



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

El interventor en la administración local: control interno y responsabilidad contable

Antonio Muñoz Juncosa

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.

UNIVERSIDAD DE BARCELONA
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL

**EL INTERVENTOR EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL:
CONTROL INTERNO Y RESPONSABILIDAD CONTABLE**



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA LÍNEA DE
INVESTIGACIÓN: DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.

DOCTORANDO: ANTONIO MUÑOZ JUNCOSA
DIRECTORA: DRA. EVA ANDRÉS AUCEJO

BARCELONA, 2017

RESUMEN

La tesis, que hoy presento, describe las funciones del interventor en la Administración Local española, como agente encargado del control económico financiero interno y la responsabilidad patrimonial y contable derivada del ejercicio de la intervención local.

Por esta razón el trabajo se divide en dos partes claramente diferenciadas, en la primera se analiza el control interno y en la segunda la responsabilidad contable, que puede ser exigida por un incorrecto ejercicio del control.

Estas dos cuestiones principales se plantean también desde el punto de vista del Derecho comparado, en concreto la regulación en el Reino Unido, Francia, Alemania e Italia.

Estudiaremos en primer lugar el marco legal según el cual el interventor local ejerce el control interno en los entes locales, compartiendo con los interventores de las otras administraciones sus ejes básicos, como son los procedimientos para el control interno, función interventora, control financiero y auditoría pública, así como la naturaleza jurídica de la función, pero con unos problemas específicos en su ejercicio derivados, básicamente, del tamaño de las administraciones en las que sirven, mucho menor que la del Estado o las de las Comunidades Autónomas.

Este menor tamaño coloca al interventor local, en la inmediatez del poder político porque, donde en el Estado o en las Comunidades Autónomas existe una organización, en la gran mayoría de las entidades locales es sólo una persona. Esto afecta de modo importante a dos elementos básicos en el ejercicio de sus competencias, la autonomía respecto del gobernante y la segregación de funciones, cuestiones que serán objeto de especial atención.

En la segunda parte de la tesis se analiza, la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, la fiscalizadora exclusivamente como antesala de la jurisdiccional, la responsabilidad contable, los supuestos legales que la generan, los elementos que la componen, la naturaleza jurídica y el tipo de responsabilidad, directa o subsidiaria, deteniéndonos en la que puede incurrir el interventor, ya que aquí se concreta uno de los principales objetivos del trabajo, la responsabilidad contable del interventor, y en concreto del local.

El interventor local, a diferencia de los de otras administraciones, ha de decidir por sí mismo, en la mayoría de los casos, sin otro apoyo que sus conocimientos. Obviamente, esta situación, lo hace mucho más vulnerable a cualquier tipo de responsabilidad, y más en concreto a la contable.

Esta vulnerabilidad no es teórica, no existen sentencias condenatorias de la jurisdicción contable relativas a interventores estatales o autonómicos, pero sí respecto de locales. Por eso, sobre la base de la jurisprudencia contable, se analizan los principales supuestos en los que los interventores locales pueden incurrir en responsabilidad contable, como son los contratos públicos, las retribuciones del personal, las subvenciones públicas, los gastos de representación y la fiscalización de los ingresos.

Por último se formulan unas conclusiones, con propuestas de política legislativa en materia control económico financiero, que podrían ayudar a resolver problemas enquistados, basadas en la experiencia de 34 años dedicados a la función interventora, once de ellos como interventor general del Ayuntamiento de Barcelona.

RESUM

La tesi, que avui presento, descriu les funcions de l'interventor en l'Administració Local espanyola, com a agent encarregat del control econòmic financer intern i la responsabilitat patrimonial i comptable derivades de l'exercici de la intervenció local.

Per aquesta raó el treball es divideix en dues parts clarament diferenciades, a la primera s'analitza el control intern i en la segona la responsabilitat comptable, que pot ser exigida per un incorrecte exercici del control.

Aquestes dues qüestions principals es plantegen també des del punt de vista del Dret comparat, en concret la regulació al Regne Unit, França, Alemanya i Itàlia.

Estudiarem en primer lloc el marc legal segons el qual l'interventor local exerceix el control intern en els ens locals, compartint amb els interventors de les altres administracions seus eixos bàsics, com són els procediments per al control intern, funció interventora, control financer i auditoria pública, així com la naturalesa jurídica de la funció, però amb uns problemes específics en el seu exercici derivats, bàsicament, de la mida de les administracions en les que serveixen, molt menor que la de l'Estat o les de les comunitats autònomes.

Aquesta menor grandària col·loca a l'interventor local, en la immediatesa del poder polític perquè, on a l'Estat o a les comunitats autònomes hi ha una organització, en la gran majoria de les entitats locals és només una persona. Això afecta de manera important a dos elements bàsics en l'exercici de les seves competències, l'autonomia respecte del governant i la segregació de funcions, qüestions que seran objecte d'especial atenció.

A la segona part de la tesi s'analitza, la funció jurisdiccional del Tribunal de Comptes, la fiscalitzadora exclusivament com a avantsala de la jurisdiccional, la responsabilitat comptable, els supòsits legals que la generen, els elements que la componen, la naturalesa jurídica i el tipus de responsabilitat, principal o subsidiària, detenint-nos en la qual pot incórrer l'interventor, ja que aquí es concreta un dels principals objectius del treball, la responsabilitat comptable de l'interventor, i en concret del local.

L'interventor local, a diferència dels d'altres administracions, ha de decidir per si mateix, en la majoria dels casos, sense altre suport que els seus coneixements. Òbviament, aquesta situació, el fa molt més vulnerable a qualsevol tipus de responsabilitat, i més en concret a la comptable.

Aquesta vulnerabilitat no és teòrica, no existeixen sentències condemnatòria de la jurisdicció comptable relatives a interventors estatals o autonòmics, però sí respecte de locals. Per això, sobre la base de la jurisprudència comptable, s'analitzen els principals supòsits en què els interventors locals poden incórrer en responsabilitat comptable, com són els contractes públics, les retribucions del personal, les subvencions públiques, les despeses de representació i la fiscalització dels ingressos.

Finalment es formulen unes conclusions, amb propostes de política legislativa en matèria control econòmic financer, que podrien ajudar a resoldre problemes enquistats, basades en l'experiència de 34 anys dedicats a la funció interventora, onze d'ells com a interventor general de l'Ajuntament de Barcelona.

ABSTRACT

The thesis, which I present today, describes the duties of the financial comptroller in the Spanish Local Administration, as agent in charge of the internal financial economic control and the patrimonial and accounting liability derived from the exercise of the financial local control, will take place throughout the development of this work.

This is why, the work is divided into two clearly differentiated parts, the first one analyzes the internal control and the second the accounting liability, which can be demanded by an incorrect exercise of control.

These two main issues also arise from the point of view of comparative law, namely the United Kingdom, France, Germany and Italy.

Firstly we will be look carefully into the legal framework according to wich the local comptroller exercises the internal control in the local entities, sharing, in its basic lines, the procedures of the preliminary control of legality, financial permanent control and public auditing, with the comptrollers of the other administrations, as well as the legal nature of the function. However, they face a number of issues in the performance of their work, derived, predominantly, from the size of the administrations in which they serve, much smaller than the Administration of the State or Autonomous Communities.

This minor size of local authorities places the local comptroller in the immediateness of the political power, as, where in the State or in the Autonomous Communities there is an organization; in a large majority of cases of the local entities there is an individual. This affects two elements in the exercise of their duties, the autonomy from the Ruler and the segregation of functions, and it calls for particular attention.

