, puesto que era al Consejo a quien los Tratados otorgaban, en su redacción inicial, el ejercicio del poder de conceder la aprobación, o no, de las cuentas rendidas por la Comisión.

(2) Creados respectivamente en virtud de los artículos 6 y 78 del Tratado de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), 206 del de la Comunidad Económica Europea (CEE), y 18 del de la CEEA (EURATOM), en su redacción inicial. Hay que señalar que ambos organismos de control fueron fusionados en uno sólo, por los artículos 21 y 22 del Tratado de Bruselas de 8 de abril de 1965, que entró en vigor el 1 de julio de 1967.

(3) La calidad del control externo de la CECA se debió a la naturaleza misma de las actividades de la CECA, a la cual el Tratado de París había convertido en una institución a medio camino entre una administración y un banco, operando en un sector concurrencial y abierto -el mercado internacional de capitales- y, en consecuencia, obligado a una gestión rigurosa y transparente. De hecho, el informe del Comisario de Cuentas de la CECA fue siempre un documento sustancial (alrededor de 200 páginas) y la realización del control dio lugar a pocos problemas.

El Consejo se beneficiaba, pues, antes de 1975, de una confusión de poderes, debido a que acumulaba funciones de legislador, de autoridad presupuestaria y de autoridad de control. Por este hecho, el ejercicio del poder de conceder, o no, la aprobación de las cuentas rendidas por la Comisión se resumía, en aquella época, a sus aspectos técnicos: cierre de las cuentas, definición contable del saldo que ha de ser incorporado al ejercicio siguiente, etc.

PODERES Y ATRIBUCIONES DEL TCCE.

El Tratado de Bruselas de 1975, así como el Reglamento Financiero de las CE (4) definen los poderes y las atribuciones del TCCE, que el propio Tribunal resumió en su primer Informe Anual, el relativo al ejercicio 1977 (5).

(4) De 21 de diciembre de 1977.

(5) DOCE C-313 de 30-12-1978, pág. 5.

- "Examiner les comptes de la totalité des recettes et dépenses des Communautés et de tout organisme créé par elles, dans la mesure où l'acte de fondation n'exclut pas cet examen;"
- Examiner la légalité et la régularité de toutes les recettes perçues et de toutes les dépenses effectuées et s'assurer de la bonne gestion financière;
- Contrôler les recettes et les dépenses des Communautés en procédant, au besoin, à des contrôles sur place auprès des institutions des Communautés et dans les Etats membres. A cette fin, la Cour se mettra en rapport avec les différents départements ou institutions compétents en matière de contrôle dans les Etats membres;
- Obtenir des institutions des Communautés ou des institutions de contrôle nationales communication, sur sa demande, de tout document ou toute information nécessaire à l'accomplissement de sa mission. La Cour estime qu'en vertu du traité elle est seule à pouvoir juger de quels documents et informations elle a besoin;
- Etablir un rapport annuel après la clôture de chaque exercice et s'assurer que ce rapport soit publié au Journal Officiel des Communautés européennes, accompagné des réponses des institutions;
- Envoyer aux institutions des exemplaires du rapport annuel;
- Presenter de sa propre initiative des observations sur des questions particulières;
- Rendre des avis à la demande d'une des institutions des Communautés;
- Assister l'Assemblée et le Conseil dans l'exercice de leurs fonctions de contrôle de l'exécution du budget;

ESTATUTO JURIDICO DEL TCCE.

Los Tratados no se refieren al TCCE como una institución. Empero, si bien el TCCE no es una institución en el sentido jurídico del vocablo, hay que señalar al respecto que en el proyecto de creación del Tribunal de Cuentas Europeo, impulsado por el Parlamento Europeo se pretendió -con el fin de otorgarle la mayor independencia posible- que fuese una institución autónoma, como lo son el Parlamento, el Consejo, la Comisión y el Tribunal de Justicia de las CE.

Mas, son razones históricas las que nos explican el hecho de que el TCCE no fuera considerado explícitamente como una institución. En efecto, el legislador del Tratado de Bruselas de 1975 no creyó necesario modificar la disposición de carácter general y declarativa de 1957, puesto que el objeto del referido Tratado de 1975 era modificar disposiciones de carácter específico.

Pero, aún sin ser definido como tal, el Tribunal goza de las mismas prerrogativas que las otras instituciones comunitarias. Tanto es así que el Reglamento (CECA-CEE-CEEA) del Consejo nº 1376 modificó el artículo 1º del Estatuto de Funcionarios (6) para prever la asimilación del TCCE a una institución.

El TCCE goza de autonomía presupuestaria (7), de capacidad jurídica -incluso para establecer libremente su reglamento interior- y de plena autonomía en cuanto a la gestión de su personal. En conclusión, el TCCE puede ser asimilado a una "cuasi institución".

-
- Rendre des avis sur des propositions faites par la Commission à propos des:
 - a) Règlements financiers et plus particulièrement à propos des questions budgétaires et de contrôle;
 - b) Méthodes à suivre pour mettre les ressources propres à la disposition des Communautés;
 - c) Règles relatives aux attributions des ordonnateurs des comptables et des contrôleurs financiers".

(6) DOCE C-313 de 30.12.1978, pág. 5.

(7) Sección 5ª del Presupuesto General de las CE.

COMPOSICION DEL TCCE. PROCEDIMIENTO DE DESIGNACION DE SUS MIEMBROS Y ESTATUTO DE LOS MISMOS.

Componen actualmente el TCCE 12 Miembros, uno de cada Estado (cuando se creó el TCCE estuvo formado por 9 Miembros, que pasaron a 10 al adherirse Grecia (8), y al número actual con la incorporación de España y Portugal a las Comunidades Europeas (9)). El procedimiento de su designación es diferente del de los Miembros de la Comisión (Comisarios) y del de los Jueces del Tribunal de Justicia de las CE (10). A los Miembros del TCCE los propone el Gobierno respectivo y los nombra el Consejo por unanimidad, después de haber sido votados en el Pleno del Parlamento Europeo (habiendo previamente comparecido en una sesión informativa de la Comisión de Control Presupuestaria ante la cual los candidatos han de dar cumplida respuesta a las preguntas de los Diputados).

El régimen jurídico de los Miembros del TCCE (11) tiene ciertas analogías con el de los Jueces del Tribunal de Justicia. Así, en lo que se refiere a: la duración del mandato; las garantías concedidas en el ejercicio de sus funciones; al deber de abstenerse en la aceptación de instrucciones de ningún gobierno ni de ningún organismo; las incompatibilidades, etc.

Al igual que los Jueces, no pueden ser cesados por sus respectivos Gobiernos, siendo únicamente el Tribunal de Justicia la institución que puede decidir su cese a instancia del Tribunal de Cuentas. Se les

(8) Por el Tratado de Atenas de 28.5.1979, que entró en vigor el 1.1.1981 (DOCE L 291 de 19.11.1979 y de ratificación en el DOCE L 346 de 2.12.1981).

(9) Por los Tratados de Madrid y Lisboa de 12.6.1985 que entraron en vigor el 1-1-1986, DOCE L 302 de 15-12-1985.

(10) Comisarios y Jueces son nombrados mediante "Decisión de los gobiernos reunidos en el seno del Consejo" (arts. 158 y 167 Tratado CEE); un procedimiento de designación que se sitúa al margen del sistema comunitario.

(11) Recogido en los arts. 78 sexto del Tratado de la CECA, 206 del de la CEE y 180 del de la CEEA.

aplican también las mismas disposiciones en cuanto a la dedicación exclusiva y al protocolo sobre privilegios e inmunidades de las CE. Asimismo es análoga la forma de elegir el Presidente, que no es nombrado por el Consejo, sino por los Miembros del propio Tribunal.

Los Miembros son nombrados por un período de 6 años, siendo su mandato renovable (12). Los 9 Miembros iniciales, nombrados el 17 de octubre de 1977, fueron los Sres.: Murphy (Irlanda), Angioi (Italia), Gaudy (Bélgica), Johansen (Dinamarca), Leicht (R.F. Alemania), Lelong (Francia), Mart (Luxemburgo), Middelhoek (Holanda) y Price (Reino Unido). (El cuadro 1 indica la composición inicial del Tribunal y la existente a 9 de enero de 1990).

Para asegurar la continuidad del TCCE se estableció que las renovaciones fueran parciales y así, de los nueve Miembros iniciales, cuatro -mediante sorteo- recibieron un mandato de 4 años (13).

La ampliación de las CE a 10 Estados miembros, tras la incorporación de Grecia, dio lugar al nombramiento del 10º Miembro del Tribunal, el Sr. Georges Vitalis, con efectos desde el día 1º de enero de 1981 (14), pero con un mandato que finalizaría el 17 de octubre de 1983, fecha en la que se produciría la siguiente renovación parcial. Asimismo los miembros español y portugués nombrados el 27 de enero de 1986 (15), tras la incorporación a las CE de España y Portugal, recibieron, por el mismo motivo, un mandato hasta el 17 de octubre de 1987.

(12) Art. 206.7º CEE.

(13) En virtud del artículo 206.4.2 del Tratado CEE.

El primer sorteo, fue efectuado por el Presidente en ejercicio del Consejo el 25 de octubre de 1977 y originó que los Miembros Sres. Angioi, Gaudy, Johansen, y Murphy, ejercieran un mandato reducido a 4 años.

Actualmente las renovaciones parciales siguen haciéndose cada 2 y 4 años y no cada 3 años como sería lógico con una composición del TCCE 12 Miembros que se renuevan por mitad.

(14) DOCE L 375 de 30.12.1980.

(15) DOCE L 27 de 1.2.1986

Desde el inicio de las actividades del TCCE -en 1977- hasta el 1 de enero de 1990, se produjeron los siguientes cambios de titular: en la renovación parcial de 1983 el Sr. Brixtofte (Dinamarca) sustituyó al Sr. Johansen, el Sr. Carey (Reino Unido) al Sr. Price, el Sr. Haase (República Federal de Alemania) al Sr. Leicht, y el Sr. Vallas (Grecia) al Sr. Vitalis; en 1986, tras la dimisión del Sr. Murphy (Irlanda) fue nombrado el Sr. Ryan; en la renovación parcial de 1987 el Sr. Hebette (Bélgica) sustituyó al Sr. Gaudy; en abril de 1989, tras la dimisión del Sr. Brixtofte, fue nombrado el Sr. Warberg. En la renovación parcial de 1989 -el 21 de diciembre- los Srs. Strasser (Francia), Thoss (Luxemburgo), Androutsopoulos (Grecia) y Friedman (Alemania) sustituyeron a los Sres. Lelong, Mart, Vallas y Haase respectivamente.

DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS ENTRE LOS MIEMBROS.

Los textos de los Tratados proporcionan muy pocas indicaciones sobre el funcionamiento del TCCE. El Reglamento Financiero (16) añade, al respecto, algunas normas complementarias, más bien escasas. El Reglamento interior del TCCE que adoptaron los propios Miembros no se aprobó hasta el 14 de marzo de 1978 (17). Con tal vacío normativo el Tribunal tuvo que elegir Presidente, lo que hizo el 9 de noviembre de 1977, cargo que recayó en el Sr. Michael N. Murphy (Irlanda). En la distribución de competencias inicial realizada a finales del año 1977, se asignó a cada Miembro, a la vez, funciones -sectores- de control (que se desarrollan en el Cuadro 2) y responsabilidades administrativas y de gestión.

El expresado reparto de responsabilidades no se realizó teniendo en cuenta la cuantía de los fondos presupuestarios a controlar por cada

(16) Ver NOTA (4)

(17) Abordando 3 cuestiones esenciales:

- a) Elección y poderes del Presidente;
- b) División de competencias entre los Miembros, Colegialidad;
- c) Modalidades de reunión y de voto.

sector, y así el Miembro que tenía a su cargo el Sector FEOGA-Garantía pasó a controlar casi el 70% del presupuesto de gastos de las CE, mientras que el Miembro a cargo del sector Investigación e Inversiones, apenas controlaba el 2%. Asimismo, el control de los gastos de funcionamiento y de personal, que conjuntamente representaban el 5,4% del gasto total comunitario, se repartió entre dos Miembros. El control de los ingresos se atribuyó a uno sólo. Esta distribución, nada equitativa de responsabilidades de control, se ha ido arrastrando, como se verá, hasta la actualidad, con escasas modificaciones.

Con la entrada de Grecia a las CE el reparto de competencias se alteró otorgando al Presidente y a dos Miembros competencias relacionadas solamente con el orden interno del TCCE (como se deduce del Cuadro 3). Este hecho, redujo los sectores de control preexistentes a 7, sin corregir apenas las disparidades señaladas en el párrafo anterior, con lo que siguieron existiendo 2 macro-sectores (FEOGA-Garantía y Recursos Propios), 2 sectores medianos (FEDER-FEOGA-Orientación y FSE-CECA) y 3 micro-sectores.

El 18 de octubre de 1981 tras la elección como Presidente del Sr. Pierre Lelong (Francia), el Sr. Murphy se hizo cargo del sector FEOGA-Garantía (Cuadro 4).

El 30 de noviembre de 1982 los señores G. Vitalis (Grecia) y N. Price, (Reino Unido) intercambiaron sus sectores.

De nuevo, el 18 de octubre de 1983, debido a una renovación parcial de Miembros las competencias de los mismos sufrieron modificaciones (como se expresa en el Cuadro 5).

A raíz de la elección del Sr. Marcel Mart (Luxemburgo) como Presidente del TCCE, el 18 de octubre de 1984, se produjeron cambios en las atribuciones de competencias a los Miembros (cambios que se reflejan en el Cuadro 6).

Tales atribuciones se mantuvieron hasta el 27 de enero de 1986 fecha en que tuvo lugar el nombramiento de los Miembros español y portugués, hecho que condujo nuevamente a una redistribución de competencias creándose dos nuevos sectores: el del IVA y el del FEOGA-Garantía II. Josep Subirats, 1^{er} Miembro español en el TCCE, se hizo cargo del Sector IVA (creado por desdoblamiento del de Recursos propios) y Carlos B. Moreno, Miembro portugués, del Sector de Investigación (que dejó libre el Sr. Carey al encargarse del nuevo FEOGA-Garantía I también desdoblado) (ver cuadro 7).

El 18.5.1986 con la dimisión del Sr. Murphy (Irlanda) y su sustitución por el Sr. Richie Ryan, se produjo una redistribución de competencias, como se indica en el Cuadro 8.

El 18 de octubre de 1987 -fecha de una nueva renovación parcial- el Miembro español, Josep Subirats, y el portugués, Carlos M.B. Moreno, cuyo 1^{er} mandato terminaba, fueron nombrados para ejercer un nuevo mandato de 6 años. La sustitución de Paul Gaudy (Bélgica) por Fernand Hebette, permitió que el Miembro español asumiera el control de un Fondo Estructural, deseo que ya había expresado al tomar posesión de su cargo. Así, el Sector del Sr. Gaudy se desdobló en dos: Fondo Social Europeo (Bajo la responsabilidad del Sr. Subirats) y FEOGA-Orientación y Pesca (a cargo del Sr. Hebette). Por el contrario, el Sector Recursos propios volvió a absorber el del IVA, retrocediéndose en el paso adelante que se había dado en 1986 al dedicar 2 sectores al control de los Recursos propios (Cuadro 9).

En abril de 1989, con la dimisión del Miembro danés Sr. Keld Brixtofte y el nombramiento del Sr. Ole Warberg, para sustituirle, se produjo un nuevo reajuste en la atribución de competencias entre los Miembros, al pasar los Sres: Pierre Lelong (Francia) al sector FEOGA-Garantía II y Ole Warberg al sector de Cooperación con los países en vías de desarrollo y terceros. (Las atribuciones de los Miembros del TCCE, a 1 de octubre de 1989, se indican en el Cuadro 10).

El 9 de enero de 1990, el Sr. Angioi (Italia) fue elegido como

Presidente del Tribunal comportando que -con efectos de 12 de enero- las responsabilidades entre los Miembros -ya comprendidos los nombrados el 21 de diciembre anterior- se distribuyeran tal como se recoge en el Cuadro 10.

LOS GRUPOS DE CONTROL.

La desigual distribución de competencias de control entre los Miembros, ya señalada, se intentó paliar por la vía de la colegialidad, que debería regir las decisiones del TCCE. En este sentido, el 2 de octubre de 1985 -3 meses antes de la incorporación de España y Portugal a las CE-, el TCCE tomó la decisión de constituir 3 Grupos de control, integrados por 4 Miembros cada uno, que iniciarían su actividad tan pronto tomaran posesión los Miembros de España y Portugal.

Cada Grupo estaría presidido por un decano, cargo que recaería en el Miembro de mayor antigüedad en el Tribunal de entre los componentes del mismo. Los grupos tendrían plenas competencias para decidir el reparto de personal entre los sectores respectivos. En cuanto a su intervención en la función fiscalizadora, aun sin tener poder de decisión, examinarían y eventualmente modificarían -antes de que fueran elevados al Pleno-, los proyectos de informes, de dictámenes, y/o de programas de trabajo propuestos por los Miembros ponentes, responsables de cada Sector. No obstante, el Miembro ponente se reservaría el derecho de presentar su propuesta al Pleno, en caso de no aceptar las objeciones del Grupo.

Tal como estaba previsto, al incorporarse los Sres. Subirats (España) y Moreno (Portugal), los grupos se constituyeron como filtro o fase previa a la intervención del Pleno, que es el órgano que aprueba los informes. El Pleno del TCCE, antes de aprobar el proyecto de informe o de dictamen presentado por el Miembro ponente (responsable del Sector correspondiente) analiza su contenido rigurosamente y, en general, introduce modificaciones, a veces profundas, no ajenas al

prestigio alcanzado por los informes anuales y especiales del TCCE. (La composición de los Grupos a 12 de enero de 1990 se expresa en el Cuadro 11).

Los grupos mencionados, si bien han representado un paso adelante en la dirección de la colegialidad del Tribunal, no han evitado la atribución dispar de fondos presupuestarios a controlar (puesto que, por ejemplo, en el Grupo I se concentran, todavía actualmente, los sectores competentes para la fiscalización del FEOGA-Garantía, es decir de cerca del 70% de los gastos). Para paliar esta disparidad y reforzar, al mismo tiempo la colegialidad, el Sr. Subirats (España) presentó en el curso del seminario de reflexión del Tribunal, el 28 de junio de 1989, una proposición (18) tendente a establecer una repartición equitativa -entre los Miembros- de los fondos a controlar.

LAS COMPETENCIAS DE CONTROL DEL TCCE.

Las competencias fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas son las establecidas por los Tratados CEE, CECA y CEEA (19), que no sólo le confieren atribuciones en el ámbito de los controles de legalidad y de regularidad de las cuentas sometidas a su fiscalización -competencias que se explican por ellas mismas- sino también en el del control

(18) Documento interno del Tribunal de fecha 28 de abril de 1989.

(19) Art. 206 bis del Tratado CEE, 78.7 del de la CECA y 180 bis del de la CEEA. Art. añadidos por el art. 16 del Tratado de Bruselas (ver nota 1). El mismo art. 206 bis contiene normas sobre el ejercicio de las competencias de control del TCCE.

Así el art. 206 bis del Tratado CEE señala:

“El Tribunal de Cuentas examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Comunidad. Examinará también las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier organismo creado por la Comunidad en la medida en que el acto constitutivo de dicho organismo no excluya dicho examen.

El Tribunal de Cuentas examinará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y garantizará una buena gestión financiera.

El control de los ingresos se efectuará sobre la base de las liquidaciones y de las cantidades entregadas a la Comunidad.

de la buena gestión financiera, término que, desde su creación, el TCCE lo ha asociado a juzgar principalmente "si los medios utilizados son los mejores, es decir los menos onerosos y los más eficaces" (20).

La doctrina es coincidente, en cierta medida, en considerar que el control de la buena gestión financiera -traducción del vocablo alemán "Wirtschaftlichkeit"- va mucho más lejos que el control de regularidad y se detiene en los límites de la oportunidad (21).

El control de los gastos se efectuará sobre la base de los compromisos asumidos y los pagos realizados.

Ambos controles podrán efectuarse antes del cierre de las cuentas del ejercicio presupuestario considerado".