In the second part of the thesis I analyse, the judicial functions of the Court of Accounts, the auditing function, exclusively as a prelude to the judicial functions, the legal nature and the kind of liability direct or subsidiary, and particular attention is paid to the

questions in which the comptroller can be held liable, mainly local comptrollers, because this is one of the main targets of this work.

A local comptroller must decide by himself, and, in large amounts, without no other help than that of his own knowledge. Obviously, this situation, makes him much more vulnerable to any kind of responsibility, and, in particular, to the accounting responsibility.

This vulnerability is not theoretical, there are no convictions of the countable jurisdiction related to comptrollers who serve the state, but there are several related to local comptrollers. Because of this reason, based on the accounting jurisprudence, I have analysed the main cases where local comptrollers can incur accounting responsibility.

That is why, based on accounting jurisprudence, the main issues in which local auditors may incur in accounting responsibility, such as public contracts, staffing costs, public subsidies, representation allowances and preliminary control of legality of the incomes.

Finally, some conclusions are formulated, with legislative policy proposals on financial control, which could help to solve problems, from the point of view of the experience of 34 years of financial control, eleven of them as Comptroller General of Barcelona City Council.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN | 17 |
| EL CONTROL | 19 |
| EL CONTROL ECONOMICO FINANCIERO | 21 |
| TITULO I EL CONTROL INTERNO ECONÓMICO FINANCIERO | 24 |
| | |
| CAPITULO 1: EL CONTROL INTERNO ECONÓMICO FINANCIERO. | |
| CUESTIONES PREVIAS | 24 |
| | |
| 1.1 introducción | 24 |
| 1.2 planteamiento doctrinal | 30 |
| 1.3 el control economico financiero en el mundo privado | 33 |
| a) un punto de inflexion en el mundo del control económico financiero, la ley sarbanes oxley..... | 34 |
| b) efectos en españa de la ley sarbanes-oxley..... | 35 |
| c) iniciativas de control interno en el mundo privado. el informe coso.. | 38 |
| 1.4 El control economico financiero en derecho comparado | 46 |
| 1.4.1 Reino unido..... | 56 |
| 1.4.2 Francia | 67 |
| 1.4.3 Alemania..... | 75 |
| 1.4.4 Italia | 81 |
| a) control económico financiero interno y externo | 81 |
| b) la responsabilidad patrimonial de los funcionarios dedicados al control económico financiero..... | 89 |
| 1.5 el modelo español de control economico financiero. control interno versus control externo. | 93 |

| | |
|---|-----|
| a) historia del tribunal de cuentas | 94 |
| b) <i>regulación constitucional</i> | 100 |
| c) importancia relativa entre las funciones | 107 |
| 1.6 relaciones control interno externo | 109 |
| a) planteamiento | 109 |
| b) <i>importancia del control interno para el externo</i> | 110 |
| c) <i>distribución de competencias entre control interno y externo</i> | 114 |
| d) <i>la auditoría única como herramienta de colaboración entre los controladores</i> | 120 |
| | |
| CAPITULO 2 EL CONTROL INTERNO ECONOMICO FINANCIERO EN LA ADMINISTRACION PUBLICA ESPAÑOLA..... | 129 |
| 2.1 introduccion | 129 |
| a) concepto | 130 |
| 2.2 el principio de autonomía del control interno respecto del órgano gestor.. | 137 |
| a) planteamiento general | 137 |
| b) regulación estatal. régimen jurídico de la igae | 142 |
| c) regulación autonómica. régimen jurídico | 148 |
| 2. 3 el principio de autonomia en la legislacion local..... | 149 |
| a) régimen jurídico de los funcionarios con habilitación nacional | 150 |
| 2.4 limitaciones en la autonomia de los interventores locales..... | 153 |
| a) proximidad al gestor | 153 |
| b) diferencia con la regulación estatal | 159 |
| c) sistema de nombramiento | 161 |
| d) la sentencia del tribunal constitucional 235/2000, de 5 de octubre de 2000..... | 162 |
| e) la posición del tribunal de cuentas | 166 |
| f) interpretación politizada del ejercicio de sus funciones..... | 171 |
| g) dificultades para la segregación de funciones. | 172 |
| h) funciones cuasi mixtas control-informe | 177 |
| | |
| CAPITULO 3: EL CONTROL INTERNO: LA FUNCION INTERVENTORA.... | 179 |
| 3. 1 Regulacion estatal. derecho positivo | 179 |

| | |
|--|-----|
| 3. 2 Regulación autonómica. derecho positivo | 182 |
| 3. 3 Regulación local. derecho positivo | 184 |
| a) Régimen común | 184 |
| b) <i>Municipios de gran población</i> | 189 |
| c) <i>Regímenes especiales</i> | 190 |
| 3.4 Naturaleza jurídica del acto de fiscalización..... | 194 |
| a) Es un auténtico acto administrativo. | 197 |
| b) Es un informe..... | 199 |
| c) Es un acto trámite..... | 204 |
| d) postura de la i gae | 209 |
| e) postura del tribunal supremo..... | 214 |
| 3.5 El objeto de la fiscalización..... | 217 |
| a) cuestiones generales..... | 217 |
| b) regulación vigente..... | 219 |
| 3.6 el carácter preceptivo de la fiscalización. | 225 |
| 3.7 incardinación de la función interventora en el proceso de ejecución del gasto público | 227 |
| a) la intervención en la autorización de gasto:..... | 230 |
| b) la intervención en la disposición del gasto: | 231 |
| c) la intervención en el reconocimiento de la obligación: | 231 |
| d) la intervención en la ordenación del pago y pago material | 234 |
| 3.8 régimen ordinario de fiscalización y en régimen de fiscalización de requisitos básicos..... | 236 |
| 3. 9 forma del ejercicio de la intervención. el reparo | 241 |
| a) regulación estatal | 242 |
| b) el procedimiento de resolución de discrepancias | 245 |
| c) regulación local..... | 248 |
| d) efectos de la resolución del reparo planteado | 256 |
| 3.10 la sustitución de la función interventora en la gestión de los ingresos públicos..... | 257 |
| 3.11 excepción de determinados gastos de la fiscalización..... | 260 |
| 3.12 la asistencia a la intervención en el ejercicio de sus funciones | 261 |

| | |
|--|-----|
| CAPITULO 4 EL CONTROL INTERNO: EL CONTROL FINANCIERO | 262 |
|--|-----|

| | |
|---|------------|
| 4.1 necesidad de adaptacion de las tecnicas de control | 262 |
| 4.2 concepto de control financiero..... | 264 |
| 4.3 la introducción del control financiero por la lgp de 1977 y su evolucion hasta el real decreto 2188/1995..... | 266 |
| 4.4 el real decreto 2188/1995..... | 274 |
| 4.5 el control financiero, justificacion y críticas..... | 276 |
| a) la huida del derecho administrativo | 276 |
| b) la nueva gestión pública | 280 |
| c) el cuestionamiento de la función interventora | 283 |
| 4.6 regulacion en la ley 47/2003. el control financiero permanente..... | 290 |
| 4.7 el control financiero en las corporaciones locales | 293 |
| a) primera regulación. el real decreto legislativo 781/1986..... | 293 |
| b) la ley reguladora de las haciendas locales | 295 |
| 4.8 el control financiero en la ley especial de barcelona | 302 |
| 4.9 control financiero de los ingresos | 306 |
| 4.10 una especialidad, el control financiero de subvenciones | 310 |
| a) concepto de subvención | 310 |
| b) evolucion de la normativa de control de las subvenciones..... | 311 |
| c) de la lgp a la lgs | 312 |
| d) la ley general de subvenciones y la generalización del control financiero de subvenciones | 317 |
| e) afectación de los beneficiarios al control financiero | 320 |
| | |
| CAPITULO 5 EL CONTROL INTERNO: LA AUDITORIA PÚBLICA..... | 326 |
| 5.1 evolucion historica de la auditoria | 327 |
| 5.2 la auditoria en españa..... | 328 |
| 5.3 regulación legal de la auditoria | 332 |
| 5.4 la auditoria pública | 336 |
| 5.5 tipos de auditoria publica..... | 340 |
| 5.6 normas de auditoria..... | 343 |
| 5.7 normas de auditoria en el sector privado | 345 |
| a) regulación internacional..... | 345 |
| b) regulación en españa..... | 346 |

| | |
|---|-----|
| 5.8 normas de auditoria del sector público | 348 |
| 5.9 colaboracion con auditores privados | 354 |
| 5.10 diferencias entre control financiero y auditoria | 362 |

TITULO II LA RESPONSABILIDAD CONTABLE DE LOS INTERVENTORES DE ADMINISTRACION LOCAL..... 367

CAPITULO 6 LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE. LA JURISDICCION CONTABLE..... 368

| | |
|---|-----|
| 6.1 la función fiscalizadora y su conexión con la exigencia de responsabilidad contable..... | 368 |
| a) contenido de la función fiscalizadora | 370 |
| b) ámbito material de la función fiscalizadora..... | 375 |
| c) naturaleza jurídica de los informes emitidos en el ejercicio de la función fiscalizadora | 378 |
| d) la pieza separada prevista en el artículo 45 lftcu | 384 |
| e) eficacia jurídica de los informes de fiscalización | 385 |
| 6.2 función jurisdiccional. | 389 |
| 6.3 características básicas de la función jurisdiccional..... | 395 |
| a) naturaleza jurídica del enjuiciamiento contable..... | 395 |
| 6.4 extensión y límites de la jurisdicción contable..... | 398 |
| 6.5 compatibilidad con la jurisdicción penal | 403 |
| 6.6 la vinculación de hechos probados entre jurisdicciones | 410 |
| 6.7 regulación legal de la función jurisdiccional | 413 |
| 6.8 delimitación con la jurisdicción contencioso administrativa..... | 414 |
| a) la jurisprudencia del tribunal de cuentas..... | 414 |
| b) la jurisprudencia del tribunal supremo | 417 |

CAPITULO 7 LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

| | |
|------------------------|-----|
| 7.1 Introducción | 423 |
|------------------------|-----|

| | |
|--|-----|
| a) breve nota histórica | 425 |
| b) síntesis de los sistemas objetivo y subjetivo..... | 426 |
| c) nota sobre la responsabilidad patrimonial de la administración | 430 |
| 7.2 Tipos de responsabilidad de los servidores publicos | 434 |
| 7.3 La responsabilidad pecuniaria de las autoridades y funcionarios públicos | 436 |
| 7.4 Delimitacion responsabilidad patrimonial y contable | 440 |
| 7.5 La responsabilidad contable en la ley general presupuestaria y en la legislacion del tribunal de cuentas | 443 |
| 7.6 Naturaleza juridica responsabilidad contable | 450 |
| a) La responsabilidad contable como subespecie de la responsabilidad civil. | 452 |
| b) Es una responsabilidad ex artículo 145 LRJPAC, actual artículo 36 LRJSP | 455 |
| c) Es una especie autónoma de responsabilidad | 457 |
| 7.7 Concepto de responsabilidad contable..... | 463 |
| a) La responsabilidad contable en Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas | 463 |
| b) La redefinición de la responsabilidad contable en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas | 469 |
| 7.8 Elementos de la responsabilidad contable. | 470 |
| 7.8.1 Que se trate de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. | 471 |
| a) La definición jurisprudencial del concepto de cuentadante..... | 474 |
| b) El gestor de hecho..... | 479 |
| 7.8.2 Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos..... | 482 |
| 7.8.3 Que la acción u omisión suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate. | 484 |
| 7.8.4 Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión y el daño efectivamente producido..... | 490 |
| 7.8.5 Que el menoscabo sea efectivo, evaluable económicamente, e individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos..... | 493 |
| 7.8.6 Que esté marcada por una nota de subjetividad, dolo culpa o negligencia | 494 |
| 7.9 Acciones que generan responsabilidad contable | 499 |

| | |
|--|-----|
| 7.10 El alcance..... | 503 |
| a) Concepto de alcance | 503 |
| b) Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de veintiocho de Noviembre de dos mil doce | 507 |
| 7.11 Concepto de fondos públicos..... | 513 |
| 7.12 Clases de responsabilidad contable | 517 |
| a) Planteamiento de la cuestión..... | 517 |
| b) Tratamiento doctrinal y jurisprudencial | 522 |
| c) Tipo de responsabilidad del interventor negligente..... | 527 |
| 7.13 La exigencia de responsabilidad contable en vía administrativa..... | 534 |

CAPITULO 8 SUPUESTOS CONCRETOS DE RESPONSABILIDAD

| | |
|--|-----|
| CONTABLE | 538 |
| 8.1 Contratacion..... | 538 |
| 8.2 El problema de la existencia de responsabilidad contble en la contratación..... | 543 |
| 8.3 La funcion interventora en la contratación | 546 |
| 8.4 Los puntos basicos de fiscalizacion en la contratacion del sector público . | 550 |
| a) La elección del procedimiento de contratación. | 550 |
| b) El expediente de contratación..... | 551 |
| c) Los criterios de adjudicación | 554 |
| d) La distorsión del criterio precio..... | 558 |
| e) La jurisprudencia del Tribunal Supremo | 564 |
| f) La posición de la doctrina | 569 |
| g) Una cuestión especial, la recepción del objeto contractual | 571 |
| h) Otra cuestión especial, la fiscalización en los contratos <i>in house</i> <i>providing</i> | 577 |
| i) El problema de los reconocimientos extrajudiciales de créditos..... | 584 |
| 8.5 Retribuciones de personal..... | 590 |
| a) El control interno en materia de personal | 592 |
| b) Establecimiento de las retribuciones | 594 |
| c) La posición actual del Tribunal Supremo | 596 |
| d) La línea tradicional del Tribunal de Cuentas..... | 599 |
| e) Las retribuciones no periódicas | 604 |

| | |
|--|------------|
| f) Las cotizaciones a la Seguridad Social | 609 |
| 8.6 Subvenciones | 613 |
| a) La fiscalización de la concesión. | 619 |
| b) Comprobación de la justificación. | 622 |
| c) Procedimiento de reintegro y su conexión con el control financiero | 626 |
| d) Una cuestión especial, las asignaciones a los grupos políticos de las corporaciones locales | 629 |
| e) Reintegro de subvenciones concedidas al ayuntamiento..... | 633 |
| 8.7 Gastos de representación | 637 |
| a) Elementos previos..... | 637 |
| b) Ambito subjetivo | 642 |
| c) Ambito material | 642 |
| d) Gastos que resultan necesarios y que redundan en beneficio o utilidad de la Administración..... | 644 |
| e) Regulación genérica y escasa | 648 |
| f) Límites a la discrecionalidad..... | 652 |
| 3.8 Ingresos..... | 655 |
| a) El alcance en la gestión de los ingresos..... | 655 |
| b) Menoscabo de los valores..... | 662 |
| c) Distracción de los fondos..... | 665 |
| CONCLUSIONES | 669 |
| I CUESTIONES REFERENTES, BÁSICAMENTE, AL CONTROL INTERNO.. | 670 |
| Primera: Una cuestión básica, la reducción de la discrecionalidad administrativa | 670 |
| Segunda: La necesidad de abordar el control como una obligación global de la organización, no sólo de los órganos de control | 672 |
| Tercera: ¿La constante disminución de la fiscalización previa se debe frenar o continuar? | 673 |
| Cuarta: ¿De interventor a compliance officer? | 676 |
| Quinta: El necesario avance hacia la auditoría única | 679 |
| Sexta: El problema básico de la autonomía de los interventores locales | 682 |