El art. 78 del Tratado de la CECA, en su número 7, se refiere a que:

"Cuando el procedimiento previsto en el presente artículo hubiere concluido, el Presidente del Parlamento Europeo declarará que el presupuesto administrativo ha quedado definitivamente aprobado".

Y el artículo 180 bis de la CEEA, añade que:

"El control se llevará a cabo sobre la documentación contable, y en caso necesario, en las dependencias correspondientes de las instituciones de la Comunidad y en los Estados miembros. El control se efectuará en colaboración con las instituciones nacionales de control o, si no poseen éstas las competencias necesarias, con los servicios nacionales competentes. Tales instituciones o servicios comunicarán al Tribunal de Cuentas si tienen la intención de participar en el mencionado control.

Las instituciones de la Comunidad y las instituciones nacionales de control o, de no poseer éstas las competencias necesarias, los servicios nacionales competentes, comunicarán al Tribunal de Cuentas, a instancia de éste, cualquier documento o información necesaria para el cumplimiento de su misión.

El Tribunal de Cuentas elaborará, después del cierre de cada ejercicio, un informe anual. Dicho informe será transmitido a las instituciones de la Comunidad y publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, acompañado de las respuestas de estas instituciones a las observaciones del Tribunal de Cuentas.

El Tribunal de Cuentas podrá, además, presentar en cualquier momento sus observaciones sobre cuestiones particulares y emitir dictámenes, a instancia de una de las instituciones de la Comunidad.

El Tribunal de Cuentas aprobará sus informes anuales o sus dictámenes por mayoría de los miembros que lo componen.

El Tribunal de Cuentas asistirá al Parlamento Europeo y al Consejo en el ejercicio de su función de control de la ejecución del presupuesto".

(20) Informe Anual del TCCE relativo al año 1977, punto 1-6 2º párrafo, página 6, DOCE C 313 de 21.12.1978.

(21) - Georges Gojat "L'évolution du droit budgétaire européen de 1952 à 1973" RSF, 1974, página 86;

Al respecto cabe señalar que la Comisión de las CE, principal cuentadante del TCCE, hace una interpretación restrictiva de los poderes de control del TCCE, en el ámbito de la buena gestión financiera, mientras que el Parlamento Europeo hace una interpretación extensiva.

Para que el controlador pueda analizar y evaluar la buena gestión financiera del gestor ha de investigar en tres ámbitos: el del objetivo perseguido por el poder político; el de las medidas tomadas para la realización del objetivo; y el de la ejecución de dichas medidas.

El TCCE, en sus informes anuales, dedica los capítulos relativos al Título 1º al control de legalidad y regularidad, y los del Título 2º al de la buena gestión financiera.

A este respecto hay que resaltar que, con frecuencia, los cuenta-dantes -especialmente la Comisión Europea- reprochan al Tribunal el extender sus informes, por la vía del control de la buena gestión, al terreno de la política económica.

-
- Guy Isaac "Les principes fondamentaux du système budgétaire des CE" página 60 "Notes et études Documentaires" nº 4184 y 4185;
 - J.C. Leygues "La Commission de contrôle des CE" Revue du Marché Commun, 1974, página 62;
 - Para H. Marty en "Le controle externe des finances publiques européennes" Edition Labord, Bruselas 1988, página 89, el control de la buena gestión financiera consiste en "la apreciación de la puesta en práctica de las medidas adoptadas por el Ejecutivo en aplicación de los objetivos definidos por el legislador, para analizar si estas medidas han alcanzado su objetivo a un coste aceptable comparado con los resultados obtenidos".

TENTACION DEL PARLAMENTO EUROPEO DE UTILIZAR EL TCCE PARA AMPLIAR SU PROPIO PODER.

El Tribunal de Cuentas Europeo ha tenido siempre buenas relaciones con el Parlamento Europeo al que asiste en el ejercicio de su poder de aprobación -o no- de las cuentas rendidas por el ejecutivo. Ello no es de extrañar, habida cuenta que el TCCE fue creado cuando se desarrollaron los poderes presupuestarios del Parlamento. Los trabajos del Tribunal han recibido, desde su inicio, una acogida favorable por parte del Parlamento europeo que da todo su apoyo a la actividad fiscalizadora del mismo. Así el Parlamento, presta una gran atención al Informe Anual del TCCE en los debates relativos a la aprobación de las cuentas comunitarias y también en lo que respecta al seguimiento de los informes especiales del TCCE.

Es de destacar que, a veces, el Tribunal ha tenido que "protegerse" del interés del Parlamento que, interpretando extensivamente las competencias de aquél, ha tratado de conseguir que el Tribunal realizara fiscalizaciones en ámbitos susceptibles de dar lugar a informes del TCCE que sirvieran de apoyo al PE en sus resoluciones políticas.

En mi opinión, el Tribunal ha defendido, en este sentido, una actitud inequívoca. Ciertamente asiste al Parlamento en todo lo referente a la aprobación, o no, de las cuentas de las CE, pero guarda su total independencia en cuanto a establecer su programa de fiscalización para seleccionar, de oficio, sus actividades de control.

DESCRIPCION SUCINTA DE LOS TRIBUNALES DE CUENTAS DE ONCE DE LOS ESTADOS MIEMBROS (1).

En general los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros de la Europa Comunitaria son órganos colegiados, si bien cabe señalar que Inglaterra, Irlanda y Dinamarca tienen un órgano unipersonal, el Auditor General.

De las competencias de los Tribunales de Cuentas de la Europa Comunitaria sólo una es común a todos: la relativa al control externo de las cuentas de la Administración Central del Estado. En el ejercicio de esta competencia las diferencias se encuentran particularmente en lo que se refiere a la práctica y/o desarrollo del denominado "procedimiento contradictorio" como trámite previo a la publicación de los resultados de las fiscalizaciones; asimismo, en la certificación o no de las cuentas fiscalizadas.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE FRANCIA.

Fue Napoleón I, en 1807, el creador del Tribunal de Cuentas de Francia (TCF) (2), Tribunal que, junto con el Consejo de Estado y la Inspección de Hacienda, goza del estatus más alto existente en el Estado francés.

Por lo que se refiere a su organización, componen el Tribunal de Cuentas francés unos 250 Magistrados que gozan de una gran autonomía personal. Son: el Primer Presidente, siete Presidentes de Sala, ochenta y cinco "Conseillers-maitres" y ciento diez "Conseillers-référendaires" (3). El Primer Presidente, los Presidentes de Sala y los

(1) El de España ha sido estudiado en el Capítulo II.

(2) Que, según el artículo 47 de la Constitución Francesa vigente "asistirá al Parlamento y al Gobierno en el control de la ejecución de las leyes financieras".

(3) Cargo equivalente al de los Jefes de división en el ámbito comunitario.

“Conseillers-maîtres” son nombrados por Decreto acordado en Consejo de Ministros, los otros Magistrados son nombrados por el Presidente de la República (4).

Un tercio de los “Conseillers-maîtres” procede del exterior del Tribunal. Los Presidentes de Sala se elijen siempre de entre altos funcionarios del TCF, pero el Primer Presidente puede proceder del exterior.

El TCF está dividido en siete Salas cuyas competencias les son asignadas por el Primer Presidente. La primera Sala del TCF, a la que competen los asuntos económicos y financieros generales, es la que, tras el examen de las cuentas anuales, elabora un informe especial del Tribunal que contiene una declaración general de conformidad (5) sobre las que se basa el Parlamento para pronunciarse sobre la aprobación de la gestión económico-financiera del ejecutivo. Pero también, el TCF, extiende su ámbito de control al de la buena gestión financiera (“bon emploi des fonds”), por haber asumido gradualmente competencias sobre el mismo.

El informe anual presentado por el TCF pone de manifiesto las irregularidades y/o infracciones de las normas y principios presupues-

(4) Art. 4 de la Ley 67-483 de 22.6.1967 relativa al TCE.

(5) Constituye presupuesto necesario de la aprobación definitiva por la Asamblea de las Cuentas del Estado para cada ejercicio por el “voto de la ley de reglamento”.

Tal Declaración es el resultado de la verificación que el TCF realiza de dos series de documentos: por una parte las cuentas individuales de los contadores, por otra, las cuentas generales cuya exactitud formal es atestiguada por la Comisión de Fiscalización de las cuentas de los Ministerios.

Con base en estas Declaraciones, el Parlamento, por el informe de su Comisión competente, está en condición de cerrar las cuentas del ejercicio correspondiente, es decir, de fijar definitivamente los ingresos y los gastos. Este procedimiento obliga a la Administración a llevar ordenadamente las cuentas generales del Estado. Además, las Declaraciones generales de conformidad y el voto de las leyes de reglamentos permiten al Parlamento extraer en el ámbito político (especialmente con vista al voto de los presupuestos ulteriores), las conclusiones que el conocimiento de los resultados de la ejecución de los ingresos y gastos públicos tienen como corolario.

tarios siendo su análisis muy significativo para información del Parlamento.

Además de las observaciones relativas a la ejecución presupuestaria en el ámbito del Gobierno central, el informe anual incluye una sección en la que se resumen los principales puntos contenidos en el informe relativo a la gestión presupuestaria de las administraciones regionales así como secciones separadas sobre las observaciones realizadas en el ámbito de las administraciones locales, las industrias nacionales y la Seguridad Social. El informe se somete al Presidente de la República y a los Presidentes de la Asamblea Nacional y del Senado y se publica en el Diario Oficial.

Asimismo el TCF fiscaliza la aplicación de los fondos públicos otorgados vía subvenciones, préstamos, anticipos, garantías, tasas parafiscales, participaciones en capital, etc.

Por lo que se refiere al control de las Corporaciones Locales, la Ley 82-213 (6) que creó las Cámaras Regionales de Cuentas transfiere a estas últimas el control de las cuentas de aquellas Corporaciones; las observaciones que formulen las referidas Cámaras Regionales deberán, empero, hacerse públicas por el TCF (7).

EL CONTROLADOR Y AUDITOR GENERAL DE INGLATERRA.

Los orígenes de la institución nacional de control externo de Inglaterra se remontan al siglo XIV. Su forma actual data de 1866, año en el que se promulgó la Ley reguladora de la hacienda y auditoría pública.

(6) De 2 de marzo de 1982, que modifica la Ley nº 67-483 de 22 de junio de 1967 relativa al Tribunal de Cuentas.

(7) En virtud del nº II del artículo 19 de la Ley 67-483, modificado por la Ley 82/213, que señala: "el informe público del TCF trata a la vez de los servicios, organismos y empresas directamente controladas por él, y sobre las colectivizaciones, establecimientos, sociedades, agrupados y organismos sujetos a la competencia de las Cámaras Regionales de Cuentas".

En este sentido, a principios del siglo XIX, el Parlamento fue reforzando gradualmente su control sobre la aplicación de los fondos públicos. A tal fin la propia Cámara de los Comunes creó, en 1861, el "Public Accounts Committee" (PAC) (8). Para ayudar a las Cámaras en su tarea se aprobó, en 1986, una Ley que disponía que todos los ministerios estaban obligados a rendir sus cuentas, debiendo éstas estar certificadas e informadas por el "Comptroller and Auditor General" (C y AG) (9) antes de ser presentadas al Parlamento.

El C y AG y su departamento se crearon para prestar servicio a la Cámara de los Comunes a través de su PAC y será este último quien realizará, de forma sistemática, un seguimiento de los informes del C y AG.

El Controlador y Auditor General es nombrado por la Corona, a propuesta del Primer Ministro (10), y puede ser cesado únicamente a petición conjunta de ambas Cámaras del Parlamento. Es independiente del Ejecutivo y actúa en el marco de la Cámara de los Comunes. Su cargo es vitalicio (11).

Reconocimiento que el Controlador y Auditor General no podía examinar todas y cada una de las operaciones contables, una Ley modificativa de 1921 autorizó un sistema selectivo de auditoría financiera para concentrar así su atención al examen de eficiencia y de economía (auditoría de la buena gestión financiera).

(8) Componen el PAC 15 Miembros designados de forma que reflejen las fuerzas de los partidos políticos en la Cámara. Es tradición que el Presidente del mismo pertenezca al grupo político de la oposición.

(9) Órgano unipersonal que realiza las funciones que, en los países latinos, asumen los Tribunales de Cuentas en tanto que órganos colegiados.

(10) En virtud de la sección 6ª de la Ley de 1976.

(11) Aunque es costumbre que se jubile a los 65 años. Cuenta con un staff de alrededor 710 personas, de los cuales 585 son auditores.

Aunque hubo intervenciones en el Parlamento (12) para ampliar las competencias de fiscalización del Controlador y Auditor General al ámbito de las industrias nacionalizadas y al de las Corporaciones Locales, sin embargo, la Ley de 13 de mayo de 1983, que entró en vigor el 1.1.1984, siguió sin incluir a las empresas nacionalizadas (13) y a las Corporaciones Locales en el referido ámbito de control.

El C y AG ejerce asimismo una parte del control previo. La Tesorería ha de recabar su autorización para la salida de fondos del Estado, para lo cual el C y AG debe asegurarse de que el gasto es legítimo y que se realiza en el marco de los créditos autorizados.

Por lo que se refiere a los resultados de sus fiscalizaciones, el C y AG certifica cada cuenta de crédito sin perjuicio de las observaciones contenidas en el informe, explicitando si las sumas gastadas se han aplicado o no a los fines autorizados por el Parlamento.

La referida Ley de 1983 permite al C y AG informar de los resultados de sus fiscalizaciones al Parlamento o a la Cámara de los Comunes, en cualquier momento, sin esperar a la terminación de un ejercicio presupuestario.

EL TRIBUNAL FEDERAL DE CUENTAS DE LA RFA.

Desde principios del siglo XVIII han existido en Alemania instituciones fiscalizadoras de cuentas en pleno funcionamiento, que han actuado con total independencia de la administración pública. El Rey Federico Guillermo I de Prusia creó la "Cámara de Cuentas",

(12) 11º informe de Select Committee on Expenditure, 1976-77 (HC 535) 1er informe especial del PAC, 1980-81 (HC 115) y Proyecto de Ley presentado a la Cámara de los Comunes, el 1.1.2.1982, sobre el control parlamentario del gasto público.

(13) Son auditores privados externos nombrados por el Ministro responsable, quienes tienen a su cargo la revisión de tales cuentas.

institución que se limitó a realizar, en su inicio, la comprobación oficial de las cuentas. Tras el establecimiento del Imperio germánico en 1871 la función fiscalizadora pasó a ser realizada por la institución denominada "Tribunal de Cuentas del Reich", y ello hasta el final de la segunda guerra mundial.

El actual "Bundesrechnungshof" Tribunal Federal de Cuentas de la RFA (TFC) en su forma actual, se creó en 1950 por la Ley Federal de 27 noviembre.

La Constitución establece que la República Federal está constituida por la Federación y once Estados (Länder), cada uno de ellos con su propio gobierno autónomo, lo cual conlleva a la existencia del Tribunal Federal de Cuentas competente en el ámbito de la Federación (14) y once "Landesrechnungshof" Tribunal de Cuentas Estatales, uno para cada Estado (Länder).

La referida Ley Federal de 27 de noviembre de 1950, relativa a la creación y funciones del TFC, establece que este último es la "suprema autoridad para la fiscalización de las cuentas de los organismos y administraciones federales" denominándolo "instancia suprema federal independiente frente al Gobierno y sólo sometida a la Ley" (15).

(14) En su artículo 144 la Constitución establece:

- a) El Ministro federal de Hacienda rendirá anualmente al Congreso de Diputados y al Consejo Federal, informe sobre los ingresos y gastos, así como sobre los bienes y las deudas.
- b) Las cuentas serán examinadas por un Tribunal de Cuentas cuyos miembros gozan de independencia judicial. Las Cuentas Generales y un resumen de los bienes y de las deudas, se presentarán al Congreso y al consejo Federal en el curso del próximo año económico, con las observaciones del Tribunal de Cuentas para la aprobación de las cuentas del Gobierno Federal. La fiscalización de cuentas será regulada por una Ley federal.

(15) En los Presupuestos del Estado Federal figura el relativo al Tribunal Federal de Cuentas con su propia e independiente personalidad. Las Cuentas del Tribunal son remitidas por éste directamente a los cuerpos legisladores.

Dirigen el Tribunal Federal de Cuentas un Presidente (16), un Vicepresidente -como delegado permanente de aquél- elegidos ambos por el Parlamento Federal y ocho Miembros (17), nombrados por el Presidente de la República a propuesta del Presidente del Tribunal.

Sus competencias y poderes son establecidos en la Ley sobre los principios presupuestarios de la Federación y los Länder de 19 de agosto 1969 (18), y en el Código del Presupuesto Federal (19) de la misma fecha.

La Constitución (20) enumera, en términos generales, las funciones del TFC, mientras que la Ley de principios presupuestarios (21) y el Código del Presupuesto federal (22) contienen disposiciones más detalladas. Así: el TFC fiscalizará toda la gestión financiera y presupuestaria del Gobierno de la Federación, incluyendo la de las empresas federales y de la Seguridad Social, y extendiéndose sus competencias al ámbito de aquellos organismos no federales que desarrollen parte del plan del presupuesto federal, hayan recibido fondos de la Federación para determinados fines o administre bienes o fondos federales.

El TFC, además de las relativas a la fiscalización de las cuentas, tiene competencias para formular las indicaciones que estime pertinentes respecto de la confección del anteproyecto de presupuesto para los ejercicios siguientes. Asimismo el Tribunal deberá ser oído previamente respecto a cualquier disposición general sobre contabilidad y administración dictadas por los Ministerios federales.

(16) A quien le son de aplicación, en cuanto a su situación jurídica, las normas que rigen para los Jueces del Tribunal Supremo Federal.

(17) Además, los efectivos del TFC los integran 47 jefes de Sección de Control y 297 auditores que, con el resto del personal, se elevan a 453 personas.

(18) En su capítulo 55º.

(19) En su parte V.

(20) En su artículo 114.

(21) En su sección 42.

(22) Parte V.

El Código del Presupuesto Federal (23) regula la organización y funcionamiento de las unidades de fiscalización interna bajo la responsabilidad de unidades especiales destinadas al efecto.

Los Ministerios federales dispondrán la constitución y el ámbito de jurisdicción de las unidades de fiscalización internas (24), pero estas unidades, que llevan a cabo una denominada pre-auditoría que precede a la del Tribunal Federal, sólo tienen que aceptar las instrucciones procedentes del Tribunal Federal de Cuentas (25).

El TFC, confiando en la información obtenida por las unidades de auditoría interna en el ámbito de la regularidad, puede concentrar sus propios esfuerzos en la realización de la auditoría de gestión financiera, abarcando la economía, la eficacia y la eficiencia. Además el TFC puede examinar si una decisión política ha sido la mejor desde el punto de vista económico, pero no puede manifestarse, en cambio, sobre si la decisión ha sido en sí apropiada.

El TFC expone cada año los resultados de sus fiscalizaciones, en forma de observaciones para el Congreso y el Senado que pueden ser significativas para la aprobación de la gestión del Gobierno Federal. Asimismo eleva las mismas a dicho Gobierno.

Tales observaciones harán constar, en particular: si los importes que figuran en la cuenta presupuestaria concuerdan con los que aparecen en las cuentas primarias y si los ingresos y gastos, tal como han sido fiscalizados, están debidamente apoyados por piezas justificativas; en qué casos significativos no se han respetado las normas y principios aplicables a la gestión financiera; cualquier crítica sustancial procedente de la fiscalización de las participaciones del Gobierno

(23) En su sección 100.

(24) Que están funcionalmente, a todos los efectos prácticos, bajo la supervisión y el control del TFC. Los recursos humanos dedicados a la auditoría del Gobierno federal, por tanto, son del orden de 2.300 personas.

(25) Además, el director de cada una de ellas es nombrado y cesado con el consenso del TFC.

en las empresas de derecho privado; medidas que se recomiendan para el futuro, etc.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE ITALIA.

El origen de la "Corti dei Conti", Tribunal de Cuentas de Italia (TCI), se remonta a 1862. Es una institución autónoma de rango constitucional (26).

Además del Presidente, integran el TCI los Presidentes de Sección, el Procurador General, los Viceprocuradores Generales y 352 consejeros, nombrados por el Jefe del Estado a propuesta del Consejo de Ministros. Los consejeros se nombran de entre los consejeros referendarios del TCI.

La institución está dividida en secciones jurisdiccionales y de fiscalización.