| | |
|---|-----|
| Séptima: El otro problema básico, el de la segregación de funciones en los entes locales..... | 683 |
| Octava: ¿Es necesario un control previo de eficacia? | 685 |
| | |
| II CUESTIONES REFERIDAS BÁSICAMENTE A LA RESPONSABILIDAD CONTABLE | 689 |
| Primera ¿Es conveniente mantener la situación actual de la responsabilidad contable como categoría separada de la general de los funcionarios?..... | 689 |
| Segunda ¿Se debe mantener la responsabilidad contable como una subespecie de la civil? | 691 |
| Tercera ¿Se debe mantener la responsabilidad contable como una responsabilidad reparadora? | 692 |
| Cuarta: ¿Se debe modificar o suprimir la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas? | 699 |
| | |
| BLIOGRAFIA | 704 |

INTRODUCCIÓN

Hans Kelsen escribió que:

el hecho de que en la práctica del principio de la mayoría no tenga suma importancia la mayoría numérica, consiste en que la realidad social no conoce ningún imperio absoluto de la mayoría sobre la minoría, porque la voluntad colectiva creada con arreglo al llamado principio de la mayoría no constituye una dictadura de la mayoría sobre la minoría, sino un resultado de las influencias recíprocas entre ambos grupos, como consecuencia del choque de sus intenciones políticas. Además, una dictadura constante de la mayoría sobre la minoría resulta imposible, porque una minoría privada por completo de influencia renunciaría al fin y al cabo a su intervención, puramente formal y, por consiguiente, inútil e incluso perjudicial en la formación de la voluntad colectiva, despojando así a la mayoría-que por su concepto no puede serlo sin minoría - de su carácter de tal. Precisamente en este recurso dispone la minoría de un medio para pesar sobre los acuerdos de la mayoría, sobre todo en una democracia parlamentaria. En efecto, todo el procedimiento parlamentario con su técnica, con sus controversias dialécticas, discursos y réplicas, argumentos y refutaciones, tiende a la consecución de transacciones. En ello estriba el verdadero sentido del principio de la mayoría en la democracia genuina, y por esto es preferible darle el nombre de “principio de mayoría y minoría”¹.

Si sólo se tiene en cuenta el dictado de la mayoría, el Estado puede llegar a convertirse en antidemocrático, es decir, un Estado en el que se produce un sometimiento

¹ Kelsen, Hans. *Esencia y valor de la Democracia*. Ed. Labor 1997, p. 85.

incondicional y sin límites de la minoría a la mayoría. Es esencial, por lo tanto, para la existencia de un Estado democrático, no solo el origen democrático del poder, sino también la creación y organización de órganos de control de ese poder estatal y también una fluida canalización de la información.

Siguiendo la argumentación de Kelsen, se puede afirmar, por lo tanto, que el Estado democrático precisa tanto de una legitimidad de origen como de una legitimidad de ejercicio. Si la primera legitimidad se deduce de la voluntad popular, esto es, de la mayoría que determina el contenido de la voluntad del Estado, la segunda requiere la existencia de órganos de control de aquella voluntad.

Cuanto más crezca la posibilidad de actuación del Estado, mas necesidad va a tener de generar mecanismos de control del poder. Solo con unos controles que se revelen eficaces, es posible preservar el carácter democrático del ejercicio del poder.

Para Kelsen estos controles se generan en la propia esencia de la democracia, ya que, como la democracia tiene como elemento básico la seguridad jurídica y, por tanto, la legalidad y previsibilidad en el ejercicio de las distintas funciones del Estado, genera lo que él denomina *una poderosa inclinación a crear organizaciones de control*, con la finalidad de que sirvan de garantía de la legalidad.²

Los mecanismos de control sobre el poder que había generado el Estado de derecho en el continente europeo durante el siglo XIX, eran unos mecanismos de control político en el sentido más estricto del término, que fundamentalmente se basaban en el control del Parlamento sobre el Gobierno. Estos mecanismos siguen siendo, hoy en día, muy importantes, en la medida en que son el instrumento fundamental a través del cual se puede conformar una opinión pública y generar la posibilidad de una alternativa futura de gobierno. A este control político, hemos de añadir el de los tribunales, y el más importante, el social.³

² Kelsen, Hans. *Esencia y valor de la Democracia*. Ed. Labor, 1997, p. 145.

³ Al conjunto de éstos controles, a los que denomina estratos del control, Porras Gómez se refiere como la pirámide del control. Porras Gómez, Antonio-Martín. “La pirámide de control: un modelo de control presupuestario integrado”. *Presupuesto y Gasto Público* nº77, 2014, p. 237.

Ahora bien, también es cierto que estos mecanismos de control creados y desarrollados durante el siglo XIX, se están demostrando insuficientes en sí mismos para obtener resultados concretos en el ejercicio del control del poder político.

La idea de un organismo de control financiero independiente es hoy en día, inseparable de la idea misma de democracia política, entre otras circunstancias, favorecida por el movimiento de las ideas y de las evoluciones institucionales que se han producido, tanto en el transcurso del siglo XX, como del XIX; si bien, los órganos de control externo de la gestión económico-financiera del gasto público solo han podido sobrevivir a los continuos cambios políticos por el hecho de irse adaptando a ellos.

EL CONTROL

Es ampliamente conocida la afirmación de Montesquieu:

*Todo hombre con Poder se inclina a abusar de él, yendo hasta donde encuentra límites... Para que no se pueda abusar del Poder, es necesario que... el Poder detenga al Poder.*⁴

Estamos ante una de las bases sobre las que se han construido los sistemas constitucionales liberales y los estados de derecho, el sistema de control entre los distintos detentadores del poder, que, en muchos casos, se resisten al control⁵, de manera que ninguno pueda imponerse sobre los otros, y garantizar así los derechos y libertades del ciudadano. Como afirma Duverger, las prerrogativas de los gobernantes están limitadas⁶.

El sistema de control meramente jerárquico podía resultar útil en una monarquía absoluta, en la que el rey no está sujeto a ningún tipo de responsabilidad, aunque la realidad indica que los titulares del poder no pueden atender directamente a todo aquello que se están realizando sus subordinados. En un Estado de Derecho, un control estrictamente jerárquico no es suficiente, la jerarquía no puede garantizar la corrección

⁴ Louis de Secondat, Charles, Barón de Montesquieu. *El Espíritu de las Leyes* (1748) (México D.F., Editorial Porrúa, 1980) pp. 103 y 104.

⁵ Canales Aliende, José Manuel. "Algunas consideraciones sobre los nuevos retos de la modernización del control de las administraciones públicas contemporáneas". *Auditoría Pública* N° 58, 2012, p. 20.