El TCI ejerce un control "a priori" que, en la actualidad, predomina sobre el control "a posteriori", aun cuando recientes leyes han dispuesto que se someta directamente al control "a posteriori", toda una serie de actos particulares, sobre todo en materia de financiación de obras públicas o relativos a la intervención del Estado en la economía.

El control "a posteriori" del TCI asume dos formas: 1) la practicada con carácter general sobre las cuentas de algunas empresas autónomas del Estado (Ferrocarriles, Correos y Telecomunicaciones, Monopolios del Estado, Hacienda Pública forestal, etc.) sin haber realizado el control "a priori"; y 2) el control a través de una verificación de toda la gestión que concierne al presupuesto del Estado y que se practica sobre actuaciones ya controladas en vía preventiva o sucesiva y se concreta en el examen final de cada ejercicio presupuestario.

(26) Art. 100.2,3 de la Constitución.

En el plano organizativo el control del TCI sobre los actos de las Administraciones periféricas, que ejercen poderes estatales descentralizados, está asegurado por las correspondientes delegaciones y secciones regionales del TCI.

El TCI presenta anualmente al Parlamento los resultados de las fiscalizaciones practicadas sobre la gestión del presupuesto del Estado, de cada organismo, juntamente con las cuentas y los balances de los organismos fiscalizados.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE BELGICA.

Los orígenes históricos del Tribunal de Cuentas belga (TCB) se remontan a 1386 cuando se estableció en Lille un Tribunal de Cuentas para Flandes, y a 1404 al establecerse otro para el ámbito de Brabante y Limburgo.

Esta situación se prolongó hasta principios del siglo XIX, no siendo hasta 1807, durante la ocupación francesa bajo el régimen napoleónico, y más tarde en 1830, cuando se estableció definitivamente el actual Tribunal en virtud del Decreto del Congreso de 20 de diciembre. Este Decreto fue derogado y el TCB quedó regulado por el artículo 116 de la Constitución (27) y por la Ley Orgánica de 1846 (28); Ley que con algunas salvedades sigue vigente.

Compete al Tribunal de Cuentas belga, en virtud de los referidos textos, examinar, en representación del Parlamento, los ingresos, los gastos y las operaciones de préstamos y empréstito del Estado, de las comunidades, regiones y ciertos organismos públicos.

(27) Promulgada mediante Decreto de 7 de febrero 1831.

(28) De 29 de octubre, que desarrolló la Ley general de contabilidad pública de 15 de mayo de 1846 algunos de cuyos artículos hacen también referencia al Tribunal de Cuentas.

Tras la creación del Tribunal en 1830 se estableció que éste debía proceder, además de a la fiscalización "a posteriori", a la aprobación previa (visado) de las cuentas, antes de que se realizara el gasto.

En consecuencia, la función fiscalizadora del Tribunal tiene dos aspectos distintos: el control "a priori" de las operaciones y el examen de las cuentas generales del Estado, de las comunidades, regiones y ciertos organismos públicos "a posteriori". Las observaciones derivadas de los controles del TCB son elevadas al Parlamento y/o a las Asambleas regionales o comunitarias.

El Tribunal está compuesto de 10 Consejeros y 2 Secretarios Generales, y dividido en dos Salas, una francófona y otra de habla neerlandesa, cada una de las cuales consta de un Presidente, 4 Consejeros y 1 Secretario General, todos ellos elegidos por la Cámara de Representantes (29).

El primer Presidente preside los plenos del Tribunal. El Presidente de cada Sala distribuye sus Consejeros en dos secciones y reparte las competencias fiscalizadoras entre los mismos.

El TCB goza de una libertad total para conceder o denegar su aprobación al gasto ministerial; sólo el Consejo de Ministros puede obligar al Tribunal, si bien con sujeción a normas estrictas, a dar su aprobación a dicho gasto. Cuando el Tribunal concede de este modo - con reservas- su aprobación, informa inmediatamente de ello al Parlamento y/o a las Asambleas concernidas e incluye el caso entre las observaciones de su informe anual.

(29) Por un período de 6 años pudiendo ser reelegidos, aunque han de jubilarse a más tardar a la edad de 70 años. La Cámara tiene asimismo la facultad de cesarlos.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE HOLANDA.

Los orígenes del Tribunal de Cuentas de Holanda (TCH) se remontan al año 1446. Fue creado por Philips de Goede de Borgona, que lo estableció en La Haya.

En 1814, cuando se constituyó el Reino de los Países Bajos, el Tribunal recibió en la Constitución el nombre de "Algemene Rekenkamer".

La existencia y el funcionamiento del TCH se enmarcan en la Constitución y, desde 1927, sus actividades han sido regladas por la Ley de Presupuestos y Contabilidad, modificada en 1976.

La Constitución (30) (tal y como fue modificada en 1983) junto con las disposiciones que rigen el Consejo de Estado se refieren al TCH señalando que le corresponderá examinar los ingresos y gastos del Estado y que sus Miembros serán nombrados con carácter vitalicio por Real Decreto.

Componen el TCH 3 Miembros -siendo uno de ellos el Presidente-, para cuyo nombramiento la responsabilidad se reparte entre el propio TCH, la Segunda Cámara del Parlamento y el Gobierno.

El TCH es responsable de la fiscalización en el ámbito nacional; no examina las cuentas de las administraciones regionales y locales. Su competencia se ha extendido al control de las cuentas de las empresas públicas y de la Seguridad Social en virtud de la modificación de la Ley de Contabilidad Pública que entró en vigor el 1º de febrero de 1989.

En lo que se refiere al control interno, la legislación atribuye al TCH un papel consultivo al respecto si bien es responsabilidad del Ministerio el garantizar un control interno sobre su propio funcionamiento.

(30) En su capítulo 4º.

EL AUDITOR GENERAL DE DINAMARCA.

En Dinamarca la fiscalización externa está a cargo del "Rigsrevisionen" Auditor General (AG), órgano unipersonal que es nombrado por la Corona a propuesta del Ministro de Economía, previa consulta al Comité de Contabilidad Pública del Parlamento.

Sus funciones están reguladas por la Ley de 26 de junio de 1975 (31), que entró en vigor el 1º de enero de 1976.

La expresada Ley (32) dispone que al AG ha de fiscalizar todas las cuentas públicas, además de todas las de las instituciones, asociaciones y/o fundaciones cuyos gastos o déficits estén sufragados por subsidios o contribuciones del Gobierno.

Al AG compete también fiscalizar (33) las cuentas de las administraciones locales y regionales relativas a actividades cuyos gastos son reembolsados por el Gobierno.

Asimismo, la Ley de 1975 (34) establece que el AG debe presentar al Comité de Contabilidad Pública del Parlamento un informe anual sobre la aplicación de los créditos asignados en el presupuesto.

En este sentido el AG no emite ningún certificado o dictamen sobre la corrección o adecuada presentación de la Cuenta General del Estado. Elabora, empero, un informe anual sobre la ejecución del Presupuesto y lo presenta al Comité de Contabilidad Pública del Parlamento (35) quien lleva a cabo el seguimiento de los informes del AG.

(31) En su artículo 1º.

(32) En su artículo 2º.

(33) En virtud del artículo 4 de la referida Ley de 26.6.1975.

(34) En su artículo 17.

(35) El cual, en virtud del artículo 47 de la Constitución danesa, consta de 6 miembros nombrados por el Parlamento.

El AG no publica formalmente los informes resultantes de sus fiscalizaciones, siendo el referido Comité de Contabilidad Pública, el que los hace públicos; informes que, al igual que todos los documentos estatales, no son secretos en Dinamarca, están disponibles para el público en general y se remiten, en consecuencia, a la prensa nacional.

LOS TRIBUNALES DE CUENTAS DE PORTUGAL, GRECIA, IRLANDA Y LUXEMBURGO.

PORTUGAL

La existencia del Tribunal de Cuentas de Portugal (TCP) se remonta al año 1849.

La vigente Constitución de la República Portuguesa (36), establece que el "Tribunal do Contas" es el órgano superior de control de las cuentas públicas, y al que corresponde pronunciarse sobre: la ejecución presupuestaria de la Cuenta General del Estado; el control de legalidad de los gastos públicos; y el control de las cuentas que la Ley le asigne.

En el ámbito del control de los gastos públicos, el Tribunal de Cuentas interviene, generalmente, en dos tiempos: antes de la liquidación del gasto, acordando su visado previo al mismo, es decir ejerce el control "a priori" y después de la liquidación del gasto, procediendo al examen, verificación y cotejo de los justificantes contables relativos a los gastos de los servicios que no tienen autonomía propia, y asimismo interviene en el control de las cuentas de gestión de los organismos dotados de autonomía. En este sentido ejerce el control "a posteriori".

Tal control "a posteriori" realizado por el TCP consiste aún,

(36) En sus artículos 205 y 212.

esencialmente, en el control de legalidad y de regularidad, a pesar de la existencia de disposiciones legales en materia de análisis de eficacia y de eficiencia (37).

El ámbito de control del Tribunal comprende las cuentas de la Administración del Estado y de todas las personas colectivas de derecho público con autonomía administrativa y/o financiera y, asimismo, en general, de todos los administradores y/o responsables colectivos o individuales públicos, salvo que estén exceptuados expresamente por Ley de dicho control.

Cabe, al respecto, señalar que el Tribunal de Cuentas no es competente para el ejercicio del control en un ámbito tan importante como el de las empresas públicas y participadas.

El TCP lo integran el Presidente y siete Magistrados; el primero es nombrado por el Presidente de la República a propuesta del Gobierno, y los Magistrados son designados por el Ministro de Hacienda.

GRECIA

Por lo que se refiere a Grecia, su Tribunal de Cuentas tiene cierta semejanza con el de Italia y el de Portugal, por cuanto está integrado por Magistrados que ponen el acento en el control "a priori", mientras que la función fiscalizadora "a posteriori", externa, no va más allá de la realización de un control de legalidad y de regularidad.

IRLANDA

En Irlanda, el Controlador y Auditor General, es un órgano unipersonal, siendo sus competencias similares a las descritas al referirme a Inglaterra.

(37) En virtud del Decreto-Ley 260/76 de 26-11-1976.

LUXEMBURGO

La Cámara de Cuentas de Luxemburgo -con un Presidente y dos Miembros-, es, principalmente, un órgano de control "a priori", con funciones que recuerdan en este aspecto a la de la Intervención General de la Administración española. En cuanto al control externo, "a posteriori", la Cámara tiene competencias para fiscalizar las cuentas de la Administración Central del Estado, pero carece de ellas en cuanto se refiere a las de la Seguridad Social y a las de las empresas públicas o participadas.

EL HORIZONTE DEL GRAN MERCADO UNICO DE 1993.

PROCESO DE CONVERGENCIA.

Las Comunidades Europeas están inmersas en un proceso de convergencia para hacer realidad un mercado único el 1.1.1993; un proceso que pasa por la unión económica y monetaria, la armonización fiscal, la desaparición de las fronteras internas, la Europa social, etc. En este ámbito aparece manifiesta la necesidad de estudiar los efectos de la integración europea sobre las actividades fiscalizadoras de los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros y las del Tribunal de Cuentas Europeo.

Es evidente que la consecución del mercado único europeo disminuye el margen de maniobra de los Estados miembros, su soberanía en suma, puesto que la transferencia de competencias legislativas de los Estados miembros al legislador europeo parece indisoluble con la terminación y/o la consecución del mercado único.

En el horizonte de 1993, y por lo que se refiere a las competencias de los distintos Tribunales de Cuentas, se plantea el problema de la

existencia, en algunos Estados, de Tribunales que carecen de competencias para fiscalizar, por ejemplo, las cuentas de la Seguridad Social, las de las empresas públicas y/o las de las administraciones locales que gestionan fondos comunitarios. Ello puede conllevar, por una parte, a un mayor protagonismo del TCCE en el ámbito de los Estados miembros y, por otra, a un laxismo de los Tribunales estatales, hecho que sería lamentable puesto que son justamente esos últimos quienes están más cerca del hecho a fiscalizar. En este sentido será necesaria una armonización de las competencias de los distintos Tribunales de los Estados miembros y no solamente en el ámbito estatal, sino que habrá que tenerse en cuenta, en el momento de tal armonización, la existencia y las competencias de los Tribunales de Cuentas de los Länder alemanes y las de los de las Comunidades Autónomas Españolas.

RELACIONES ENTRE EL TCCE Y SUS HOMOLOGOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS.

En los Tratados de las Comunidades Europeas se encuentran escasas indicaciones referentes a las modalidades del control externo y, las que dan, son vagas.

En este sentido, el art. 206 bis del Tratado CEE establece que las fiscalizaciones del TCCE en los Estados miembros se efectuarán "en liaison" con las instituciones nacionales de control externo o con los servicios nacionales competentes, en el caso de que aquéllas no dispongan de las competencias necesarias. El concepto "en liaison" no puede ser más impreciso.

La imprecisión o inexistencia de definiciones al respecto ha impulsado al TCCE, desde su puesta en marcha en 1977, a organizar y desarrollar las relaciones con los organismos nacionales de control externo -los Tribunales de Cuentas estatales- mediante diversos procedimientos, tales como los contactos multilaterales en forma de reuniones anuales con los presidentes de los Tribunales de Cuentas de

los Estados miembros, para asegurar la "liaison". También se han llevado a cabo múltiples acciones encaminadas a establecer contactos bilaterales, en particular en el transcurso de las fiscalizaciones "in situ" del TCCE en los Estados miembros.

El referido art. 206 bis explicita, que las instituciones nacionales de control externo podrán participar en las fiscalizaciones y añade que los Tribunales de Cuentas estatales notificarán al Tribunal europeo si van a participar -o no- en las fiscalizaciones "in situ" que realizará aquél. Y que, además, todo documento e información necesaria para el buen desarrollo de la fiscalización del TCCE será comunicado a éste por las mencionadas instituciones nacionales de control.

Los referidos Tratados tampoco son explícitos en lo que se refiere a las relaciones del TCCE con los órganos responsables del control interno (interventores), en el ámbito estatal, ni con los de las instituciones europeas (controladores financieros).

Cabe señalar, no obstante, que en la fase de preparación de las fiscalizaciones "in situ" del TCCE en los Estados miembros (fase que llevan a cabo los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros) los "agentes de enlace" -"agents de liaison"- desempeñan un papel importante: el de comunicar las informaciones y el de introducir a los auditores del TCCE en los organismos a fiscalizar.

Por lo que se refiere a la fase de ejecución "in situ" de las fiscalizaciones del TCCE hay que señalar que los recursos aplicados a tal fin por la autoridad presupuestaria representaron, en 1989, 700.000 Ecus, de un presupuesto total para el TCCE de 30 millones de Ecus para 1989. Dicho importe está destinado a cubrir los gastos inherentes a las fiscalizaciones del Tribunal en los servicios gestionarios en Bruselas, en los Estados miembros y en los denominados países terceros que son beneficiarios de recursos comunitarios para ayudas al desarrollo. Siendo insuficiente la dotación (los auditores del Tribunal europeo han venido aplicando una quinta parte de su tiempo a la

realización de dichas fiscalizaciones "in situ") se hace necesario -año tras año- una petición de incremento de crédito para hacer frente a los gastos que conllevan las mencionadas fiscalizaciones.

Respecto a la colaboración de los Tribunales de Cuentas estatales para con el TCCE, ésta es diferente según los Estados miembros. Así, por ejemplo, Inglaterra y la RFA, si bien facilitan la labor de las fiscalizaciones "in situ" del TCCE, apenas participan en las mismas, mientras que, en España y/o en Italia, por ejemplo, los agentes de enlace, ya sea personalmente o por medio de auditores especializados en cada materia, asisten regularmente a las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas Europeo.

Mas, en la práctica, raramente ocurre que los auditores de los Tribunales de Cuentas estatales participen efectivamente como controladores en las fiscalizaciones del Tribunal europeo. Muchos son los argumentos que apoyan tales hechos, entre ellos el de evitar el riesgo de confundir las responsabilidades. Los Tribunales de Cuentas estatales desempeñan, eso sí, el papel de intermediarios para transmitir los resultados de las fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas europeo a las instituciones fiscalizadas.

LA COOPERACION ENTRE EL TCCE Y LOS TRIBUNALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS EN EL HORIZONTE DE 1993.

Con la puesta en práctica de las medidas contenidas en el Acta Unica, en el proceso que ha de completarse antes de 31.12.1992, aparece el concepto de "partenariat"; es decir, la estrecha cooperación entre la Comisión de las CE y cada Estado miembro -incluidos, en su caso, Länder, Comunidades, Regiones, Corporaciones Locales- durante todas las fases de cada programa de acción común, desde su establecimiento hasta la evaluación de los resultados.

“Partenariat” y gestión descentralizada son las vías futuras del ejercicio de las competencias de las CE, tanto en el ámbito de la Política agraria común, como en la ejecución de los programas derivados de la aplicación de las políticas comunitarias a través de los Fondos estructurales.

Ante el avance del sistema de “partenariat” para la realización de los programas comunitarios es necesario que la cooperación entre el TCCE y los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros avance también; y no se limite a aspectos formales.

Un “partenariat” de las actividades de la CE, entre la Comisión y los Estados, debería acompañarse también de una coordinación entre el TCCE y sus homólogos de los Estados miembros -que son quienes están más cerca de la realización del hecho a fiscalizar-, para compartir, para distribuirse el ejercicio de las actividades de control, en particular las fiscalizaciones en el ámbito de la legalidad y de la regularidad de los ingresos y de los gastos comunitarios cobrados o pagados por las administraciones estatales, según su propia normativa.

Incluso actualmente, debido a la descentralización ya existente, es cada vez más frecuente que los Informes anuales y especiales del TCCE contengan referencias críticas a la gestión de los fondos comunitarios realizada por las autoridades de los Estados miembros. La Comisión no es ahora, ya, la única destinataria de las observaciones críticas del TCCE; las administraciones nacionales de los Estados miembros son también objeto de ellas.

Grosso modo, ante el horizonte de 1993, en el ámbito del control externo es necesaria -resumiendo lo que se ha expuesto a lo largo del trabajo- la armonización de competencias de los Tribunales de Cuentas y la cooperación recíproca en las fiscalizaciones “in situ”. Este es uno de los retos que se imponen. Obviamente, sin una armonización previa de las competencias de los Tribunales de Cuentas no puede existir acción coordinada, porque parte de los recursos comunitarios

circulan gestionados en régimen de "partenariat" con intervención, además del Estado, de sociedades estatales, de la Seguridad Social, de Länder, Comunidades, Regiones y Corporaciones Locales, de instituciones financieras, sobre las cuales la mayoría de los Tribunales de los Estados miembros no tienen ninguna competencia de control externo.

De no afrontarse prioritariamente el esfuerzo para llegar a la armonización y coordinación de las actividades de los Tribunales de Cuentas de la Europa Comunitaria en el horizonte de 1993, el control de la ejecución de los presupuestos comunitarios se debilitará. El TCCE no va a crecer y a convertirse en una enorme Institución que pueda llegar a todos los hechos a fiscalizar. Al contrario, su crecimiento anual es mínimo, como es mínimo también el crecimiento de su presupuesto.

A fin de cuentas se produciría el fenómeno indeseado que el flujo de recursos transferidos entre las CE y los Estados miembros, dejaría de ser fiscalizado por falta de coordinación de los órganos de control externo.

LA NECESARIA ARMONIZACION.

Reforzar la cooperación entre los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros y el Tribunal Europeo exige un punto de partida común: la armonización de sus actividades fiscalizadoras, difícil de realizar por las diferencias existentes en el ámbito competencial de los distintos Tribunales de Cuentas estatales.

A fin de armonizar el ámbito competencial de los trece Tribunales: el europeo y los de los Estados miembros, en mi opinión, podría tomarse como marco de referencia el del Tribunal de Cuentas de España que cuenta con la más moderna Ley reguladora de órganos externos de control: la Ley Orgánica de 12 de mayo de 1982 (completada por la Ley de Funcionamiento de 5 de abril de 1988).

En este sentido, el primer paso para la armonización consiste en tomar -o no- en cuenta las competencias de control "a priori", que ostentan los Tribunales de Cuentas de Bélgica, RF de Alemania, Italia, Luxemburgo, Grecia y Portugal. En mi opinión son competencias que no parece necesario armonizarlas puesto que ello debe considerarse una cuestión ajena al ejercicio del control externo. Tampoco precisan armonización, por los mismos motivos, las competencias consultivas que ostentan algunos Tribunales.

Así, buscando las analogías en cuanto a las competencias de control externo de los trece Tribunales, una se pone de manifiesto: todos tienen competencias para fiscalizar las cuentas de las administraciones centrales de los Estados miembros. Aún así, ello es cierto en cuanto al control de legalidad y de regularidad, ya que por lo que se refiere al control de eficacia, eficiencia y economía, Bélgica, Grecia, Italia y Luxemburgo carecen de competencias para llevarlo a cabo.

En cuanto al control de las empresas públicas o sociedades sometidas al derecho privado pero con participación del sector público superior al 50%, carecen de competencias: Grecia, Luxemburgo, Portugal y Gran Bretaña.

Por lo que se refiere a las subvenciones, créditos, avales y otras ayudas del sector público, percibidas por personas físicas o jurídicas del sector privado, carecen de competencias: Bélgica, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo y Portugal.

En el ámbito del control de las cuentas de la Seguridad Social, carecen de competencias: Luxemburgo, Grecia y Portugal.

En relación al control de las Corporaciones Locales, la carencia de competencias se constata en Gran Bretaña, RF Alemana, Italia, Bélgica, Grecia y Luxemburgo.

En fin, en cuanto a las competencias de enjuiciamiento (por lo menos el disponer de poder sancionador, en la vía de responsabilidad

contable contra las que ofrezcan resistencia a las demandas de los Tribunales de Cuentas para facilitar informaciones o colaboraciones necesarias para llevar a cabo el ejercicio de la función fiscalizadora de los mismos) no disponen de tales poderes ni el TCCE ni los Tribunales de la RF Alemana, Dinamarca, Irlanda, Luxemburgo y Gran Bretaña.

Tomando como marco de referencia la Ley Orgánica del TC de España, y en su intento de armonizar las competencias de los trece Tribunales de Cuentas de la Europa Comunitaria, los únicos Tribunales que no precisarían ninguna adaptación serían los de Francia y Holanda.

Por lo que se refiere a los restantes Tribunales de Cuentas de los Estados miembros, las competencias que deberían añadirseles, a fin de tener un ámbito competencial homogéneo al del TC de España, se reflejan en el cuadro siguiente:

Tribunales de Cuentas de los Estados Miembros	Competencias de control a añadir para alcanzar un ámbito competencial homogéneo al Tribunal de Cuentas de España					
	Eficacia Eficiencia Economía	Empresas Públicas y Participaciones	Subvenciones, créditos, avales percibidos por el sector privado	Seguridad Social	Corporaciones Locales	Enjuiciamiento
TCCE						X
Bélgica	X		X		X	
RF Alemania					X	X
Dinamarca						X
Grecia	X	X	X	X	X	
Irlanda			X		X	X
Italia	X		X		X	
Luxemburgo	X	X	X	X	X	X
Portugal		X	X	X		
Reino Unido		X			X	X

Los Presidentes de los trece Tribunales de Cuentas de la Europa comunitaria se reunieron en La Haya los días 27 y 28 de septiembre de 1989, con el fin de avanzar en la vía de la armonización de sus competencias. Las alternativas que se plantearon al respecto se resumen, de hecho, en dos: una primera consistente en estudiar un progresivo acercamiento de las competencias de los doce Tribunales de Cuentas estatales para con el TCCE (es decir, tomar como marco de referencia el del TCCE) -hecho que implicaría el abandono de la función de enjuiciamiento- y la segunda alternativa (sugerida por el Tribunal de Cuentas de Holanda) que representaría la disminución, o desaparición de las competencias fiscalizadoras del TCCE en los Estados miembros, conservando una función coordinadora en este ámbito.

Esta última tesis desarrolla la idea que los Tribunales de Cuentas estatales, además de las tareas y competencias propias, que les confieren las legislaciones estatales, recibirían tareas y competencias adicionales en virtud de la legislación comunitaria; estas últimas, solamente aplicables a la fiscalización de los ingresos y gastos comunitarios. En fin, los TC estatales dispondrían, a la vez, de un mandato del legislador estatal y de un mandato del legislador europeo.

La propuesta del Tribunal de Cuentas de Holanda precisa que el TCCE podría convertirse en coordinador para asegurar el mantenimiento de las normas europeas, en materia de control de los ingresos y gastos comunitarios.

Pienso que, en principio, la necesidad de armonizar las competencias de los trece Tribunales de Cuentas se ha puesto de manifiesto claramente y se ha reconocido en la conferencia referida de los trece presidentes. El procedimiento para alcanzarla puede ser de diferente manera, pero una tercera alternativa podría ser, como he señalado, la de tomar como marco de referencia armonizador la moderna Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España.

El horizonte de 1993 tiene sombras también. La falta de armonización del control externo es una de ellas. Conviene resaltarla para despertar interés en contribuir a que desaparezca.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS COMO
INSTITUCION GARANTIZADORA DEL
CUMPLIMIENTO DEL ART. 31.2
DE LA CONSTITUCION

JOSE MARIA MARQUEZ JURADO,
Letrado del Tribunal de Cuentas.

SUMARIO

1. El artículo 31.2 de la Constitución.
 - 1.1. Evolución del precepto hasta su redacción definitiva.
 - 1.2. Su situación en el Texto constitucional.
 - 1.3. Contenido y análisis del artículo.

2. Las garantías generales del artículo 31.2 (18).
 - 2.1. Introducción.
 - 2.2. La vinculación a todos los poderes públicos.
 - 2.3. Regulación por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial.
 - 2.4. La tutela de los derechos y libertades a través del recurso de inconstitucionalidad.
 - 2.5. Conclusión.

3. El control de eficiencia "o" economía en el artículo 31.2 de la Constitución de 1978.
 - 3.1. Definición de los conceptos.
 - 3.2. Requisitos para llevarlo a cabo. El presupuesto por programas en el Ordenamiento jurídico español (46).
 - 3.3. Los sujetos del control. El control interno de economía y eficiencia.

4. El Tribunal de Cuentas y el artículo 31.2 de la Constitución.
 - 4.1. Las relaciones entre los artículos 31.2 y 136 de la Constitución.
 - 4.2. El desarrollo normativo del artículo 136.
 - 4.3. El control de eficiencia "o" economía. Su encuadre en las funciones del Tribunal de Cuentas.
 - 4.4. La forma de llevar a cabo estos controles.
 - 4.5. Los medios de comunicación del resultado de sus trabajos (91).

5. Conclusión.

1.- EL ARTICULO 31.2 DE LA CONSTITUCION.

1.1.- *Evolución del precepto hasta su redacción definitiva.*

Hasta que el proyecto de Constitución de 1978 no llega al Senado existió un desequilibrio entre el tratamiento legal dispensado a los ingresos y a los gastos públicos en detrimento de éstos últimos. Este desequilibrio estaba relacionado con la ausencia de aplicación del principio de equidad, en el ordenamiento jurídico constitucional español (1), al campo de la distribución del gasto público. Ya había señalado la doctrina la necesidad de llevar a cabo un enfoque total y unitario del fenómeno financiero, como un proceso de interdependencia entre los ingresos y los gastos públicos, que superase la tradicional escisión entre el impuesto y el gasto público (con la consiguiente postergación y olvido de los principios del gasto público) que es característica de la doctrina actual (2). Los trabajos de los profesores Alejandro Nieto, Alvaro Rodríguez Bereijo, Matías Cortés y Fernando Saenz de Bujanda, todos ellos tendentes a considerar a la Hacienda

(1) Pese a que en la historia del constitucionalismo español no existen precedentes al que se plasma como art. 31.2 de la Constitución de 1978, pueden encontrarse referencias en la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, arts. 17, 88 y 134.

(2) Rodríguez Bereijo, Alvaro. "La Hacienda Pública y el modelo de Estado en la Constitución española de 1978". En Revista de Derecho Tributario, nº 34. Octubre-Diciembre de 1985, pág. 72. Ver, además, del mismo autor: "Introducción al estudio del Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero. Instituto de Estudios Fiscales". Madrid 1976 y "Derecho Financiero, Gasto Público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución", en Estudios sobre el proyecto de Constitución. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1978. Ver también Nieto, Alejandro: "La vocación del Derecho Administrativo de nuestro tiempo". Revista de Administración Pública. Madrid 1975, nº 76.

Pública como un fenómeno global e integrante, no sólo de los ingresos públicos, sino también de los gastos del mismo carácter, influyeron notablemente en la incorporación al texto constitucional de la ya conocida como "enmienda Fuentes Quintana" que añadirá un segundo párrafo al entonces art. 29 (3).

El profesor Fuentes Quintana puntualiza que su enmienda "está basada en dos principios fundamentales: 1) Un deber de coherencia, dado que la Hacienda Pública no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del gasto público que completa, como es lógico, la mano de la imposición... Ingreso y gasto público deberían estar regidos por el mismo principio... el de la asignación equitativa de los recursos públicos: 2) Una obligación de la transcendencia que el gasto público tiene en las comunidades contemporáneas. Es evidente que si el gasto público no se plegase a los principios de equidad, estaríamos incumpliendo con la mano del gasto lo que la imposición va a tratar de conseguir por la vía de la reforma tributaria en el campo de la imposición... No es sólo a que prepondere la equidad en su distribución sino a que su programación, su presupuestación y su control tengan lugar con arreglo a los principios de economicidad y eficiencia. La economicidad y la eficiencia deben ser mandatos obligados por el gasto público... y... son derechos de los individuos... Sólo así los derechos de los ciudadanos quedarán garantizados debidamente en el campo del gasto, igual que el apartado 1 (actual 31.1) lo hace en el campo de la imposición". (4). Una vez aprobada la enmienda el texto definitivo de la Comisión Constitucional del Senado quedó con el siguiente tenor literal:

(3) La enmienda del Profesor Enrique Fuentes Quintana, Senador de la Agrupación Independiente en la Comisión Constitucional, y que llevaba por nº el 674, pretendía añadir un apartado 2, nuevo, al art. 29, con lo cual el apartado 2 pasaría a ser el 3 y fue aprobada por unanimidad. Constitución española. Trabajos Parlamentarios. Tomo III. Madrid, Cortes Generales, 1980. Págs. 1989 y ss.

(4) "Constitución española, trabajos parlamentarios". Ob. Cit. Págs. 1989-1990.

“El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación, ejecución y *control* responderán a los principios de eficiencia y *economicidad*” (5).

Con posterioridad la Comisión Mixta Congreso-Senado (6) modificaría el texto precedente de la Cámara Alta eliminando del anterior la palabra control y sustituyendo el vocablo economicidad por el de economía (7).

1.2.- *Su situación en el texto constitucional.*

El art. 31.2 aparece en el Título I del texto constitucional, que se dedica a los derechos y deberes fundamentales, y dentro de éste, en el Capítulo segundo (Derechos y libertades), Sección 2ª (De los derechos y deberes de los ciudadanos). Su situación en el texto constitucional puede considerarse correcta situándose en un mismo artículo, como ya se dijo en el epígrafe 1.1. al comentar la enmienda Fuentes Quintana, el principio de equidad en materia de ingresos y gastos públicos (8).

En principio su situación en este Título lo configura como un verdadero derecho de los ciudadanos, el que conlleva la obligación para el sector público de atenerse al principio de equidad en la

(5) Las palabras en cursiva serán modificadas posteriormente como se verá. Con este texto llegaría el art. 31.2 hasta el Dictamen del Pleno del Senado (BOCG de 13 de octubre de 1978).

(6) BOCG de 28 de octubre de 1978.

(7) Según Cesar Albiñana: “mejoró el texto porque si la programación y la ejecución del gasto público responden a los criterios de eficiencia y economía, el control habrá de ajustarse ineludiblemente a ellos, aunque nada se disponga sobre él; y porque la palabra economicidad tiene un extremado sabor academicista y apenas nada agrega o matiza a la voz economía”, en Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española. Tomo III. Madrid. Edersa, 1983. Pág. 345. Ver también ANTONAYA, A.L.: “Incidencia de la Constitución en los criterios rectores de la aplicación del gasto público”. Jornadas de Estudios Financieros y Tributarios. IEF.

(8) En contra, Oscar Alzaga, que considera que, dado su contenido, este artículo debería haberse incluido dentro del Título VII dedicado a la Economía y Hacienda. ALZAGA, Oscar: “La Constitución española de 1978”. La cita es de Blasco LANG en “La incidencia del artículo 31.2 de la Constitución en la función de control”. *Presupuesto y Gasto Público* nº 21. 1984.

asignación de los recursos públicos y a programar y ejecutar los gastos públicos según los criterios de eficiencia y economía. Este derecho de los ciudadanos está respaldado, como luego se dirá (9) por una serie de garantías reguladas en el art. 53.1. (Dentro del Capítulo cuarto que lleva por título "De las garantías de las libertades y derechos fundamentales) por la mera circunstancia de estar integrado en el Capítulo segundo del Título I.

1.3.- *Contenido y análisis del artículo.*

El artículo 31.2 establece, como ya se ha señalado, el principio de equidad en la asignación de los recursos cuando puntualiza que "el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos propios (10). Este principio de justicia material, en la otra cara de los ingresos públicos, se plantea como una importante novedad en el constitucionalismo español, dado que implica un tratamiento similar de sujeción al principio de equidad para ingresos y gastos públicos. El concepto de equidad se configura, en relación con la asignación de los recursos públicos, como un concepto jurídico indeterminado en palabras de César Albiñana, aunque se estima que los criterios que contiene el apartado 1 del art. 31 pueden ser de aplicación *mutatis mutandis*, al gasto público, siempre que no se trate de "obligaciones consolidadas" en las que no puede entrar la opción política, al menos de momento (11). El concepto de equidad, como concepto jurídico indeterminado,

(9) Ver epígrafe 2.

(10) Cazorla Prieto ha criticado su corrección gramatical porque "la norma jurídica se constituye colocando el gasto público como sujeto de lo que se dispone, cuando como es obvio por su naturaleza, éste no puede serlo al no tratarse de un sujeto agente". En GARRIDO FALLA, F. Comentarios a la Constitución. Madrid. Civitas 1980. Pág. 401. Por su parte César Albiñana comenta: "Sin negar la crítica gramatical que se le hace por situar el gasto público como sujeto y destinatario del mandato constitucional, se estima que la expresión tiene cierto valor didáctico en su redacción actual, pues donde existe un gasto público habrá de realizarse según equidad, esto es, con el grado de justicia que requiera cada gasto público concreto". En comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española. Ob. Cit. Pág. 342.

(11) César Albiñana en Comentarios a la Constitución. Ob. Cit. Pág. 343. El mismo autor ya había señalado que el postulado de justicia carecía totalmente de puntos de apoyo en el campo del gasto público. Ob. Cit. Pág. 342.

es consustancial a la época en que el gasto se realiza y por tanto irá modificándose a lo largo del tiempo. En este sentido y siguiendo al profesor Rodríguez Bereijo (12) "La Constitución española de 1978 define un marco político e institucional muy preciso respecto de cuál debe ser la función de nuestra Hacienda Pública... y una serie de principios jurídicos ordenadores de toda la actividad financiera del Estado...que imponen deberes y límites jurídicos... al realizar gastos públicos". De la consideración de diversos artículos del texto constitucional (13), concluye el citado autor: "se desprende claramente una configuración institucional de nuestra Hacienda Pública, claramente progresista, en el sentido de una Hacienda Pública que deba coadyuvar a una función de transformación y emancipación económica y social". La interpretación que del concepto de equidad se realice en cada momento, a la hora de estimar según este criterio los recursos públicos, deberá estar en íntima relación con el modelo de Hacienda Pública perseguido.

Junto al principio de justicia material comentado se sientan dos criterios a los que está sometida tanto la programación, como la ejecución del gasto público, cuando señala que estas últimas responderán a los criterios de eficiencia y economía, los cuales "no son principios de justicia sino criterios económico-financieros, ... criterios de buena administración." (14).

Como conclusión es muy clarificador traer a colación algunos comentarios realizados por la doctrina española en relación a este artículo 31.2. Así, Rodríguez Bereijo dice: "La Constitución española en su art. 31 párrafo 2º, al incorporar un precepto que vincula a la Hacienda Pública a asignar equitativamente los gastos públicos, ha introducido una norma enormemente progresiva, que no tiene parangón

(12) RODRIGUEZ BEREIJO. La Hacienda... Ob. Cit. Pág. 58.

(13) 1.1; 9.2; 31; 40.1; 131; 27 en relación a 31.2 y 39 a 52.

(14) CAZORLA PRIETO. Comentarios a la Constitución. Ob. Cit. Págs. 400 y 401.

en ninguna otra constitución" (15). Cazorla Prieto, por su parte, puntualiza que "la incorporación... es un verdadero acierto y sitúa a la nueva Carta Magna española en la vanguardia del más moderno constitucionalismo en esta cuestión" (16). Por último Albiñana define la incorporación "como auténtica primicia en la historia del constitucionalismo" (17).

2.- LAS GARANTIAS GENERALES DEL ARTICULO 31.2 (18).

2.1.- Introducción.

Las libertades y derechos fundamentales establecidos en los textos constitucionales serían letra muerta si no estuvieran respaldados de unas garantías que los protegieran. En este sentido son diversas las modalidades de protección existentes en los ordenamientos jurídicos de las democracias occidentales. Siguiendo a Sánchez Agesta (19) la protección puede llevarse a cabo: 1º) Mediante Ley, exigiendo ciertas calidades a las leyes que los determinan o limitan, 2º) Mediante la intervención del juez en su función de "tutor de los derechos", 3º) Mediante la creación de recursos específicos para restablecer derechos que han sido violados, 4º) Mediante la definición específica de garantías de procedimiento y 5º) con el establecimiento de órganos específicos ad hoc.

No es necesario que todas estas garantías existan en un sistema constitucional concreto pero "si damos por supuesto que un sistema

(15) RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro. Ob. Cit. Pág. 66.

(16) CAZORLA PRIETO, Luis M^e. Comentarios a la Constitución. Ob. Cit. Pág. 399.

(17) ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César. Comentarios a la Constitución. Ob. Cit. Pág. 342.

(18) No se pretende realizar un estudio exhaustivo de las garantías establecidas por la Constitución para este artículo dado que esta materia es analizada en profundidad por otros trabajos.

(19) SANCHEZ AGESTA, Luis. El sistema político de la Constitución española de 1978. Ensayo de un sistema. Editora Nacional. Madrid 1980. Págs. 171 y ss.

que declare derechos y libertades sólo merece el calificativo de jurídico si, al mismo tiempo, establece las garantías para su efectividad” (20) se comprenderá la imperiosa necesidad de que existan el mayor número posible de garantías a los derechos y libertades plasmados en los textos constitucionales.

El art. 31.2, por el hecho de estar integrado en la Sección 2ª del Capítulo segundo del Título I de la Constitución, disfruta de una serie de garantías que se regulan en el art. 53.1 del texto constitucional dado que este artículo impone una obligación a los poderes públicos de la que se desprende un correlativo derecho de los ciudadanos (21). Desde un punto de vista cualitativo la protección dispensada a la Sección 2ª es de 2º grado ateniéndose a la literalidad del art.53.

Según el artículo 53 existen de menos a más, diversos niveles de protección en la Constitución (22): 1º) Aquel dispensado a los principios rectores de la política social y económica del Capítulo tercero del Título I, 2º) El que garantiza la Sección 2ª del Capítulo segundo, en la que se encuentra el art. 31.2, salvo la consideración especial del derecho a la objeción de conciencia del art. 30 y 3º) El que protege tanto la Sección 1ª del Capítulo segundo como los arts. 14 y 30. “La enérgica garantía que se establece para los del primer grupo, se suaviza en relación con el segundo y se esfuma -o se convierte en garantía indirecta- en relación con el tercero (23).

Los derechos y deberes de los ciudadanos de la Sección 2ª del Capítulo segundo no son considerados como básicos dado que su fundamentalidad no nacería tanto de unas consideraciones filosóficas sobre la naturaleza humana y su proceso histórico de personalización,

(20) GARRIDO FALLA, F. en Comentarios a la Constitución. Civitas 2ª edición. Madrid 1985. Pág. 884.

(21) CAZORLA PRIETO, Luis Mª en GARRIDO FALLA. Ob. Cit. Pág. 402.