⁶ Duverger, Maurice. *Instituciones políticas y Derecho constitucional*. Ed. Ariel. 1970, p. 69.

de lo actuado por la base de la pirámide del poder y viceversa, y por ello está obligado a constituir sistemas de control en los que las potestades o capacidades de diferentes agentes públicos u organismos, se enfrentan entre sí, formando un sistema de contrapesos, con el fin de asegurar la regularidad de lo realizado conforme a la norma que estableció el mandato.

La división de poderes se erige, junto con el reconocimiento de los derechos individuales, como el paradigma constitucional del Estado de derecho. En la Constitución Española (artículo 1.1.) se dice que: *España se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho*, siendo así que un Estado de Derecho implica el imperio de la Ley, entendido como ordenamiento jurídico en el que la Constitución forma parte con carácter preferente, a la que se someten todos los poderes públicos (incluido el judicial) y los ciudadanos (Artículo 9.1º CE).

Partiendo de esta concepción del comportamiento humano podemos considerar el control es un sistema de sujeción del poder, de capacidad de ahormar su ejercicio para que, en su actuación no se desvíe de los parámetros previamente trazados por las normas. Esto es, hay un controlador y un controlado.⁷

Este concepto de control, puesto que el concepto de control es unívoco, no puede diferir cuando hablamos el mundo público o del privado, ni tampoco cuando se traslada al ámbito económico financiero. En nuestro trabajo vamos a prescindir del control político efectuado por la Cortes Generales con la aprobación del presupuesto y el seguimiento de su ejecución, para centrarnos en los restantes controles en materia económico financiera.⁸

Esta es la idea básica del control, la supervisión de los actos del sometido a supervisión.⁹

⁷ Bohoyo Castañar, Francisco. *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo*. IEF, 1986, p. 198.

⁸ En relación al control parlamentario y sus limitaciones vide Martínez Lago, Miguel Ángel. “El control parlamentario sobre el presupuesto público”. *Presupuesto y Gasto Público*, 2007, nº. 8, pp. 129-143.

⁹ Es esta la idea de control que describen López y Ortiz, para quienes La definición de control, desde una concepción general, es bastante intuitiva, llevando aparejada la idea de supervisión, de comprobación, es decir, implica la acción de comparar un suceso con una norma. López Hernández, Antonio M. y Ortiz Rodríguez, Domingo. . . . Doctor Mario Pifarré Riera. Ed. Universidad de Barcelona, p. 501.

En las organizaciones complejas, ya sea por el número de personas incorporadas de una u otra manera a ellas, o por la cantidad y volumen de actividades que realizan, es difícil que los principales detentadores del poder puedan atender directamente al control de aquello que se está realizando, lo que obliga a erigir sistemas de control en los que las potestades o capacidades de diferentes personas o entidades se enfrentan entre sí, con el fin de asegurar la regularidad de lo realizado conforme a la norma que estableció el andato. La consecuencia es la apuntada por Kelsen, el control ayuda a la seguridad jurídica¹⁰.

EL CONTROL ECONOMICO FINANCIERO

Si pasamos a la esfera económica, es una realidad el ámbito de la actuación económico financiero, tanto público como privado, la necesidad de la existencia de algunos mecanismos de control.¹¹

En esta idea ahonda Fernández-Victorio, para quien, si toda la actividad administrativa ha de ser objeto de control, con mayor razón la económico financiera. Pues es en el campo de las finanzas públicas donde el control evoca la idea de verificación, es decir, el hecho de asegurarse de que algo está bien.¹²

Ahora bien, el que sea necesario no significa que sea fácil de definir, pues como señala Martínez Lago, el término control es de significado ampliamente desmesurado.¹³

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, asociación que agrupa a los órganos superiores de control externo de un gran número de países, da una descripción de lo que supone el control en la gestión económica pública. A saber:

¹⁰ García Crespo, es rotunda cuando afirma que Tiene plena validez la afirmación de que el nivel de corrupción es menor en los países que tienen controles internos y externos de calidad García Crespo, Milagros. Una nota sobre la corrupción. Revista española de control externo, 2012, n. °40. p. 182.

¹¹ Coincidimos con Muñoz Garde en que: *la calidad del sistema de control y el grado de aceptación de esta labor son indicadores fiables respecto a la madurez democrática de una sociedad*. Vide Muñoz Garde, Luis. “Problemas y retos del ejercicio del control desde la perspectiva de la Constitución española”. Revista Española de Control Externo, 2004, nº 16.

¹² Fernández-Victorio y Camps, Servando. *El control externo de la actividad financiera de la administración pública*. Ministerio de Hacienda, 1977, p. 17.

¹³ Martínez Lago, Miguel Ángel. *Manual de derecho presupuestario*. Ed. Colex, 1992, p.293.

*La institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.*¹⁴

El control, en su aspecto económico financiero,¹⁵ puede ser realizado de diversas formas, y en función de ellas puede establecerse, entre otras, las siguientes clasificaciones, según la relación entre el órgano controlador y controlado¹⁶: control externo e interno¹⁷, y según el momento, previo o posterior.¹⁸

En el control externo existe una total independencia entre el órgano que ejerce el control y el órgano sujeto al mismo. El controlador externo reporta a una autoridad distinta a la responsable de la administración controlada.¹⁹ En el control interno, el

¹⁴ Declaración de Lima sobre las líneas básicas de fiscalización. IX Congreso de la. Octubre de 1977.

¹⁵ Por ello se inserta en la legislación presupuestaria. Vide Garcés Sanagustín, Mario. El control económico financiero en el ámbito de la administración general del Estado. VVAA. La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades, p. 480.

¹⁶ Entre otros muchos, Casana Merino. Casana Merino, Fernando. “Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa”. Revista española de derecho financiero, 2003, n.º 119. 3, p. 423.

¹⁷ Para Rodríguez Castaño, la distinción también conlleva diferencias intrínsecas y de sus formas de actuación. Rodríguez Castaño, Antonio-Ramón. “Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público”. Revista española de control externo, 2005, n.º19. p.131.

¹⁸ Clemente no considera útil esta distinción, sino que se debe referir a control de legalidad y de gestión. Clemente, Giorgio. “Las posibilidades de un control global de la gestión pública”. Revista española de control externo, 200, n.º 6, p. 74.

¹⁹ Los problemas se pueden plantear con la extensión del control. Aznar López, Manuel. “La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas”. Revista española de Control externo, n.º 45, pp. 36 y 37.

órgano controlador depende jerárquicamente del órgano controlado y, en consecuencia, es a este al que informa el órgano de control.²⁰

La idea de control, aparte de diferentes instituciones esta en el origen de nuestra historia constitucional. Longás Lafuente alude a que, al exigir la gestión de los fondos públicos una adecuación a las normas que los rigen, para que los ciudadanos tengan una garantía de su correcta inversión, ya se contemplaba en el artículo 8 de la Constitución de Cádiz que, si bien imponía a todos los españoles la carga de contribuir económicamente a los gastos del Estado, como contrapartida a esta obligación, el artículo 131.6 otorgaba a los ciudadanos el derecho a conocer la inversión de los fondos públicos a través de las Cortes, al atribuirles la función de examinar y aprobar las cuentas generales, que debían imprimirse y hacerse públicas.²¹

Bayona y Soler, lo califican de *noción esencial* del proceso de gasto público.²² El modelo español recoge los dos tipos de controles, lo que Navas Vázquez denomina modelo de convivencia.²³ Para Bayón Mariné en materia financiera, el control es una institución positiva dado que el presupuesto es una formulación de previsiones, debe verificarse su cumplimiento.²⁴

²⁰ Sánchez Revenga, Jaime. Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público. Ed 2010 Instituto de Estudios Fiscales, pág. 473.