(22) SANCHEZ AGESTA. Ob. Cit. Págs. 173 y ss.

(23) GARRIDO FALLA, F. Ob. Cit. Pág. 886.

como de unas convenciones sociales también históricas pero mucho más contingentes y variables (24). Todos están, a excepción del art. 30, como ya se ha señalado, garantizados por tres medidas fundamentales, según se desprende del art. 53.1 de la Constitución:

- La vinculación a todos los poderes públicos.
- Su regulación por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial.
- La tutela de los mismos a través del recurso de inconstitucionalidad.

2.2.- *La vinculación a todos los poderes públicos.*

Los derechos y deberes reconocidos en el Capítulo segundo, a diferencia de lo que sucede con los principios sentados en el Capítulo tercero del Título I, vinculan a todos los poderes públicos. Esta vinculación "no es una decisión caprichosa del legislador constituyente, sino que representa la culminación de una larga y costosa evolución de la idea constitucional..." (25).

Los derechos del Capítulo II se caracterizan porque su tutela puede obtenerse ante la jurisdicción ordinaria y, en su caso, ante la constitucional, de modo directo, es decir, sin desarrollo legal (26). En este sentido la idea de vinculación a todos los poderes públicos debe entenderse en el sentido de que "no son preceptos programáticos que esperen leyes de desarrollo sino que son invocables directamente ante los tribunales de justicia y en su letra y espíritu puede fundamentarse tanto el *petitum* de una demanda como una sentencia judicial (27). En

(24) GONZALEZ CASANOVA, J.A. *Teoría del Estado y Derecho Constitucional*. Editorial Vicens-Vives. Barcelona 1980. Pág. 479.

(25) GARCIA DE ENTERRIA, *La Constitución como norma jurídica en Constitución española de 1978*. Madrid 1980. Págs. 191 y ss. La cita es de PRIETO SANCHIS, Luis, en *La Constitución española de 1978*. Madrid. Edersa, 1984, obra dirigida por Oscar Alzaga.

(26) PRIETO SANCHIS, Luis. *Ob. Cit.* Pág. 458.

(27) GARRIDO FALLA, F. *Ob. Cit.* Pág. 887.

base a esta vinculación y con relación al art. 31.2 de la Constitución dice Luis María Cazorla que, "puede llevarse a cabo paralelamente un importante control político de la actuación pública al respecto, elemento imprescindible de cuál será el control financiero externo que deberá ejercitarse por el Tribunal de Cuentas" (28).

2.3.- *Su regulación por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial.*

No pretende este párrafo del art. 53.1 sino establecer el principio de reserva de ley para el desarrollo y regulación del ejercicio de los derechos y libertades de la Sección 2ª del Capítulo segundo lo cual marca una nueva diferencia con los de la Sección 1ª del mismo Capítulo que requieren, para su desarrollo, de una ley orgánica según se señala en el art. 81.1 de la Constitución. La expresión "su contenido esencial" procede sin duda de la Constitución alemana, donde ha motivado una enconada disputa sobre el significado de esta expresión, que puede entenderse en un sentido absoluto o relativo, y, como es natural, con un carácter general o relativo a un sujeto o a una situación concreta (29).

2.4.- *La tutela de los derechos y libertades a través del recurso de inconstitucional.*

Todos los derechos y libertades de la Sección 2ª del Capítulo segundo se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1.a) de la Constitución, dice el art. 53.1 de este texto. Esta circunstancia permite interponer el recurso de inconstitucionalidad contra leyes y disposiciones normativas con forma de ley que desarrollan el contenido de esta Sección (30), posibilidad referible a todas las leyes y dispo-

(28) CAZORLA PRIETO, Luis M^º en GARRIDO FALLA. Ob. Cit. Pág. 402.

(29) E. STEIN. Derecho Político. Trad. esp. Aguilar 1973. Págs. 247-250. La cita es de SANCHEZ AGESTA, Luis. Ob. Cit. Pág. 174.

(30) El recurso de inconstitucionalidad se regula en los arts. 161 y 162 de la Constitución y en los arts. 31 a 34 de la Ley Orgánica 2/79, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

siciones con fuerza de ley, y no sólo a las que se comentan en este apartado, pero como dice Garrido Falla (31) "de lo que aquí se trata es de poner el acento precisamente en el respeto al contenido esencial del derecho o libertad que ha de regularse". Sin embargo, si se tiene en cuenta la legitimación activa (32) establecida para interponer el recurso, y la propia indeterminación de los postulados que consagra el apartado 2 del art. 31, puede afirmarse que la cobertura juridico-procesal de éstos no es demasiado fuerte (33) en lo que respecta al derecho de los ciudadanos a que los gastos públicos se distribuyan con equidad y a que su programación, su presupuestación y su control tengan lugar con arreglo a los principios de economicidad y eficiencia (34). Quizá hubiera sido interesante incluir, como legitimado para interponer el recurso de inconstitucionalidad, en el art. 161.1.a) de la Constitución al Tribunal de Cuentas en relación al posible desarrollo del art. 31.2 de nuestra Carta Magna. En parecido sentido se pronunció Oscar Alzaga cuando dijo "La anunciada Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (art. 136.4 de la Constitución) bien podía establecer una acción popular por conducto de este alto órgano fiscalizador (35).

No olvidemos que el Tribunal de Cuentas, con el Tribunal Constitucional, debe ser el custodio del artículo 31, apartado 2, de la Constitución, como ya señaló César Albiñana (36).

Vuelven, en relación al nivel de protección de los derechos y

(31) GARRIDO FALLA, F. Ob. Cit. Pág. 887.

(32) Están legitimados según el art. 162 de la Constitución para interponer el recurso de inconstitucionalidad, el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, cincuenta Diputados, cincuenta Senadores, los órganos colegiados ejecutivos de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas. En el mismo sentido el art. 32 de la Ley 2/79.

(33) CAZORLA PRIETO, Luis M^º en GARRIDO FALLA. Ob. Cit. Pág. 402.

(34) FUENTES QUINTANA. Texto cit. Pág. 1990.

(35) ALZAGA VILLAMIL, Oscar. Comentarios. Ob. Cit. Pág. 344.

(36) ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César, en "El Tribunal del Cuentas en España". Dirección General de lo Contencioso. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1982. Pág. 54.

libertades de esta Sección 2ª, a marcarse las diferencias con los de la Sección 1ª dado que, a diferencia de estos últimos, no cabe para los primeros el denominado recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional (37).

2.5.- *Conclusión.*

De los anteriores comentarios puede concluirse que el derecho de los ciudadanos a que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos y a que su programación y ejecución respondan a los criterios de eficiencia y economía tiene, por estar incluido en la Sección 2ª del Capítulo segundo del Título I de la Constitución, una protección que puede calificarse de intermedia entre los que se dispensa a los derechos fundamentales y libertades públicas por una parte, (Sección 1ª del Capítulo segundo) y a los principios rectores de la política social y económica (Capítulo tercero) por otra. Sin embargo, esta protección genérica, por causa de su situación en el texto constitucional, no es toda la que en principio tiene este precepto, dado que, como se verá en los epígrafes siguientes, el Tribunal de Cuentas, a través de su función fiscalizadora, lleva a cabo un seguimiento continuado de la actividad económico-financiera del sector público para que la equidad pretendida en la asignación de los recursos públicos se lleve a cabo y para que el gasto público se realice siguiendo los criterios de economía y eficiencia (38).

(37) Artículo 53.2 en relación al 161.1.b) y 162.1.b) de la Constitución y artículos 41 a 47 de la Ley 2/79.

(38) Sin perjuicio, como se verá, de la labor realizada, entre otros, por la Intervención General de la Administración del Estado desde el punto de vista del control interno de la actividad económico-financiera del sector público.

3.- EL CONTROL DE EFICIENCIA "O" ECONOMIA EN EL ART. 31.2 DE LA CONSTITUCION DE 1978.

3.1.- *Definición de los conceptos.*

La definición de los términos eficiencia y economía, como criterios a los que ha de someterse la programación y ejecución del gasto público, según el art. 31.2 de la Constitución, no ha sido ni es pacífica en la doctrina especializada. De ello se deriva que los controles de eficiencia y economía se encuentran en la actualidad en una primera fase de desarrollo o experimentación en los órganos que llevan a cabo el control de la actividad económico-financiera del sector público tanto desde el punto de vista interno como desde el externo (39). La falta de unanimidad antes mencionada está en íntima relación con el carácter novedoso que estas técnicas tienen, no sólo en España sino incluso en los países más avanzados en las técnicas de control (40). El tradicional control de legalidad realizado tanto por la Intervención General de la Administración del Estado (41) como por el Tribunal de Cuentas (42) tiene como objeto comprobar si la actividad económica y financiera del sector público se realiza de acuerdo con las leyes y disposiciones vigentes en cada momento. Con posterioridad aparece el control financiero o de regularidad contable, muy relacio-

(39) Para un estudio completo de la materia ver SUAREZ SUAREZ, Andrés-Santiago. El control de economía, eficiencia y eficacia en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, en *La Empresa Pública y su Control*. Tribunal de Cuentas. Servicio de Publicaciones 1984. También del mismo autor "El Control o Fiscalización del Sector Público. Auditorías de Eficiencia". Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas. Madrid 1986.

(40) La General Accounting Office de los Estados Unidos de América y la Oficina del Auditor General de Canadá siguen en la actualidad experimentando en este tipo de controles.

(41) La intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE) es el órgano que en el sector público español realiza las tareas de control interno según los arts. 16 y 92 a 100 de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria y disposiciones complementarias (en adelante LGP).

(42) El Tribunal de Cuentas (en adelante TC) es el órgano que en el sector público español realiza las tareas de control externo según el art. 136 de la Constitución y el art. 1 de la Ley 2/1982, de 12 de mayo, Orgánica del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTCu).

nado con el anterior, por el que se verifica la regularidad de la ejecución de las operaciones financieras y la corrección de las cuentas y estados contables y se comprueba su representatividad y su sometimiento a los principios de contabilidad.

Sin embargo, los controles de legalidad y financiero no son suficientes para realizar el control global de una institución. En la búsqueda del denominado control global o integral aparecen los controles de eficacia o efectividad por un lado, y los de eficiencia y economía por otro, lo cual plantea, como ya se ha señalado, problemas terminológicos aún sin resolver, sobre todo a la hora de dar contenido a cada uno de los integrantes de lo que podría denominarse segunda generación del control (43).

Sin perjuicio de las anteriores puntualizaciones y sin ánimo de llegar a una conclusión definitiva analizaremos estos controles según la tesis más extendida. El control de eficacia, también llamado de efectividad, presta más atención al cumplimiento de los objetivos y demás prescripciones del plan o programa (44), mientras que los controles de eficiencia y economía están relacionados con el coste de la actividad realizada.

La eficiencia o economía son para Andrés Suárez (44) términos equivalentes e idénticos a los de racionalidad, economicidad y gestión o actuación (45) a los efectos de la función del Tribunal de Cuentas. En este sentido "la eficiencia puede definirse... de dos formas duales o complementarias:

(43) Por oposición a la primera que comprendería el de legalidad y el financiero.

(44) SUAREZ SUAREZ, Andrés-Santiago. El control de economía... Ob. Cit. Págs. 56 y 57.

(45) La Oficina del Auditor General de Canadá y la *General Accounting Office* de los Estados Unidos de América, entre otros, distinguen entre economía: "Adquisición de recursos de una calidad adecuada al mínimo coste" y eficiencia: "Ejecución de un programa a un coste razonable". En *The Role and mandate of The Auditor General of Canadá*. Pág. 4.

- a) Alcanzar unos objetivos determinados con un coste mínimo.
- b) Dado un coste o presupuesto de gasto determinado hacer máximo un objetivo o conjunto de objetivos, cuando éstos se pueden cuantificar.

Nos parece que el control de eficiencia realizado por el Tribunal de Cuentas sobre la actividad económico-financiera del Estado debe situarse del lado de la primera de las ópticas" (44).

Siguiendo esta tesis habrá de concluir que cuando "la Constitución y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas... hablan de los principios de economía y eficiencia... deberían hablar de los principios de economía o eficiencia" (44).

3.2.- *Requisitos para llevarlo a cabo. El presupuesto por programas en el ordenamiento jurídico español* (46).

Una vez definidos los controles de eficiencia o economía es necesario señalar los requisitos que deben darse en las instituciones fiscalizadas para que éstos puedan llevarse a cabo. En este sentido y para comprobar, tanto que los programas u objetivos se han llevado a cabo, como que éstos se han conseguido con un coste mínimo, es necesario contar, entre otros, con:

- 1) Una organización suficientemente racional en la institución o ente fiscalizado. Sin una estructura organizativa establecida, en la que las funciones de las diferentes unidades estén suficientemente identificadas no cabe realizar los controles de referencia.

(46) Para un estudio más detallado sobre la problemática del Presupuesto por programas en España ver QUEROL BELLIDO, Vicente. Hacia un nuevo modelo presupuestario. *Presupuesto y Gasto Público*; nº 18. IEF Madrid 1984; SANCHEZ REVENGA, Jaime. ¿Por fin un presupuesto por programas? *Papeles de Economía Española* nº 23. Págs. 95 y ss. y HERRERO SUAZO, Santiago y QUEROL BELLIDO, Vicente. Técnicas presupuestarias en la administración pública. INAP. Madrid 1984.

- 2) Un sistema de contabilidad pública desarrollado que permita conocer todos los movimientos de entradas y salidas de fondos de manera inmediata, con el debido soporte documental (47).
- 3) Un presupuesto por programas que establezca definiciones suficientemente concretas como para comprobar la realización de los objetivos perseguidos y que incluya indicadores económicos de objetivos que sirvan para analizar los costes de los servicios o prestaciones llevadas a cabo.

En relación al Presupuesto por programas hay que tener en cuenta que su implantación en España no ha sido posible, como ahora se verá, de forma instantánea. Sin embargo, es el requisito fundamental para que los controles objeto de nuestro estudio sean perfeccionados. "Sólo con un sistema de presupuestación por programas se podrá realizar un verdadero control de eficiencia del sector público, en un sentido integral y pleno, desde diferentes ópticas y en sus diferentes niveles... sin unos fines u objetivos previamente establecidos y un inventario de los medios disponibles para alcanzarlos, además de difícil el control de eficiencia puede resultar estéril" (48). Algunos autores consideran, pese a todo, que "la técnica del presupuesto en base cero es la más idónea para cumplir lo prevenido en el apartado 2) del artículo 31 de la Constitución (49) pero todos coinciden en que es imprescindible cortar con el denominado incrementalismo presupuestario.

(47) En este sentido es notable el avance de la normativa contable en España. Así, por Orden de 14-10-81 se aprobó el Plan General de Contabilidad Pública que tendría una nueva versión mediante Resolución de 11-11-83 y que desarrollaría la parte relativa a la contabilidad analítica por Orden de 20-9-83. Por otra parte por Real Decreto 324/86, de 10 de febrero, se crea el Sistema de Información Contable Presupuestaria (SICOP) y con posterioridad se aprueban las Instrucciones de Contabilidad de los Organismos Autónomos (O. 31-3-86), Centros Gestores (O. 31-3-86), Dirección General del Tesoro (O. 31-2-86) y Delegaciones de Hacienda (16-12-86).

(48) SUAREZ SUAREZ, Andrés-Santiago. El control de economía... Ob. Cit. Pág. 54.

(49) ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César, en "Comentarios a la Constitución". Ob. Cit. Pág. 343.

Ya la LGP intentó racionalizar la estructura de los Presupuestos Generales del Estado a los efectos de sentar las bases para la existencia de un Presupuesto por programas. En este sentido la estructura de los Presupuestos Generales del Estado debería tener en cuenta, entre otras, las finalidades u objetivos que se pretendieran conseguir con los ingresos y gastos (50). Sin embargo, consciente la Ley, como puntualiza en su exposición de motivos, de las dificultades que entraña un presupuesto íntegramente elaborado por programas, que tan importantes aportaciones técnicas exige, prevé medidas transitorias a los efectos de que la aplicación de esta nueva técnica presupuestaria se lleve a cabo gradualmente y en la forma que se determine reglamentariamente (51).

Pese a esta intención de la LGP los presupuestos que se aprobaron a partir de su vigencia no cumplieron los requisitos de un verdadero presupuesto por programas (52).

Siguiendo estas previsiones, la Orden de 17 de junio de 1983, por la que se dictan normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y para el ejercicio 1984 pretende, como objetivo prioritario, la reforma del actual proceso presupuestario, desplazando su carácter orgánico o administrativo hacia la presupuestación por programas, elaborándose el Presupuesto no desde los centros gestores del gasto sino desde los programas de gasto, e intentando superar el

(50) El art. 53.1^o.c), concretando esta pretensión, señala que cada Departamento u Organismo Autónomo establecería, de acuerdo con el Ministerio de Hacienda, un sistema de objetivos que sirviera de marco a su gestión presupuestaria, y, de conformidad con ellos, se clasificarían los créditos por programas.

(51) Disposición Transitoria 1^a de la LGP.

(52) Como reconoce la Memoria que acompaña al proyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado para 1983 cuando dice que el Presupuesto por programas para 1983 no supone otra cosa que la continuación de un proceso de escasa significación debido fundamentalmente a su dependencia de los criterios orgánicos y económicos y a su carácter no vinculante. Sin embargo, continúa diciendo dicha Memoria, los Presupuestos Generales del Estado para 1983 pueden considerarse como de transición hacia un nuevo modelo de presupuestos que se vislumbrará en los Presupuestos Generales del Estado para 1984, que alcanzará su plenitud en los ejercicios siguientes.

error de anteriores intentos en que los programas no lograron alcanzar una efectividad real, dice su Preámbulo, al no constituir un elemento vinculante de la ejecución presupuestaria, ni el instrumento conductor de la asignación de recursos a las distintas unidades orgánicas.

La Orden de referencia exige a las unidades orgánicas gestoras del gasto la determinación de los objetivos a alcanzar en el período presupuestario y los correspondientes indicadores de resultados y presenta una estructura en la que se combinan dos a dos el triple criterio por programas, orgánico y económico de clasificación de sus créditos. Dichos créditos se indicarán, con el detalle apropiado, en una serie de fichas denominadas: 1º de objetivos e indicadores de programa; 2º de programa; 3º, complementaria de programa, y 4º de transferencia de las CC.AA. Los presupuestos de los órganos superiores del Estado y de sus OO.AA. se determinarán por agregación de los programas en los que cada centro gestor concrete sus actividades, agrupados en funciones y subfunciones.

La Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, por su parte, concluye esta fase de inicio de una presupuestación por programas en el sistema económico-financiero público español. Del tono empleado en su exposición de motivos: "se inicia un importante camino de reforma presupuestaria que transformará nuestro tradicional presupuesto administrativo en un presupuesto por objetivos ... que ha de conducirnos a una presupuestación por programas", se deduce que esta ley no es sino, como ya señaló la Memoria que se acompañó al anteproyecto de ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984, el punto de partida de la experiencia de aplicación real de un sistema de presupuestación por objetivos en nuestro país, un primer eslabón que conducirá a la culminación del proceso.

La Ley 44/1983 establece definitivamente una clasificación vinculante de los créditos en base a los programas que financia y una estructura global articulada en torno a casi trescientos programas que se agregan en subfunciones y funciones.

Con posterioridad las leyes que cada año aprueban los Presupuestos Generales del Estado han ido profundizando en el desarrollo y puesta en práctica del Presupuesto por programas (53) a la vez que mejoran la concreción en la definición de objetivos y el uso de indicadores.

3.3.- *Los sujetos del control. El control interno de economía y eficiencia.*

Con independencia, entre otros, del control jerárquico y de aquel que realiza la Inspección de los Servicios (54), los cuales estarían dentro de lo que podrían denominarse controles generales, pueden citarse como sujetos del control (55) y vigilancia de la actividad económico-financiera del sector público, según los criterios sentados en el art. 31.2 de la Constitución, a la Intervención General de la Administración del Estado desde la óptica del control interno (56) y al Tribunal de Cuentas desde la del control externo (57). Esta diferencia-

(53) La Ley 50/1984, de Presupuestos Generales del Estado para 1985, dice en su exposición de motivos: "... Los Presupuestos Generales para 1985 representan un nuevo paso en la consolidación del sistema de presupuestación por objetivos iniciado en el Presupuesto para 1984, vehículo imprescindible para lograr una más eficaz y racional utilización de los recursos públicos...". La Ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1986, establece como finalidad el reducir el déficit público como mecanismo para conseguir el ajuste en la situación de crisis económica. En este objetivo debe destacarse la trascendencia y utilidad que tiene el sistema de presupuestación por objetivos a través del cual y prosiguiendo el proceso indicado en años anteriores se pretende conseguir una mayor eficacia y más racional utilización de las decisiones sobre el gasto. Las Leyes 21/1986 y 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1987 y 1988 respectivamente, mantienen los principios básicos ya reflejados en años anteriores en relación al tema que nos ocupa.