²¹ Como señala Longás Lafuente *La gestión de estos fondos públicos exige su adecuación a las normas que rigen esta gestión, a fin de que los ciudadanos, principales apartadores de los ingresos del Estado, tengan garantía de la correcta inversión de los fondos que ellos mismos, a través del Parlamento, autorizan a la Administración para gastar.*

La idea no es nueva, encontrándola en la primera de nuestras Constituciones. El artículo 8 de la Constitución de Cádiz imponía a todos los españoles la carga de contribuir económicamente a los gastos del Estado, en proporción a sus haberes. Ahora bien, como contrapartida a esta obligación, el artículo 131.6 otorgaba a los ciudadanos el derecho a conocer la inversión de los fondos públicos a través de las Cortes, al atribuirles la función de examinar y aprobar las cuentas generales. No obstante, la Constitución iba más allá, y el artículo 151 contenía una declaración que quizás en la actualidad se echa de menos, ordenando que se imprimiesen y se diese publicidad a las cuentas generales. Longás Lafuente, Antonio. “La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico Civitas”. Revista española de derecho financiero, 1995, n.º 85, p. 53.

²² Bayona de Perogordo, José y Soler Roch, Mª Teresa. *Derecho Financiero*. Vol.1. 1989, p. 548.

²³ Navas Vázquez, Rafael. “Alarma un sistema de control establecido por una ley orgánica del Control Externo”. Auditoría Pública, 2011, n.º 54, p. 93.

²⁴ Para Bayón Mariné en materia financiera, *el control es una institución positiva que forzosamente debe manifestarse y expresarse, dado que al ser el Presupuesto una formulación de previsiones, debe*

TITULO I EL CONTROL INTERNO ECONÓMICO FINANCIERO

En este título abordaremos el control interno en materia económico financiera en el marco de las administraciones públicas españolas, con especial incidencia en la administración local.

Aunque éste es el objetivo principal del trabajo, en el primer capítulo también haremos referencias a cómo se aborda éste tipo de control en el mundo privado, con innovaciones muy recientes.

También haremos referencia a los tres principales sistemas de económico financiero público, existentes en el Derecho comparado europeo, anglosajón, centroeuropeo y latino.

Por último, por lo que concierne a España, haremos mención a nuestro modelo de control económico financiero, incluyendo los órganos de control externo.

CAPITULO 1: EL CONTROL INTERNO ECONÓMICO FINANCIERO. CUESTIONES PREVIAS

1.1 INTRODUCCION

El concepto de control interno en materia económico financiera es un concepto acuñado por las administraciones, pero que, posteriormente, ha sido asumido por las entidades privadas, puesto que, en general, es una idea arraigada ya desde el derecho romano, que

verificarse su cumplimiento con exactitud, aunque sólo sea con la finalidad de establecer un balance, liquidación o presupuesto. Bayón Mariné, Ignacio. *Aprobación y control de los gastos públicos*, Instituto de Estudios Fiscales, 1972, p. 247.

el gestor de negocios ajenos está obligado a algún tipo de dación de cuentas a su mandante, primer y básico elemento del control.

Esta obligación de las Administraciones de establecer sistemas de control²⁵ que garanticen la corrección de las finanzas públicas, no es sino la contrapartida del derecho de los ciudadanos a su correcta administración. Cualquier proceso público que empieza con el encargo o mandato al agente público, debe cerrarse con el control y la exigencia de responsabilidades. Así en el artículo 14 de la Declaración de derechos del hombre y del ciudadano se establece que:

Los ciudadanos tienen derecho a verificar por sí mismos o por medio de sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de controlar su empleo y determinar las cuotas, la base tributaria, la recaudación y la duración de dicha contribución.

El control interno en las administraciones nace para evitar el menoscabo de los caudales, que se confían a los distintos oficiales públicos, ya que se trata de unas organizaciones con un tamaño importante, en las que la dirección puede quedar muy alejada físicamente de una gran parte de sus agentes, lo que de hecho diluye las posibilidades de control directo.²⁶ Muñoz Álvarez²⁷ sitúa los primeros datos en el Código de Hammurabi.

En todos los países podemos encontrar algún tipo de servidor público encargado de esta tarea.²⁸ Generalmente, en su origen, son oficiales acreditados por el monarca para evitar que el resto de sus servidores perjudiquen su peculio. En un principio²⁹ el control

²⁵ Conjunto de medidas y dispositivos lo denominan Martínez Lago y García de la Mora. Martínez Lago, Miguel Ángel y García de la Mora, Leonardo. *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 5ª edición, Iustel, 2008, p. 250.

²⁶ Saura Pacheco lo denomina *encargado de dar cuenta y razón*. Saura Pacheco, Antonio. *Tratado de presupuestos y contabilidad municipal*. IEAL. 1944, p. 309.

²⁷ Muñoz Álvarez, Ramón. “Fiscalización, control, auditoría”. Reflexiones. *Revista española de control externo*, 2003, n.º 14, p. 16.

²⁸ Muñoz Álvarez, Ramón. “Fiscalización, control, auditoría”. Reflexiones. *Revista española de control externo*, 2003, n.º 14, p. 16.

²⁹ Casana Merino, Fernando. “Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en

queda en manos del monarca. Bonell Colmenero 30 destaca la identificación en la Hacienda Real entre los bienes y rentas que correspondían al Monarca como señor feudal, del resto los caudales que hoy se considerarían de carácter público.³¹

La propia Administración y los Parlamentos,³² conforme los estados, tras el triunfo de la Revolución francesa, se van convirtiendo en Estados de Derecho,³³ y por tanto, sometidos en su actuación al imperio de la ley, en su mayoría, tiene también interés en conocer si su actuación es correcta y conforme a la ley, y para ello desarrollan unos mecanismos propios que la ayudan a conseguirlo. Esta es, en general, la misión de la administración consultiva, y de los servicios de asesoría jurídica, uno de los principales instrumentos de los que se dotan las administraciones para su auto control. Es innecesario destacar la gran función que han desarrollado entre nuestras administraciones tanto el Consejo de Estado, como la Abogacía del Estado. En otros casos se utilizan órganos administrativos especializados en la resolución de los recursos administrativos, como los Tribunales Económico-Administrativos. La característica principal predicable de todos ellos, es que se trata de órganos internos, es decir, se mueven en la propia órbita del órgano controlado.

Dicho esto, se ha de dejar sentado que, es evidente, no existe sistema de control perfecto, que incluso en los países considerados modélicos existen problemas.

relación con el conocimiento de la responsabilidad contable : la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa”. Revista española de derecho financiero, 2003, n.º 119, p. 424.

³⁰ Como afirma Bonell Colmenero, *La Hacienda Real, inicialmente no distinguía entre los bienes y rentas que correspondían al Monarca como señor feudal, de los caudales que hoy se consideran de carácter público. Sólo cuando se consolida la Monarquía, se inicia la distinción entre la hacienda cameralista y la Hacienda Pública, distinción que se afianza cuando la Monarquía se hace constitucional*. Bonell Colmenero, Ramón. “El Tribunal de Cuentas”. Saberes. Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, 2006, Vol. 4, Separata, p. 2.

³¹ Vide también Miaja Fol, Miguel. *La hacienda pública en las constituciones españolas del siglo XIX*. Presupuesto y gasto público, 2001, n.º 26, pp. 22 y 23.

³² El Parlamento, en materia de control, según Clemente, se convierte en el *nuevo soberano*. Clemente, Giorgio. “Las posibilidades de un control global de la gestión pública”. Revista española de control externo, 2000, n.º 6, p. 70.