(54) Para un estudio de la Inspección General de los Servicios de la Administración Pública, ver Estudios Conmemorativos de la Inspección General de la Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1981.

(55) Para un estudio de los diferentes tipos de control de la actividad económico-financiera del sector público, ver entre otros, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César. "El Control de la Hacienda Pública." Editorial Rialp. Madrid 1971. Págs. 200 y ss.

(56) Ver nota número 41.

(57) Ver nota número 42 y epígrafe 4. "Todo ello sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos". Ver en este sentido la nota número 69.

ción de órganos que llevan a cabo el control de eficiencia y economía no implica una repetición de funciones. No se incurre en duplicidad al existir dos órganos que de alguna manera sirven de garantía especial, de protección específica del tan repetido art. 31.2, dado que la IGAE actúa desde dentro del órgano gestor, dada su pertenencia al Ministerio de Economía y Hacienda, y los objetivos de su trabajo, previos casi siempre, a la realización del ingreso o del gasto, son diferentes a los que lleva a cabo el Tribunal de Cuentas, Institución ajena e independiente a la estructura administrativa controlada, que siempre se realizan ex post (58).

Las funciones de las que son titulares estas dos organizaciones deben aparecer lo suficientemente coordinadas como para tender a una acción conjunta que Herrero Suazo denomina principio de coordinación institucional, el cual debería plantearse no sólo a nivel orgánico -mediante el establecimiento en la IGAE, de una Subdirección que se encargaría de relacionarse con las Cortes y con el TCu, con un órgano paralelo en este Tribunal para la unificación de criterios, con la armonización de disposiciones, etc.- sino a nivel funcional -consultas recíprocas, inspecciones coordinadas, investigaciones conjuntas, etc.- (59).

En relación a la incidencia que el art. 31.2 de la Constitución tiene en las funciones asignadas a la IGAE como órgano superior de control interno del sector público español (60) dice Blasco Lang que es necesario:

(58) "Si las diferencias sobre el momento de ejercer el control y la forma de realizarlo son evidentes y justifican sobradamente la existencia de los distintos controles, no menos evidente es la necesidad de una actuación coordinada. No cabe olvidar que sólo esa coordinación podrá evitar la duplicidad absurda de esfuerzos". FUENTES VEGA, Santiago. "Realidad y racionalidad en el control del sector público". Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid. 1986.

(59) HERRERO SUAZO, Santiago. "El Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado: concurrencia, competencia e independencia". En *El Tribunal de Cuentas... Ob. Cit.* Vol. I. Pág. 765 y ss.

(60) En relación a esta materia ver BLASCO LANG, José Juan. "La incidencia del art. 31.2 de la Constitución en la función de Control". En *Presupuesto y Gasto Público* nº 21. 1984.

- a) Una ampliación de las funciones de control, añadiendo el control operativo al de regularidad, que se concretaría en forma diferente según el ente controlado, dado que para los Entes Públicos Administrativos (en donde se incluyen los Departamentos Ministeriales) el control se ejercería por un centro de control financiero permanente, las Intervenciones Delegadas; para los Entes Públicos de carácter empresarial se mantendría el mismo tipo de control permanente pero reduciendo el control previo a lo estrictamente necesario y por último para las empresas públicas de carácter societario el control se realizaría a través de auditorías anuales cuya superior dirección y coordinación realizaría el órgano superior de control interno.

- b) Modificar sustancialmente el órgano superior de control interno para actualizar las normas que regulan la función (61), preparar programas de formación para los funcionarios, crear una nueva estructura y organización (62), desarrollar a través de manuales o guías (63) las Normas de Auditoría del Sector Público (64) y desarrollar la metodología del control operativo.

Concluye el citado autor que esta tarea "supone un reto de futuro para los responsables del control interno en el sector público estatal".

(61) Con independencia de los arts. 16, 92-100, 123-129 de la LGP, el Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, por el que, con carácter provisional, se desarrollan las normas relativas a los servicios de intervención y control contenidas en la LGP, establece la regulación de los controles financieros y de eficacia.

(62) En la actualidad se rige por el Real Decreto 222/1987, de 20 de febrero, por el que se estructura el Ministerio de Economía y Hacienda y que deroga los Reales Decretos 235/1983 y 221/1984.

(63) Para un estudio sobre las normas y guías de auditoría ver MARQUEZ JURADO, José M². "Los Manuales de auditoría: una aproximación práctica", En Crónica 1988. Tribunal de Cuentas. Madrid 1988.

(64) Editadas por la IGAE. 2^a edic. Madrid 1985.

4.- EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y EL ART. 31.2 DE LA CONSTITUCION.

4.1.- *Las relaciones entre los arts. 31.2 y 136 de la Constitución.*

La Constitución española de 1978 presenta al Tribunal de Cuentas en el art. 136 como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público, estableciendo que dependerá directamente de las Cortes y que ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado (65). Es precisamente por su carácter de supremo órgano fiscalizador de la actividad económico-financiera del sector público por lo que se convierte en el Organismo que, desde el punto de vista del control externo, (66) debe hacer efectivo el principio de justicia material sentado en el art. 31.2 de la Constitución. De esta manera se establece una relación entre la obligación que el sector público tiene de realizar una asignación equitativa de los recursos y de utilizar como criterios para la programación y ejecución de los gastos públicos los de eficiencia y economía y (art. 31.2 de la Constitución de 1978) el Tribunal de Cuentas como órgano que garantiza, a través del ejercicio de su función fiscalizadora, el control de los recursos y los gastos públicos (art. 136 de la Constitución de 1978) (67). Esta relación entre los arts. 31.2 y 136 se potenciará, como ahora se verá por el desarrollo legislativo del segundo de los artículos mencionados.

(65) Para un estudio de las relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales ver, entre otros, CAZORLA PRIETO, Luis M^l. "Las relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales". *Presupuesto y Gasto Público*. nº 12. 1982 y FANLO LORAS, Antonio. "Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales: La Comisión Mixta Congreso-Senado (para las relaciones con el Tribunal de Cuentas)." En *Las Cortes Generales*. Vol. II. Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. IEF. Madrid 1987. Ver también de Cazorla Prieto. "El Control Financiero externo del gasto público en la Constitución de 1978." *Presupuesto y Gasto Público* nº 2.

(66) Ver nota número 42.

(67) Esta premisa se establece sin perjuicio de lo ya dicho en el epígrafe 2 en relación a las garantías del art. 31.2 y en el 3.3 respecto a las instituciones que llevan a cabo los controles de eficiencia "o" economía.

4.2.- *El desarrollo normativo del artículo 136.*

El propio art. 136 puntualiza en su apartado 4 que “una ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas”, lo que se produce a través de la Ley de 12 de mayo de 1982 (68). La LOTCu establece en su artículo 1, siguiendo al 136 de la Constitución de 1978 que el TCu es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, señalando, a continuación, que es único en su orden y que extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las Comunidades Autónomas puedan prever sus Estatutos. Esta última nota autoriza la existencia de órganos que realicen las funciones fiscalizadoras de la actividad económico-financiera, no sólo a nivel nacional, sino en los diferentes territorios autonómicos que surgen en España al desarrollarse el Título VIII de la Carta Magna vigente. Estos órganos (69) se convierten, en sus respectivos territorios, en salvaguardia del art. 31.2, en apoyo del mandato que el art. 136 centra en el TCu y realizan una labor similar a la de éste en materia de fiscalización.

Con posterioridad la LOTCu es desarrollada por la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante LFTCu) (70) que a su vez preve la aprobación de un Reglamento de Régimen Interior (71). La LFTCu, como se verá a continuación,

(68) Ver nota 42.

(69) En la actualidad están aprobadas las leyes que regulan la Cámara de Comptos de Navarra (Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre), la Sindicatura de Cuentas de Cataluña (Ley 6/1984, de 5 de marzo), la Sindicatura de Cuentas de Valencia (Ley 6/1985, de 11 de mayo), el Consejo de Cuentas de Galicia (Ley 6/1985, de 24 de junio), la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares (Ley 1/1987, de 18 de febrero), el Tribunal Vasco de Cuentas (Ley 1/1988, de 3 de marzo) y la Cámara de Cuentas de Andalucía (Ley 1/1988, de 17 de marzo).

(70) La disposición final tercera de la LOTCu dice “En el plazo de seis meses el Gobierno elevará a las Cortes Generales, a los efectos procedentes, un proyecto de ley para la ordenación del funcionamiento del Tribunal de Cuentas con regulación de los distintos procedimientos y el Estatuto de su personal”.

(71) La disposición final segunda de la LFTCu dice “Dentro del plazo de tres meses, contados desde el día de la entrada en vigor de la presente Ley, el Pleno del Tribunal remitirá

profundiza en la materia del control de eficiencia y economía de la actividad económico-financiera del sector público.

4.3.- *El control de eficiencia "o" economía. Su encuadre en las funciones del Tribunal de Cuentas.*

Aunque las dos funciones (72) que en la actualidad lleva a cabo el TCU se establecen en la Constitución, (73) es la LOTCu la que define de forma nítida las mismas cuando en el art. 2 dice: que son funciones propias del TCU: "a) la fiscalización externa, permanente y consultiva de la actividad económico-financiera del sector público; b) el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos" (74). Si nos atenemos a lo establecido en este artículo deberemos concluir que la actividad de control del principio de justicia material sentado en el 31.2 según los tan repetidos principios de eficiencia "o" economía está perfectamente delimitado en la función de fiscalización. En este

a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas y para su conocimiento, un proyecto de Reglamento de Régimen Interior. Dicha remisión se llevará a cabo, en los mismo términos, cuando proceda, en su caso, a ulteriores modificaciones de dicho Reglamento".

(72) Pese a la bifuncionalidad legal establecida en la Constitución de 1978 y en la LOTCu algunos autores añaden como tercera función del alto Tribunal la consultiva. Ver en este sentido FERNANDEZ PIRLA, José M^º. "La función Económica del Tribunal de Cuentas", en Homenaje al Profesor Manuel Berlanga. U. Complutense de Madrid 1983, Págs. 17 y ss. y TRILLO FIGUEROA, Federico: "La función consultiva del Tribunal de Cuentas ante la crisis de la Institución parlamentaria", en la obra colectiva El Tribunal de Cuentas ... Ob. Cit. Págs. 1.387 y ss.

(73) El art. 136.1 habla de las funciones fiscalizadora -al definir al TCU como supremo órgano fiscalizador de las cuentas- y jurisdiccional -al puntualizar en el art. 136.2, que el TCU, 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 hubiese incurrido-.

(74) En relación a la función de enjuiciamiento pueden verse SALA SANCHEZ, Pascual. "La jurisdicción contable". Tribunal de Cuentas. Servicio de Publicaciones. Madrid 1984; y MENDIZABAL ALLENDE, Rafael. "La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en el TCU en España". Ob. Cit. Págs. 63 y ss. La función jurisdiccional del TCU se regula en los arts. 1.2.b), 15 a 18, 38 a 43 de la LOTCu y 49 a 87 de la LFTCu principalmente.

sentido es el art. 9 de la LOTCu el que pone en conexión este control con el art. 31.2 de la Constitución al definir los criterios para realizar la función fiscalizadora del Tribunal sobre la actividad económico-financiera del sector público, que no son otros que los de legalidad, eficiencia y economía (75). Dicho artículo 9.1 de la LOTCu consiguió su redacción definitiva tras el Dictamen de la Comisión Constitucional del Congreso de los Diputados (76) dado que el proyecto de ley (77) sólo hacía referencia al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público al ordenamiento jurídico. La Comisión Constitucional consideró la enmienda y ateniéndose al Informe de la Ponencia (78), incorporó en coherencia con el art. 31.2 y a los efectos de definir la función fiscalizadora del Tribunal los criterios de eficiencia y economía (79).

De esta forma, y con independencia de continuar con el criterio de legalidad a la hora de llevar a cabo la función fiscalizadora del TCU, se incorporaron a la Ley LOTCu los innovadores principios de eficiencia "o" economía que suponen una modificación sustancial de las tareas de este Alto Tribunal. Ello es así porque la legislación anterior (80) no presentaba estos criterios de control centrándose, fundamentalmente, en el de legalidad (81).

De alguna forma las conclusiones sobre la necesidad de cambios

(75) Recuérdese lo ya dicho en el apartado 3.2 sobre la equiparación de los conceptos de eficiencia y economía en contraposición al de eficacia.

(76) BOCG. Congreso. Serie A. nº 120 II de 3 de febrero de 1982.

(77) BOCG. Congreso. Serie A. nº 120 I de 21 de febrero de 1980.

(78) BOCG. Congreso. Serie A. nº 120 I de 13 de octubre de 1981.

(79) Al proyecto de ley se presentaron en relación al entonces art. 7, 6 enmiendas, 4 de ellas de modificación del texto presentado (los números 33, 98, 194 y 244) y dos que proponían añadir nuevos párrafos (números 99 y 100). Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Trabajos Parlamentarios. Cortes Generales. Madrid 1984.

(80) Ley de 3 de diciembre de 1953 sobre organización, funciones y procedimiento del Tribunal de Cuentas del Reino, modificada posteriormente por la Ley 87/1969, de 23 de diciembre.

(81) Todo ello, con independencia de la falta de una nítida delimitación de las funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas con anterioridad a la LOTCu.

en el órgano superior de control interno, ya comentadas en el apartado anterior, son trasladables al Tribunal de Cuentas que debería modificar sus técnicas de trabajo para llevar a cabo un verdadero control de eficiencia "o" economía. En este sentido sería conveniente, entre otras actuaciones,

- Llevar a cabo una definición de los controles de eficiencia "o" economía, y
- Preparar unos manuales (82) que establecieran los procedimientos a seguir y que homogeneizaran los que se llevan a cabo en los diferentes Departamentos que componen la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (83). Esta delimitación, tanto conceptual como a través de manuales y guías procedimentales, clarificaría la situación, permitiendo al TCu llevar a cabo los controles de eficiencia "o" economía de manera uniforme, lo que redundaría en la consecución de la importante tarea de ser el órgano garantizador del art. 31.2 de la Constitución.

Es importante, por su carácter innovador, la referencia que el art. 8 de la LFTCu hace al sometimiento de la propia función fiscalizadora del Tribunal a los principios de eficiencia y economía (84). La circunstancia de no haberse incluido este párrafo en la LFTCu no habría permitido que la función fiscalizadora del TCu no hubiera estado sometida al principio de justicia material en materia de gastos

(82) Existen en la actualidad Manuales en los Departamentos de Fiscalización de la Administración Económica del Estado (Manual de Procedimientos) y de Sociedades Estatales (Manual de Procedimientos de Auditoría). MARQUEZ JURADO, José M^º. Los Manuales... Oh. Cit.

(83) La Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas es una de las dos que existen en esta Institución según el art. 19 y 23 de la LOTCu y 8 a 10 de la LFTCu y está compuesta por siete Departamentos Sectoriales.

(84) El art. 8 LFTCu dice: "La organización de la Sección de Fiscalización en Departamentos Sectoriales se acomodará, en la medida de lo posible, a las grandes áreas de la actividad económico-financiera del sector público, con el fin de conseguir la máxima eficiencia y economía de la función fiscalizadora del Tribunal".

públicos y al sometimiento de su programación y ejecución a los principios de referencia, dado que el art. 31.2 obliga a todos los que llevan a cabo el gasto público, sin excepcionar al TCu, pero la referencia del artículo imprime al TCu, a través de su función fiscalizadora, un especial carisma que lo convierte en valedor de los principios objeto de nuestro estudio.

La propia LFTCu desarrolla el art. 9 cuando en su art. 27 dice que “la función fiscalizadora del TCu... se refiere al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos”, potenciando por un lado la colaboración con los órganos fiscalizadores de cuentas de las CC.AA. (85) y por otro la utilización de los resultados de cualquier función interventora o de control interno realizada por entidades del sector público o de control externo de las CC.AA. (86). De esta forma el TCu puede utilizar el trabajo de fiscalización realizado por otros organismos de control, lo que le permitirá, cuando los cauces para esta colaboración estén suficientemente desarrollados, mejorar su capacidad de acción y cumplir con la máxima eficiencia la tarea que como garante del art. 31.2 de nuestra Constitución tiene encomendada, dado que el continuo crecimiento del sector público y por tanto del gasto público exige, entre otras medidas, mejorar continuamente las técnicas de control del mismo (87) para que éstas se encuentren siempre a la

(85) El 27.1, párrafo dos de la LFTCu dice: “Cuando la fiscalización externa se realice por órganos de las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias el Tribunal de Cuentas informará a las Cortes Generales, partiendo de dichas actuaciones y de las ampliaciones que tuviera a bien interesar”.

(86) El 27.2 LFTCu dice: “El Tribunal de Cuentas podrá recabar y utilizar, para el ejercicio de su función fiscalizadora, los resultados de cualquier función interventora o de control interno que se haya efectuado en las entidades del sector público o los de la fiscalización externa de los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas en la forma establecida en la presente Ley”. Ver también en relación a esta colaboración el art. 29 LFTCu.

(87) Ver en este sentido NIETO DE ALBA, Ubaldo: “Las decisiones públicas en la economía española: el gasto público y su control”. Conferencia en la Facultad de CC.EE. y EE. de la Universidad Complutense de Madrid. 25-2-87. Págs. 31 y ss.

altura exigida por el derecho de los ciudadanos a que el gasto público se utilice de forma que se asignen equitativamente los recursos públicos.

4.4.- *La forma de llevar a cabo estos controles.*

Una vez encuadrado el control de eficiencia "o" economía en la función fiscalizadora del Tribunal y centrado el objeto de control en la actividad económico-financiera del sector público (88) queda por añadir la forma en que el TCu lleva a cabo este control y los medios de comunicación de sus trabajos. En el primer sentido la función fiscalizadora podrá llevarse a cabo a través de las técnicas de auditoría (art. 27.3 LFTCu) y comprenderá según el art. 31 LFTCu:

- a) El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.
- b) El examen y comprobación de las Cuentas Generales y parciales de todas las entidades y organismos integrantes del sector público y de las que deban rendir los perceptores o beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales.
- c) El examen de los expedientes referentes a los contratos celebrados por la Administración del Estado y de las demás entidades del sector público.
- d) El examen de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del sector público.
- e) El examen de los expedientes sobre créditos extraordinarios y suplementarios, así como sobre las incorporaciones, am-

(88) El art. 41 LOTCu dice: "Integran el sector público: a) La Administración del Estado, b) Las Comunidades Autónomas, c) Las Corporaciones Locales, d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social, e) Los Organismos Autónomos, f) Las Sociedades Estatales y demás empresas públicas. 2. Al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas". Para una delimitación doctrinal del sector público ver NUÑEZ-VILLA-VEIRAN, Ramiro. "El sector público, ámbito delimitador de las competencias del Tribunal de Cuentas". El Tribunal de cuentas de España. Ob. Cit. Pág. 1.075 y ss.

ciones, transferencias y demás modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.

- f) Y cualquiera otros que resultaren adecuados al cumplimiento de su función.

Las auditorías de eficiencia o economía también llamadas auditorías operativas, de gestión o de racionalidad económica (89) se convertirán en la técnica idónea para garantizar el art. 31.2 y podrá aplicarse a cada uno de los apartados mencionados, variando su grado de utilización en cada uno de ellos, dado que en aspectos como el examen y comprobación de las cuentas, tanto generales como parciales, los aspectos del cumplimiento de legalidad predominan sobre los de eficiencia o economía (90). Estas pretenden, siguiendo a Andrés Suárez, "determinar si la correspondiente entidad o institución pública:

- a) desde el punto de vista económico utiliza óptimamente los recursos financieros públicos puestos a su disposición, esto es, la relación entre los bienes y servicios producidos y los recursos utilizados en su producción es máxima, analizando las causas y los posibles remedios de las actuaciones ineficientes o poco eficientes.
- b) Cumple las leyes, reglamentos y demás normas legales que regulan la economía y eficiencia administrativas, por lo que el control de eficiencia es también en parte control de legalidad y viceversa" (89).