³³ Díaz Zurro lo califica de *premisa indispensable* en el Estado de Derecho. Díaz Zurro, Alicia. “Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público”. Presupuesto y gasto público, 2004, n.º 35, p. 234.

¿Cuál es la situación en la que nos encontramos? Es patente que los escándalos de corrupción que han ido apareciendo en España, y que han calado en la sociedad como uno de los principales problemas que tiene planteado el país,³⁴ nos obligan a cuestionar si tenemos unos sistemas de control preventivo, en general, correctos.

Las cuestiones de corrupción,³⁵ al margen de fraudes tributarios planteadas en nuestro país, están ligadas básicamente a problemas urbanísticos,³⁶ regulatorios, de subvenciones y de contratos, y suelen provocar encendidas sesiones parlamentarias, en las que, siempre, por los diversos grupos políticos se plantea la necesidad de reforma de leyes penales, procesales... y de una mejora de los órganos de control económico financiero, pero, en general, se echa de menos un debate profundo, no sólo político sino incluso doctrinal, sobre el control económico financiero, entendido en forma global, con dos facetas, la interna y la externa, que se han de complementar y retroalimentar, formando un auténtico sistema.

En los medios de comunicación y en los debates políticos se suele enfocar la solución del problemas de la corrupción, a través de una mejora de la actuación policial y judicial, endurecimiento de las penas, declaraciones de bienes de los cargos públicos, transparencia en la actuación administrativa y de los partidos políticos..., pero raras veces se habla de la disminución de la discrecionalidad administrativa o de la mejora de los sistemas de control propios de la actividad económico financiera pública.

En los últimos años, se ha planteado dos veces en las Cortes Generales el debate acerca los órganos de control económico financiero. Es por ello, precisamente, porque el sistema de control interno como instrumento de gestión y prevención, tiene la finalidad de proporcionar una seguridad razonable en el logro de estos objetivos, ha movido

³⁴ Es una constante en los barómetros de opinión del Centro de Investigaciones sociológicas. Se pueden consultar http://www.cis.es/cis/opencm/ES/11_barometros/index.jsp

³⁵ Para algunos autores, provocada por el propio legislador. Vide Toscas Santasmans, Eliseu. “Las nuevas normas sobre los secretarios de ayuntamiento en España: un ejemplo de desregulación en la función pública”. Revista de estudios locales, 2008, n.º 113, p. 3.1

³⁶ Vide Sánchez Goyanes, Enrique. “Los actos urbanísticos exonerados del control municipal típico tras la Ley del suelo de 2008”. Revista de estudios locales, 2008, n.º115, pp.7 -21.

algunos debates políticos, en un tema que jamás había interesado, ya que tradicionalmente era tratado como un simple problema burocrático.

En la tramitación de la Ley 27/2013 de 27 de diciembre de Racionalización y Sostenibilidad de la administración Local (LRSAL), aunque en su Preámbulo hace mención a que uno de los objetivos de la reforma de la administración local que se afronta con la aprobación de la ley es *mejorar su control económico-financiero*, objetivo al cual se llegará *garantizando un control financiero y presupuestario más riguroso* para lo que la ley adopta diversas medidas *reforzando el papel de las función interventora en las Entidades Locales*, en los debates en las Cámaras durante la discusión del Proyecto de Ley no se abordó en modo alguno cómo debe ser el control de las entidades locales, más allá de ser buena o mala, una mayor dependencia de los interventores locales, respecto de la administración del Estado.

Tampoco se planteó la cuestión en el debate parlamentario sobre el Proyecto de Ley Orgánica de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos, por la que se modifican la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos, la Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos y la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. En general se puso de manifiesto un cierto consenso político en la necesidad de modificar la regulación del Tribunal de Cuentas,³⁷ pero que no fue más allá de vagas expresiones de la necesidad de mejora de medios materiales y personales, y la genérica necesidad de ampliación de competencias, la mayor parte de ellas relativas a la fiscalización de las cuentas de los partidos políticos por el Tribunal. Por el contrario, prácticamente no se hace referencia a la necesidad o no de incrementar su independencia.

Sirva como ejemplo resumen la intervención de señor Álvarez Sostres:

³⁷ No obstante, como se queja Aznar López, no se aborda una real modernización. Vide Aznar López, Manuel. “La reforma administrativa y el Tribunal de Cuentas”

(A propósito de la efímera prehistoria de la Revista Española de Control Externo). Revista Española de Control Externo, 2013, n.º 43, pp. 67 y 68.

Y como todo el mundo va a proponer sus soluciones, le pido esa disponibilidad de la que nos ha hablado para estudiarlas, porque otras leyes también necesitan cambios urgentes: el Código Penal, la del Tribunal de Cuentas, la de contratos públicos, la de enjuiciamiento criminal, la de régimen electoral, la de oficina presupuestaria y, en especial, el Reglamento del Congreso para establecer -que no existe- un auténtico régimen sancionador a quien falsee sus declaraciones de bienes y actividades y hace trampas apareciendo con un perfil patrimonial falso.

En general, se puede decir que todas las intervenciones de los parlamentarios, recurrían a los mismos lugares comunes. En estas siete líneas se recoge el catálogo de medidas, que, de alguna manera, también fueron propuestas por la práctica totalidad de los intervinientes, pero en ningún caso, ni se afrontaba un debate en profundidad de las medidas, ni se planteaba una forma diferente a la actual, de afrontar el control.

También cabe destacar que en los debates parlamentarios, no sólo en el debate de esta ley, sino también en los demás que han tenido algún tipo de relación con el control económico financiero, no se ha hecho mención a la necesidad de una reforma del artículo 136 de la Constitución.

Con posterioridad a éstos debates, Transparency International ha hecho público Índice de Percepción de la Corrupción correspondiente a 2.015.³⁸ España obtiene el puesto 36 entre los 168 países analizados con una puntuación de 5.8. En esta edición, España ha alcanzado la puntuación más baja de los últimos quince años, aunque mejora la posición, ya que el año pasado ocupaba el puesto 37, eso sí, con 6.0 puntos, la misma puntuación que recibió en 2013, tras descender 10 puestos respecto al año 2012. En 2.003 España ocupó la 23 posición, empatada con Francia, y una puntuación de 6.9.³⁹ Estos debates, a los que hemos aludido, no hacen sino reflejar lo que es el ambiente interno de la administración pública. El control económico financiero, no se considera sino como algo impuesto por las leyes, y que es un problema, que afecta tan sólo a los

³⁸ Se puede consultar en <http://www.transparency.org/cpi2015#results-table>

³⁹ En referencia a la contratación pública, vide Cuervo-Arango Solaz, María José. María Esperanza Díaz Fernández, Clara Eugenia de la Fuente Ruiz, Rodrigo Núñez Muñáiz, Elsa Nieves Santos Hernández. “Una visión práctica de la fiscalización externa de la contratación pública”. Auditoría Pública, 2007, n.º 41, p. 30.

interventores y al Tribunal de Cuentas, y en todo caso y como último recurso, a la policía y jueces.

1.2 PLANTEAMIENTO DOCTRINAL

Las definiciones doctrinales sobre el control interno económico financiero suelen apuntar en la misma dirección. Para Coronas Martín,⁴⁰ el control interno económico financiero responde a un principio de auto control para garantizar el adecuado funcionamiento de la misma con arreglo a los principios constitucionales y legales.