(89) SUAREZ SUAREZ, Andrés-Santiago. El control o fiscalización... Ob. Cit. Pág. 31 y ss.

(90) Téngase en cuenta lo ya dicho en el apartado 3.2 sobre los requisitos para llevar a cabo estos controles.

4.5.- *Los medios de comunicación del resultado de sus trabajos* (91).

Es imprescindible, por último, hacer una breve referencia a los que se configuran, según la LOTCu, como medios a través de los cuales se exponen los resultados de la fiscalización del TCu en relación a los controles objeto de este estudio, dado que ellos sirven de medio de comunicación de su actividad de control tanto al Parlamento -a través de la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el TCu- (92) como a los ciudadanos, titulares en última instancia del derecho regulado en el art. 31.2 de la Constitución -a través de su publicación en el Boletín Oficial del Estado- (93). Son según el art. 12 LOTCu, los informes o memorias ordinarios o extraordinarios y las mociones o notas, que con posterioridad el art. 28 de la LFTCu desarrolla. Con el fin de aclarar el contenido de los mismos se señalan a continuación sus características principales:

- 1) "*Informe o Memoria Anual*". Con fundamento en el art. 136.2 de la Constitución, que lo denomina informe anual, y en el art. 13 LOTCu, la LFTCu, en su art. 28, lo configura como el

(91) Para un estudio de éstos puede verse FANLO LORAS, Antonio. "Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales: La Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas en las Cortes Generales". Dirección General del Servicio Jurídico del Estado. IEF. Vol. II. Madrid, 1987. Págs. 1.007 y ss.

(92) Con fundamento legal en la Disposición Transitoria 1ª de la LOTCu, esta Comisión se rige por las Normas de funcionamiento de la Comisión Mixta que se aprobaron el 3 de marzo de 1983 por las Mesas del Congreso y del Senado. BOCG Senado. Serie I. nº 23 de 20-4-83 y que la configuran como órgano de relación de las Cámaras con el TCu para estudiar y proponer a los respectivos Plenos las medidas y normas oportunas.

(93) Según 12.1 LOTCu estos resultados se elevarán a las Cortes Generales y se publicarán en el BOE. El art. 28.2 LFTCu puntualiza que la publicación en el BOE del Informe o Memoria, así como de las Resoluciones que se aprueben en relación a éste por la Comisión Mixta se llevará a cabo conjuntamente una vez que esta Comisión haya procedido a su examen.

Informe ordinario por excelencia (94). En él se expondrán integrados los Informes o Memorias, Mociones o Notas aprobados por el Pleno del TCu como resultado de su función fiscalizadora, junto a las alegaciones y justificaciones que hayan sido aducidas por la persona o entidad fiscalizada (95). Este comprenderá el análisis de la Cuenta General del Estado (96) y de las demás del sector público extendiéndose a la fiscalización de la gestión económica del Estado y del sector público según los extremos señalados, a título ejemplificativo, en el art. 13 LOTCu. Se ha optado por la denominación Informe Anual no sólo porque ésta es la denominación utilizada en el art. 136.1 de la Constitución y en el 13.2 y 3 LOTCu con exclusividad y en el 13.1 LOTCu anteponiéndose al de Memoria, sino, como ya se señaló en la Comisión Mixta cuando se presentó el Informe anual del ejercicio 1983 por razones jurídico-formales, gramaticales y de derecho comparado (97).

Este Informe contendrá una Memoria de las actuaciones jurisdiccionales del TCu durante el ejercicio económico correspondiente y se remitirá, para su tramitación, a las Cortes Generales y en lo que las afecta a las Asambleas Legislativas de las CC.AA. y a los Plenos de las Corporaciones Locales (98).

(94) El Memorándum sobre las líneas básicas del informe anual del TCu aprobado por el Pleno de esta Institución el 17 de marzo de 1987 lo define como vehículo ordinario de comunicación a las Cortes Generales, como máximo exponente de los resultados de su actividad.

(95) Art. 28 LFTCu en relación al 44.4 de la misma Ley.

(96) Esta actividad debe estar perfectamente diferenciada de la del examen y comprobación de la Cuenta General del Estado que el TCu debe realizar según el artículo 136.1 de la Constitución de 1978; 10 LOTCu y 33 LFTCu.

(97) Ver en BOCG Congreso. Comisiones III Legislatura. nº 198 de 16 de noviembre de 1987, las precisiones terminológicas para defender esta denominación utilizadas por el Profesor Rodríguez Bereijo. Con anterioridad y por haberse presentado sin diferenciar los resultados de los arts. 10 y 13 LOTCu se utilizó el término Memoria-Dictamen.

(98) Arts. 136.2 C78, 12 y 13 LOTCu y 28.1 y 2 LFTCu.

- 2) *Informes o Memorias extraordinarias.* Pese a ser el Informe Anual el vehículo ordinario de comunicación del Tribunal de Cuentas, éste puede, cuando lo considere oportuno o cuando lo acuerden las Cortes Generales o las Asambleas Legislativas de las CC.AA. poner en conocimiento de aquéllos el resultado de cualesquiera procedimientos fiscalizadores a través de los denominados Informes o Memorias extraordinarias (99).
- 3) *Notas o Mociones.* En ellas se proponen medidas conducentes, a juicio del TCu, a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público. Se realizan a la vista de los Informes o Memorias ordinarias y extraordinarias, y al resultado de la censura de cuentas o procedimientos de fiscalización que hubiere conocido (100).
- 4) *Declaración definitiva de la Cuenta General del Estado.* Esta Declaración se lleva a cabo por delegación de las Cortes Generales, procediéndose a su examen y a su contraste formales con las cuentas parciales que deben rendirse al TCu y que le sirven de fundamento (101). Con independencia de la diferenciación de esta Declaración (102) del Informe Anual ambos documentos se pueden remitir simultáneamente a las Cortes aunque se presenten en volúmenes independientes (103).
- 5) *Informes sobre partidos políticos.* El Tribunal debe remitir, con independencia de los informes anteriores y por mandato legal, el Informe comprensivo de la declaración del importe de los gastos regulares justificados por los partidos políticos.

(99) Arts. 12 LOTcu y 28.4 LFTCu.

(100) Arts. 12 LOTCu y 28.6 LFTCu.

(101) Arts. 136.1 C78, 10 LOTCu y 33 LFTCu.

(102) Ver nota 96.

(103) Ver "Memorandum sobre líneas..." Texto. Cit. Pág. 4.

federaciones, coaliciones, asociaciones o agrupaciones de electores (104) y el Informe sobre la regularidad y adecuación de la actividad económico-financiera de los partidos políticos que reciben subvenciones estatales (105) dado que estos deben cumplir, en la medida que reciben fondos públicos, los principios regulados en el art. 31.2 de la Constitución”.

Todas estas formas de comunicación, como ya se ha indicado, se configuran como cierre del ciclo de control que se inicia cuando se aprueban cada año los Presupuestos Generales del Estado por un lado y los autonómicos y de las demás entidades locales por otro y con ellos se pretende poner en conocimiento de las Cortes Generales y de la opinión pública en general los resultados del trabajo de control que el TCu lleva a cabo como vigilante del art. 31.2. La Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas adoptará las resoluciones que estime oportuno, las cuales deberán en última instancia servir para que el principio de justicia material relativo a los gastos públicos se aplique de forma adecuada por los Centros gestores del dinero público.

5.- CONCLUSION.

El Tribunal de Cuentas, según lo ya dicho a lo largo de la presente comunicación, se configura como la Institución garantizadora por excelencia del derecho de los ciudadanos a que los recursos públicos sean asignados, a través del gasto público, según el principio de equidad, y a que su programación y ejecución respondan a los criterios de eficiencia “o” economía. Esta garantía, que opera en paralelo a las

(104) Ver los arts. 132 a 134 de la Ley Orgánica 5/85, de 19 de junio, de Régimen Electoral General, modificada posteriormente por la Orgánica 1/1987, de 2 de abril, de Regulación de los aspectos específicos relativos al proceso electoral al Parlamento Europeo. Por su parte las CC.AA. realizan, según sus respectivas leyes electorales, informes especiales.

(105) Ver los arts. 10 y 11 de la Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

que este derecho tiene por estar situado en la Sección 2ª del Capítulo segundo del Título I de la Constitución -vinculación a todos los poderes públicos, regulación por ley y tutela a través del recurso de inconstitucionalidad- debe ser objeto de análisis y estudio para posibilitar su pleno desarrollo. En este sentido, son necesarias diversas modificaciones tanto en el campo de la gestión -organización suficiente racional de la Administración española, desarrollo del sistema de contabilidad pública y del denominado presupuesto por programas que debe concretar detalladamente los objetivos perseguidos y los indicadores económicos de los mismos- como en el del control, coordinando el interno que lleva a cabo la IGAE y el externo que realizan el TCu y los órganos fiscalizadores de las CC.AA., que deberán disponer de técnicas homogéneas para llevar a cabo los controles objeto de nuestro estudio, y que deberán plasmarse en Manuales de Procedimientos. Sólo así y con la vigilancia del TCu como supremo órgano fiscalizador de la actividad económico-financiera del sector público, la importante aportación -que en su día hicieron los Profesores Nieto y Bereijo y que cuajó en la "enmienda Fuentes-Quintana"- del art. 31.2 a la historia del constitucionalismo español, sentando el principio de justicia material para los gastos públicos, cumplirá la finalidad perseguida.

LA REGULACION JURIDICA DEL
PATRIMONIO HISTORICO ESPAÑOL
Y SU INCIDENCIA EN LA
FISCALIZACION DE LA
CONTRATACION ADMINISTRATIVA

JOSE ANTONIO ESPERON LAZARO,
Letrado del Tribunal de Cuentas.

LA REGULACION JURIDICA DEL PATRIMONIO HISTORICO ESPAÑOL Y SU INCIDENCIA EN LA FISCALIZACION DE LA CONTRATACION ADMINISTRATIVA

1.- Ideas Previas.

La regulación jurídica del patrimonio histórico interesa especialmente a la fiscalización de la contratación administrativa desde dos puntos de vista, a saber:

- Delimitación de los bienes que integran dicho patrimonio y su declaración como tales.
- Incidencia de la cuestión anterior en cuanto a finalidad y ejecución de la denominada "partida cultural", así como en la adjudicación de los contratos mediante la utilización del sistema de concurso o contratación directa.

2.- La delimitación de los bienes integrantes del patrimonio histórico español y su declaración como tales.

La nota predominante tanto en la Ley 16/1985, de 25 de junio, como en el Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, es la de la concreción o, mejor expresado, la indeterminación de los bienes que componen el patrimonio histórico. La única referencia que se contiene en los textos legales está constituida por una alusión genérica al "interés" artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico de los bienes en cuestión, sin mayor precisión acerca de la relevancia de dicho interés o de otras circunstancias que pudieran acotar la indeterminación del concepto.

En este sentido, se observa un retroceso notable respecto de la normativa anteriormente vigente, de modo particular en relación a la Ley de 13 de mayo de 1933, Ley que exigía, además del aludido "interés", que los bienes tuvieran una antigüedad no menor de un siglo o, en su defecto, un valor artístico o histórico "indiscutible", exceptuándose expresamente las obras de los autores contemporáneos.

Volviendo a la normativa en vigor, es preciso hacer una distinción entre bienes muebles e inmuebles a causa de la desigual regulación prevista para ambas clases de bienes.

a) *Respecto de los bienes inmuebles*: dentro de este grupo, se distingue un núcleo especialmente protegido, constituido por los bienes declarados de "interés cultural" e incluidos, como tales, en un Registro General. La referida declaración debe realizarse mediante Real Decreto (al igual que exigía la normativa anterior) aun cuando la incoación del respectivo expediente se halle atribuida, ordinariamente, a las comunidades autónomas. De entre las medidas previstas para la protección de estos bienes destacan, entre otras, la obligación que se impone a sus propietarios o poseedores de permitir y facilitar su inspección por los Organismos competentes así como el acceso a los mismos con fines investigadores, la supeditación de cualquier obra en los inmuebles registrados a la autorización expresa por los Organismos competentes para la ejecución de la normativa sobre el patrimonio histórico español, la prohibición de colocar en sus fachadas publicidad comercial, la obligatoriedad para los municipios en que se hallen enclavados estos bienes de redactar un Plan Especial de Protección del área afectada, la ejecución subsidiaria y de oficio por la Administración de las medidas necesarias para su protección, custodia o la realización de modo directo de las obras necesarias a tal fin.

Ahora bien, este núcleo especialmente protegido tan sólo es una parte del conjunto de los bienes inmuebles integrantes del patrimonio histórico, la parte correspondiente a los bienes más relevantes (Art. 1º. 3/Ley 16/1985), existiendo, en consecuencia, otros bienes inmuebles

pertenecientes al patrimonio histórico en virtud del posible "interés" histórico, arqueológico, etc., de los mismos, no declarados de "interés cultural" ni incluidos, por consiguiente, en el correspondiente Registro, y cuya localización e identificación quedará sin precisar, dependiendo de la interpretación que en cada momento se dé al impreciso término del "interés", hasta que la materia sea desarrollada reglamentariamente, en su caso.

b) *Respecto de los bienes muebles*: para dichos bienes se establece por la normativa una diferenciación en tres niveles, dependiendo de su grado de relevancia, otorgándoseles una protección diferenciada en consonancia con la misma. Los citados tres niveles son los siguientes:

b.1) Bienes muebles inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural: son aquellos bienes dotados de la máxima protección jurídica por su superior relevancia respecto de los demás que componen el patrimonio histórico. Aun cuando la normativa no contiene criterios expresos delimitadores de dicha relevancia, sí pueden éstos deducirse tácitamente en relación a los criterios expresados en el Art. 26 del Real Decreto 111/86 para la catalogación de bienes muebles en el Inventario General, del que se hará mención en el apartado siguiente, en el sentido de considerar como bienes susceptibles de ser registrados como "de interés cultural" solamente aquéllos cuyos valores, en relación a su antigüedad, superen al menos los señalados en dicho artículo. Su régimen es similar al anteriormente expuesto para los bienes inmuebles con las adaptaciones derivadas de sus peculiares características (exclusión para estos bienes de la prescripción adquisitiva del Art. 1955 del Código Civil, especiales cauteles y limitaciones en la transmisión de los mismos, sometimiento de su exportación al previo y expreso permiso del Ministerio de Cultura, etc.).

b.2) Bienes muebles anotados en el Inventario General, que son aquéllos no declarados de interés cultural, que tengan singular relevancia por su "notable" valor histórico, arqueológico, etc. La confección de

este Inventario corresponde al Ministerio de Cultura (art. 28.1 del R.D. 111/86) así como la competencia para resolver los correspondientes expedientes de inclusión de bienes muebles en el mismo. A diferencia de lo que sucede respecto del Registro General de Bienes de Interés Cultural, para la elaboración del Inventario General el Real Decreto 111/86, en su Art. 26, establece criterios precisos para la catalogación de los bienes muebles y su inclusión en el Inventario, en función de su valor económico, por una parte, y de su antigüedad, por otra. Las medidas adoptadas por la normativa para su protección son prácticamente iguales a las establecidas para los bienes inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural.

b.3) Demás bienes muebles de "interés" histórico, artístico, etc., no incluidos en el Registro ni en el Inventario General, sin que la normativa jurídica contenga mayor concreción al respecto. En relación a estos bienes también adopta la legislación algunas medidas cautelares en orden a su especial protección, aunque, claro está, de menor relevancia que las adoptadas para las categorías precedentes, así el permiso de exportación obligatorio cuando su antigüedad sea igual o superior a cien años.

3.- Incidencia de la delimitación de bienes integrantes del patrimonio histórico en la contratación administrativa.

Desde una perspectiva fiscalizadora aparecen dos cuestiones directamente relacionadas con la problemática anteriormente expuesta, a saber: adjudicación de los contratos por alguno de los sistemas excepcionales (concurso o contratación directa en obras) y destino de la partida cultural en contratos de obras cuyo presupuesto total sea superior a 100 millones de pesetas.

En cuanto al primero de los temas a tratar, el sistema de concurso podría utilizarse en base a la causa prevista en el Art. 113.5 del Reglamento Gral. de Contratación (R.G.C.) por la especial complejidad

en la ejecución de las obras cuando éstas tuvieran por objeto la rehabilitación o reconstrucción de edificios o construcciones de valor histórico o artístico. Para este mismo supuesto también podría utilizarse el procedimiento de contratación directa regulado en el Art. 117.4 del R.G.C. para las obras "declaradas de notorio carácter artístico con arreglo al dictamen de Organismos competentes".

Con carácter previo al examen de la interpretación más idónea de los preceptos expresados, conviene tener presente que la invocación de cualquiera de las anteriores causas ha de referirse a las propias obras cuya ejecución va a ser contratada más que al edificio en que se van a llevar a cabo, a no ser, claro está, que la realización de las mismas incidiese en elementos de la edificación susceptibles de alterar su valoración artística. Así, por ejemplo, la construcción de unos aseos en un palacio, en principio, no tiene carácter artístico a menos que su ejecución requiriese de especiales medidas por afectar a elementos del edificio determinantes de su valor artístico, como sucedería en el supuesto de que fuera preciso derribar o modificar una arquería mudéjar. En esta última hipótesis sí tendría importancia la catalogación del inmueble y su pertenencia al patrimonio histórico español, así como cuando las obras tengan por objeto, precisamente, la restauración de dichos inmuebles, pues, en tal supuesto, es decir, cuando el inmueble que va a ser restaurado pertenezca al patrimonio histórico, las obras de restauración deberán tener necesariamente carácter artístico siempre que el edificio estuviera integrado en el patrimonio histórico por su interés artístico, lo que ciertamente sucederá en la mayoría de los casos.

En primer lugar, conviene explicitar que la utilización de la contratación directa, con invocación de la causa del Art. 117.4 del R.G.C., debe ser considerada supletoria respecto del sistema de concurso, aplicable a tenor del nº 5 del Art. 113 del R.G.C., por exigencia de los principios generales de concurrencia y publicidad, que deben informar la contratación administrativa. Por consiguiente, sólo cuando la ejecución de las obras entrañe la realización de tareas para las cuales

se requiera la posesión de especiales conocimientos artísticos o de singular experiencia de igual naturaleza, entonces estaría justificada la contratación directa siempre y cuando dichos condicionamientos hicieran imposible o desaconsejable la concurrencia en licitación pública y todo ello fuera debidamente justificado en el expediente. De este modo, en realidad, la causa del nº 4 del Art. 117 del R.G.C. quedaría subsumida en la del nº 1 del mencionado artículo, es decir, en la imposibilidad o inconveniencia de promoción de concurrencia en la oferta. Esta es la única interpretación coherente con la finalidad que persiguen las normas jurídicas reguladoras de la contratación administrativa.

A continuación, pasaremos a tratar sobre *la interpretación del Art. 117.4 del R.G.C. a la luz de la normativa sobre patrimonio histórico*. Anteriormente se ha distinguido la realización de obras, no artísticas en sí mismas, en edificios artísticos, de la realización de obras propiamente artísticas o que afectaran a elementos del inmueble de igual carácter; de estos dos supuestos, el que ahora nos interesa específicamente es el segundo y nos interesa por cuanto la pertenencia del inmueble en el cual se van a realizar las obras al patrimonio histórico va a determinar el carácter de éstas. En efecto, el "notorio carácter artístico con arreglo al dictamen de Organismos competentes" sólo puede interpretarse como aquél declarado con arreglo a los procedimientos y por los Organismos a los que atribuye competencia la legislación vigente, que en la actualidad está constituida por la Ley 16/85, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y el Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, que desarrolla parcialmente la precitada ley, y, en tal entendimiento, un inmueble sólo podrá ser considerado con tal carácter cuando se haya declarado "bien de interés cultural" por Real Decreto y se haya inscrito en el correspondiente Registro General. En consecuencia, para la invocación del Art. 117.4 del R.G.C. es requisito previo y necesario que el edificio en el que se van a desarrollar las obras de restauración o de otra naturaleza pero que afecten a elementos artísticos del mismo haya sido expresamente declarado de "interés cultural" y registrado como tal.

El segundo de los temas a tratar en este apartado es el referente al *destino de la que denominaremos "partida cultural"* en contratos de obras cuyo presupuesto total exceda de 100 millones de pesetas. Esta partida se halla regulada en el Título IV del Real Decreto 111/86, de 10 de enero, como medida de fomento del patrimonio histórico, estableciéndose la inclusión obligatoria en el presupuesto de cada obra pública, financiada total o parcialmente por el Estado, de una partida equivalente, al menos, al 1 por 100 de los fondos de aportación estatal con esta finalidad.

La imprecisión que caracteriza a la legislación sobre patrimonio histórico a la hora de concretar los bienes integrantes del mismo incide notoriamente en los fines a que debe destinarse la partida cultural. Y ello es así habida cuenta que en el Real Decreto 111/86 no aparecen otros criterios más esclarecedores que no sean la financiación de trabajos de conservación o enriquecimiento del patrimonio histórico mediante transferencia de crédito al Ministerio de Cultura (1) o la realización, por el Organismo público responsable de la obra, de trabajos de conservación o enriquecimiento del patrimonio histórico español en la propia obra, en su inmediato entorno, "o en cualesquiera de los bienes de interés cultural relacionados con las actividades del Organismo".

Con carácter previo, debe ponerse de manifiesto la imperfecta redacción de la expresión contenida en la aptdo. b) del nº 3 del Art. 58 del citado Real Decreto, al referirse a la realización de trabajos "en la propia obra", ya que la obra objeto del contrato, en sí misma considerada, forma un todo en el proyecto no susceptible de ser inmediatamente modificado por la realización de los referidos trabajos. Probablemente, la expresión legal debería referirse al inmueble en donde se desarrollen las obras más que a la propia obra y, de este modo, cobraría

1) La Ley de Presupuestos para el ejercicio de 1988 dispone, en su Art. 20.2: "Queda derogado el procedimiento de transferencia de crédito a favor del M^o de Cultura a que se refiere el Art. 58 del R.C. 111/86, de 10 de enero...", sin embargo, en el apdo 3 de dicho artículo parece mantenerse la posibilidad de opción.

pleno sentido la alusión "en su inmediato entorno" que sigue en el texto legal a la expresión comentada.

En el apdo. b) del nº 3 del Art. 58 citado, termina la enumeración de los fines a que puede destinarse la partida cultural con una referencia a los bienes de "interés cultural" relacionados con las actividades del Organismo. Ese interés cultural no puede referirse más que a la declaración de tal carácter regulada en el Real Decreto 111/86 y en la Ley 16/85, de 25 de junio. En consecuencia, podemos deducir que los trabajos a que debe destinarse la partida cultural deben consistir, precisamente, en la conservación o el enriquecimiento de bienes declarados "de interés cultural" por Real Decreto y registrados como tales, y tal requisito es igualmente aplicable a las referencias que se contienen en el precepto mencionado sobre la "propia obra" (o sea, el inmueble en donde se ejecutan las obras) o "su inmediato entorno". Por otra parte, a igual conclusión conduce la más elemental expresión del principio de seguridad jurídica, pues, de lo contrario, nos encontraríamos ante una permanente indeterminación que conduciría a una práctica generalizada de inobservancia del precepto legal invocado.

Ahora bien, de acuerdo con el Art. 58 del mencionado Real Decreto, 111/86, la partida cultural puede destinarse bien a la conservación bien al enriquecimiento de bienes integrantes del patrimonio histórico, siempre, claro está, que no se haya optado por la transferencia de su importe al Ministerio de Cultura. Si, de acuerdo con las consideraciones anteriormente expuestas, el o los bienes a que ha de beneficiar la referida partida han de haber sido declarados de interés cultural, la conservación de los mismos no ofrece una problemática diferente de la de dichos bienes pues a ellos se contrae; sin embargo, el asunto es más complejo cuando se opte, no por la conservación, sino por el "enriquecimiento" de esos bienes. La indeterminación con que aparece expresado en la norma el mencionado concepto obliga a la realización de algunas consideraciones al respecto. En principio, por enriquecimiento, según el Diccionario de la Real Academia, debe entenderse "la acción y efecto de engrandecer o adornar"; en

consecuencia, en el supuesto que contemplamos, el importe de la partida cultural debería destinarse o a la ampliación del bien inmueble en el que las obras se han de ejecutar o a la aportación al mismo de elementos de ornato. La primera alternativa no suscita problemas, pues la ampliación deberá realizarse respetando las características peculiares del inmueble al que afecta, características que son precisamente las que le confieren un especial valor artístico y, por consiguiente, le integran en el patrimonio histórico.

Acotada así, la cuestión se centra en dilucidar las características que deben reunir los elementos decorativos que vayan a incorporarse en la hipótesis de que se hubiera optado por esta acepción del vocablo "enriquecimiento", y, más concretamente, si tales adornos pueden ser cualesquiera o más bien deben, al igual que el inmueble al que van a ser incorporados, pertenecer al patrimonio histórico o, al menos, ser susceptibles de integrarse en el mismo. El apdo. b) del nº 3 del Art. 58 del R.D.111/86, al referirse a la posibilidad de optar por el enriquecimiento, se refiere textualmente al "enriquecimiento del Patrimonio Histórico Español", vinculándose directa e inmediatamente la acción del ornato con el patrimonio, de manera que los adornos deben también ser del referido patrimonio, o sea, estar integrados en el mismo por su valor artístico, histórico, arqueológico, etc. Lo que ya no es predicable respecto de los elementos decorativos es la necesidad de su previa declaración como bienes de interés cultural y consiguiente registro, habida cuenta de que tal exigencia no puede extraerse de la letra de la norma así como limitaría notablemente el ejercicio de esta opción, al existir numerosos objetos artísticos, susceptibles de integrar el patrimonio histórico, no registrados ni inventariados expresamente, que poseen un reconocido valor (por ejemplo, piénsese en un cuadro recientemente pintado por un renombrado pintor para la conmemoración de un acontecimiento próximo). Nuevamente nos encontramos aquí en una temática caracterizada irremediabilmente por la inseguridad que conlleva la defectuosa definición del patrimonio histórico del Art. 1º. 2. de la Ley 16/1985, de 25 de junio, sin que desde el análisis jurídico de la cuestión se puedan aportar otras soluciones.

IV. DOCUMENTOS

La idea de una Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa tiene un origen lejano pero, su materialización a través de la realidad actual de EUROSAI, arranca de la Declaración de Berlín que fue formulada con ocasión del XIII Congreso de INTOSAI, celebrado en dicha ciudad alemana en 1989.

El I Congreso de EUROSAI se celebró en Madrid en Noviembre de 1990 y ha supuesto la definitiva puesta en marcha del viejo sueño de una organización europea, de Entidades Fiscalizadoras Superiores, que permitiera un mejor conocimiento recíproco entre las diversas Entidades de control económico-financiero del Sector Público, de los Países de Europa, y una estrategia común para adaptar la función de estas Instituciones a los desafíos del siglo XXI.

PREAMBULO

Conscientes de la herencia cultural común de los pueblos de Europa y convencidos de que para una ordenada administración pública es necesaria la existencia de una fiscalización pública eficaz, los representantes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Estados Europeos reunidos en Berlín el 20 de Junio de 1989 con ocasión del XIII Congreso de INTOSAI, con el propósito de:

mejorar las relaciones entre los Estados de Europa en el campo de la fiscalización pública, más allá de los diferentes sistemas políticos, económicos y sociales,

dar respuesta a la necesidad de colaboración que existe entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores, con vistas a una mayor cooperación entre los Estados Europeos,

contribuir al acercamiento de los diferentes sistemas, procedimientos y métodos de la fiscalización pública, y enriquecer la propia labor, mediante un mejor intercambio de experiencias entre dichas Instituciones,

contribuir, con mayor intensidad, al logro de los objetivos de INTO-SAI mediante la conjugación de la experiencia europea,

y **teniendo en cuenta** los propósitos y principios de las Naciones Unidas,

han resuelto constituir una Organización de las Entidades Fiscalizadores Superiores de Europa (EUROSAI) con arreglo a las siguientes disposiciones:

CAPITULO I: OBJETIVO Y PRINCIPIOS

Objetivos

Artículo 1.

La Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa -EUROSAI- tiene por objeto, en el ámbito de INTOSAI:

1. promover el entendimiento y la cooperación profesional y técnica entre las instituciones miembros de EUROSAI y los demás Grupos Regionales de INTOSAI, mediante el intercambio de ideas y experiencias en el ámbito de la fiscalización de las finanzas públicas;
2. mantener relaciones con instituciones nacionales e internacionales especializadas en los problemas que afecten a la fiscalización de los ingresos y gastos públicos;
3. mantener informados a todos los miembros de EUROSAI sobre las modificaciones que se produzcan en la legislación de cada Estado en materia de fiscalización, así como de la organización y funcionamiento de las respectivas Entidades;
4. promover el estudio teórico y práctico de las materias y problemas relacionados con la fiscalización y disciplinas afines;
5. colaborar en el intercambio de técnicas y enseñanzas que se consideren de interés, así como fomentar la organización de seminarios y cursos de perfeccionamiento para los funcionarios de las instituciones miembros de EUROSAI, y de las demás instituciones miembros de INTOSAI;
6. promover y facilitar el intercambio de información y documentación entre los miembros de EUROSAI, así como la difusión de publicaciones en materias propias de su competencia;

7. estimular la creación de Centros especializados, Institutos y Cátedras universitarias en materia de fiscalización de los ingresos y gastos públicos;
8. interesar la aplicación de las conclusiones y recomendaciones adoptadas en los Congresos de EUROSAI;
9. asegurar la unificación de la terminología en materia de fiscalización pública;
10. realizar todo lo conducente para la consecución de un mejor entendimiento de los problemas y materias relacionados con la fiscalización pública.

Principios

Artículo 2.

EUROSAI se inspira en los siguientes principios:

1. la igualdad de todas las Entidades Fiscalizadoras Superiores miembros de EUROSAI;
2. el derecho a su libre incorporación y separación;
3. el respeto al ordenamiento jurídico por el que se rija cada Entidad Fiscalizadora Superior.

CAPITULO II: COMPOSICION

Miembros

Artículo 3.

1. Podrán ser miembros de EUROSAI las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Control de los Estados de Europa, que sean miembros de INTOSAI, así como el Tribunal de Cuentas de las comunidades Europeas.
2. La admisión de una Institución en calidad de miembro estará subordinada a la aceptación por su parte de los presentes Estatutos y a la aprobación del Comité Directivo.
3. La separación de EUROSAI se realizará mediante notificación al Comité Directivo.

CAPITULO III: ORGANIZACION

Organos

Artículo 4.

Serán Organos de EUROSAI:

- a. el Congreso;
- b. el Comité Directivo;
- c. la Secretaria.

CAPITULO IV: EL CONGRESO

Composición

Artículo 5.

El Congreso estará compuesto por los Jefes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores miembros de EUROSAI o por sus representantes debidamente autorizados. Para que quede válidamente constituido habrán de estar representados la mayoría absoluta de los miembros.

Observadores

Artículo 6.

1. El Presidente del Comité Directivo y el Secretario General de INTOSAI podrán participar, ex-officio, en las reuniones del Congreso.
2. Los representantes de otras Instituciones y Organismos podrán ser admitidos en calidad de observadores por acuerdo del Comité Directivo, que deberá dar cuenta de ello al Congreso.
3. Los observadores no tienen derecho a voto en el Congreso.

Reuniones

Artículo 7.

1. El Congreso se reunirá en sesión ordinaria, al menos, una vez cada tres años.
2. El Comité Directivo podrá convocar una sesión extraordinaria del Congreso por propia iniciativa o a solicitud de al menos la mitad de sus miembros.

3. El Congreso estará presidido por el Jefe de la Entidad Fiscalizadora Superior del país en que tenga lugar.

Votación

Artículo 8.

1. Para la adopción de acuerdos por el Congreso, serán necesarios los votos de la mayoría absoluta de los miembros presentes, excepto para lo previsto en los artículos 9.8, 10.1.b, 19 y 20.
2. Cada miembro dispondrá de un voto.

Competencias

Artículo 9.

El Congreso es la suprema autoridad de EUROSAI y tendrá las siguientes competencias y obligaciones:

1. establecer las directrices necesarias para alcanzar los objetivos de EUROSAI;
2. aprobar los informes de los Organos de EUROSAI sobre sus respectivas actividades;
3. aprobar las propuestas presentadas por cualquiera de sus miembros o por el Comité Directivo;
4. aprobar:
 - a. el presupuesto, que comprenderá el período entre dos Congresos ordinarios,

- b. las cuotas de los miembros, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16,
 - c. las cuentas de EUROSAI;
5. crear comisiones técnicas y grupos de estudio y determinar sus funciones;
 6. elegir cuatro miembros del Comité Directivo;
 7. determinar el país en que haya de tener lugar la próxima sesión ordinaria del Congreso;
 8. modificar los Estatutos de EUROSAI a propuesta del Comité Directivo o de un tercio de los miembros de EUROSAI, mediante resolución del Congreso adoptada por dos tercios de los presentes;
 9. elaborar sus propias normas y reglamentos;
 10. designar los Auditores de EUROSAI, en aplicación del Artículo 15.

CAPITULO V: EL COMITE DIRECTIVO

Composición

Artículo 10.

1. El Comité Directivo estará compuesto por siete miembros, que serán:
 - a. Tres miembros de derecho:
 - el jefe de la Entidad Fiscalizadora Superior en cuyo país se haya celebrado la última sesión ordinaria del Congreso, quien será el Presidente del Comité Directivo;

-el Jefe de la Entidad Fiscalizadora Superior donde vaya a celebrarse la siguiente sesión ordinaria del Congreso, quien será Vicepresidente primero del Comité Directivo;

-el Secretario General de EUROSAL.

- b. Cuatro miembros elegidos por el Congreso, para un período de tres años, de entre los Jefes de las demás Entidades Fiscalizadoras Superiores miembros de EUROSAL, que no podrán ser reelegidos para el período inmediatamente posterior al de su mandato.

Con el fin de asegurar una representación equilibrada del conjunto de los países miembros, se harán todos los esfuerzos necesarios para asegurar la distribución de los puestos de forma que:

-se respete la diversidad geográfica europea, teniendo en cuenta los miembros de derecho;

- estén efectivamente representados en el Comité Directivo los principales tipos de fiscalización utilizados por las diferentes Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Si el número de candidatos es superior al número de puestos a cubrir, la elección tendrá lugar por votación secreta.

Si al término de la primera vuelta, no hay cuatro candidatos que hayan obtenido la mayoría absoluta de los votos de los miembros representados en el Congreso, se procederá a una segunda vuelta de votación al término de la cual serán elegidos los cuatro candidatos que hayan obtenido el mayor número de votos.

El Comité Directivo nombrará un Vicepresidente segundo de entre los miembros elegidos.

2. El mandato del Comité Directivo comenzará al término de cada sesión ordinaria del Congreso.
3. Será preciso que, al menos, cuatro de los miembros del Comité Directivo estén presentes en las sesiones para que exista quorum.
4. El Comité Directivo se reunirá, al menos, una vez al año.
5. El Comité Directivo adoptará sus decisiones por mayoría de los votos emitidos. Cada miembro del Comité Directivo dispondrá de un voto.

Competencias

Artículo 11.

Compete al Comité Directivo:

1. velar por el cumplimiento de los Estatutos de EUROSAI;
2. adoptar las decisiones necesarias para el funcionamiento de EUROSAI conforme a las directrices establecidas por el Congreso;
3. aprobar el proyecto de presupuesto y someterlo al Congreso;
4. establecer las normas de elaboración y presentación de las cuentas por parte de la Secretaría General y de su fiscalización por los Auditores;
5. someter las cuentas, junto con el informe de los Auditores y sus observaciones, al Congreso para su aprobación;
6. presentar, en cada sesión ordinaria del Congreso, un informe sobre las actividades de EUROSAI;
7. cumplir cualquier otra tarea que le fuese encomendada por el Congreso.

El Presidente

Artículo 12.

El Presidente del Comité Directivo representa a EUROSAI.

CAPITULO VI: LA SECRETARÍA

Estructura

Artículo 13.

La Entidad Fiscalizadora Superior del país en que radique la sede, asegurará el funcionamiento de la Secretaría y su jefe será el Secretario General de EUROSAI.

Competencias

Artículo 14.

Compete a la Secretaría:

1. preparar las sesiones del Comité Directivo;
2. ejecutar las decisiones adoptadas por el Congreso y por el Comité Directivo;
3. elaborar el proyecto de presupuesto de EUROSAI y someterlo al Comité Directivo;
4. presentar al Comité Directivo las cuentas, así como un informe financiero anual;

5. ejecutar el presupuesto y llevar las cuentas y la documentación de EUROSAI;
6. desempeñar las funciones que le sean asignadas por el Congreso o por el Comité Directivo.

CAPITULO VII: AUDITORES

Fiscalización

Artículo 15.

1. Dos Auditores, pertenecientes a dos Entidades Fiscalizadoras Superiores diferentes, fiscalizarán las cuentas y la gestión económica de EUROSAI e informarán al Comité Directivo y al Congreso.
2. Los dos Auditores serán designados para cada período de tres años. Habrán de pertenecer a Entidades Fiscalizadoras Superiores que no sean miembros del Comité Directivo.
3. La Secretaría facilitará a los Auditores todos los documentos e información necesarios para el cumplimiento de sus obligaciones y los asistirá en el ejercicio de sus funciones.

CAPITULO VIII: REGIMEN FINANCIERO

Régimen Financiero

Artículo 16.

1. Los gastos originados por el funcionamiento de EUROSAI se sufragarán:

- a. mediante las cuotas de los miembros fijadas de conformidad con los baremos usados por la Organización de Naciones Unidas; el importe que corresponda satisfacer a cada miembro le será notificado por la Secretaría y los pagos deberán hacerse al principio de cada año natural.
 - b. por las subvenciones, donaciones o cualquier otro tipo de aportación de personas físicas o jurídicas, nacionales o internacionales;
 - c. con el producto de la venta de las publicaciones y otras actividades de EUROSAI;
 - d. mediante aquellos otros ingresos que autorice el Comité Directivo.
2. La Entidad Fiscalizadora Superior del país donde radique la sede proporcionará y sufragará el personal y los locales necesarios para el funcionamiento de la Secretaría.
 3. Los gastos originados por cada reunión del Congreso se imputarán a la Entidad Fiscalizadora Superior del Estado donde tenga lugar; el Congreso podrá acordar una aportación a la Entidad Fiscalizadora Superior correspondiente.

CAPITULO IX: DISPOSICIONES FINALES

Sede y régimen jurídico

Artículo 17.

1. EUROSAI tendrá su sede donde la tenga el Tribunal de Cuentas de España.
2. EUROSAI se constituirá conforme al Derecho del Estado donde radique su sede. Se regirá por los presentes Estatutos y por las disposiciones reglamentarias que se dicten para su ejecución y, en lo no previsto en ellos, por la legislación de dicho Estado.

Cláusula de lenguas

Artículo 18.

Los idiomas oficiales de EUROSAI serán: alemán, español, francés, inglés y ruso.

Disolución de EUROSAI

Artículo 19.

En caso de disolución, que habrá de acordarse por mayoría de dos tercios de los miembros de EUROSAI, se procederá a lo dispuesto por la legislación del Estado donde radique su sede.

CAPITULO X: DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Entrada en vigor de los Estatutos y normas transitorias

Artículo 20.

1. Los presentes Estatutos entrarán en vigor en el momento de su aprobación por la mayoría de dos tercios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores con derecho a ser miembros según el Artículo 3, presentes en la Conferencia Constitutiva.
2. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores presentes en la Conferencia Constitutiva serán miembros de pleno derecho de EUROSAI.
3. Después de la aprobación de los presentes Estatutos, la Conferencia Constitutiva se erigirá en Congreso e iniciará su primera reunión.
4. En su primera reunión, el Congreso procederá a la elección del Presidente del Comité Directivo.

El Congreso tomará nota de la entrada en funciones de los otros dos miembros de derecho y completará el Comité Directivo por vía de votación.