Para Longás, la gestión de los fondos públicos exige su adecuación a las normas que rigen esta gestión, a fin de que los ciudadanos, que son los aportadores de los ingresos públicos, tengan garantía de la correcta inversión de los fondos que ellos mismos, a través del Parlamento, autorizan a la Administración para gastar.⁴¹

Dentro de este tipo de controles, que también, habitualmente, se denominan administrativos,⁴² se suelen encontrar de dos tipos: aquellos que se basan en el principio de jerarquía, y es sobre esta base sobre la que se construye el control del órgano superior sobre el inferior, y aquellos otros que, aún dentro de la propia administración, están fuera de esta línea jerárquica y son creados, precisamente con el objetivo de realizar la función de control.

En la búsqueda de métodos de control interno económico financiero cada vez más eficaces siempre se ha partido de la premisa que «resulta inevitable desconfiar», y la

⁴⁰ Para Coronas Martín *el fundamento del control interno responde a un principio de autocontrol de la propia Administración para garantizar el adecuado funcionamiento de la misma con arreglo a los principios constitucionales y legales de referencia*. Corona Martín, Rafael María. “El control externo de las organizaciones públicas y privadas: analogías, diferencias e interacciones”. Revista Española de Control Externo, 2004, n.º 16, p. 219.

⁴¹ Como señala Longás *La gestión de estos fondos públicos exige su adecuación a las normas que rigen esta gestión, a fin de que los ciudadanos, principales apartadores de los ingresos del Estado, tengan garantía de la correcta inversión de los fondos que ellos mismos, a través del Parlamento, autorizan a la Administración para gastar*. Longás Lafuente, Antonio. “La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico Civitas”. Revista española de derecho financiero, 1995, n.º 85, p. 53.

⁴² Vide p.e. Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Catedra*, 10ª Edición. Ed. Lex Nova, p.539.

necesidad de comprobar el cumplimiento de la norma. Esta idea de control, podemos decir que, en la actualidad, como afirman Simón y Vázquez, la actividad presupuestaria y de gasto público, se basa en la autorización que un órgano político hace para que la estructura administrativa proceda a ejecutar el presupuesto, siendo consustancial a este proceso, *que exista cuando menos un control de legalidad*.⁴³ En definitiva, se busca legalidad y seguridad.⁴⁴

Si bien una sociedad participativa, informada y activa, es una excelente herramienta de control, el tejido social no suele ser suficiente para garantizar que los agentes públicos atiendan los intereses ciudadanos y no decidan actuar en su propio beneficio o adopten decisiones equivocadas para los intereses públicos por simple negligencia. Es en este contexto, en el que el papel de las instituciones de control de las sociedades democráticas, singularmente las que se ocupan de la materia financiera pública, el mero control de la legalidad, resulta insuficiente, se ha de ir más allá, y evitar todo tipo de desconfianza institucional.⁴⁵

Entrando ya en el ámbito del control de la actividad económico financiera, dada la complejidad de la materia económico financiera, en casi todos los países se ha creado un órgano interno especializado en asegurar que la administración de los caudales públicos se lleva a cabo conforme a derecho, aunque este no suele limitarse al mero control de la estricta legalidad de la actuación administrativa, a la sujeción a los presupuestos aprobados, sino que tiende a abarcar también, el análisis de la racionalidad económica de las decisiones adoptadas.

El crecimiento de las administraciones, el ejercicio de actividades económicas, el incremento de la actividad de fomento, la globalización, y otros múltiples fenómenos han hecho que, para las instituciones dedicadas al control el control económico

⁴³ Simón Acosta, Eugenio. Vázquez Rey Villanueva, Antonio. *Curso de Derecho local*. 2ª edición. Ed. Aranzadi, p. 317.

⁴⁴ Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. El control intern de la gestió econòmic financer de les entitats locals. DGAL. Generalitat de Catalunya, p.30.

⁴⁵ Fernández Llera, Roberto. “Nuevas demandas de control a los Órganos de Control Externo en la función de supervisión”. Auditoría Pública, 2011, n.º 53, p. 28.

financiero interno del sector público, como ya antes hemos apuntado, la intención de garantizar la probidad en el uso de los fondos públicos no sea suficiente, sino que también este uso ha de ser eficaz y eficiente. Como señala Fuentes Vega, el control clásico gira en torno a la legalidad, lo que es lógico y necesario en un Estado de Derecho, pero además de controlar la legalidad es necesario controlar la racionalidad.⁴⁶

Posteriormente veremos que el control económico financiero interno siente la necesidad de adaptarse a nuevos entornos, sin abandonar la función interventora, atendiendo el mandato constitucional, contenido en el artículo 31-2 CE, según el cual el gasto público ha de realizar una asignación equitativa de los recursos públicos, y además su programación y ejecución han de responder a los criterios de eficiencia y economía, para lo que busca nuevas formas de control, como en nuestra legislación son, el control financiero y la auditoría pública.⁴⁷

Esta nueva visión, más amplia de la actividad del sector público, ha llevado a nuestro legislador del control interno a superar los tradicionales cometidos básicos, históricamente asignados al mismo en las organizaciones públicas, que estaban, en exclusiva orientados a prevenir y limitar los riesgos asociados al fraude⁴⁸ y a la salvaguarda de los activos, sino que también asume, dentro de sus fines, al mismo nivel que los anteriormente descritos, lograr una seguridad razonable respecto a la calidad de la información contable, y de la eficiencia en la gestión. También se produjo un cambio

⁴⁶ Fuentes Vega, Santiago. *Realidad y racionalidad en el control del sector público*, Instituto Nacional de Administración Pública, 1986, p. 139.

⁴⁷ José Alberto Pérez Pérez. Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes. Presupuesto y Gasto Público Nº 50 2008, pág. 87. El control de la actividad económica financiera del sector público no puede ser ajeno a los cambios que experimenta la realidad sobre la que recae. De esta forma, en la medida en que la realidad económico-financiera se mueva y se oriente hacia la consecución de determinados objetivos o adopte nuevas formas, es preciso que el control que recae sobre la misma esté suficientemente preparado para amoldarse al objeto sobre el que se ejerce. En definitiva, los objetivos, la tendencia por la que debe evolucionar el control de la actividad económica del sector público debe ser similar a la tendencia, a los objetivos que se deben perseguir en la actividad económica-financiera pública.

⁴⁸ Para Nieto de Alba una de las funciones del control es la prevención de riesgo de fraudes. Nieto de Alba, Ubaldo. “Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales”. Revista española de control externo, 2006, n.º 23, p.21.

de orientación, en virtud del cual el control interno debe, además de ejercer una función revisora, introducir mejoras relacionadas con la eficiencia y eficacia de las organizaciones públicas.

Este giro, que veremos después con más detalle, se produce en nuestro ordenamiento con la aprobación en 1.977 de la LGP.⁴⁹

La necesidad de control, comúnmente sentida, hace que, incluso se llegue a considerar como anti económica la ausencia del mismo, porque la aplicación de controles solventes y rigurosos a la gestión pública contribuye a la mejora de la gestión.⁵⁰

Como señala Pascual García, a todos estos argumentos, se ha de unir uno no menor, si los recursos que se gestionan son escasos, en buena lógica, *no es indiferente el modo en el que son gestionados.*⁵¹

1.3 EL CONTROL ECONOMICO FINANCIERO EN EL MUNDO PRIVADO

No tan sólo existen en las administraciones públicas controles tendentes a asegurar una correcta administración de los fondos que tienen asignados, sino que, conforme crecen las organizaciones privadas, sobre todo las mercantiles, estas empiezan a sentir la necesidad de mecanismos con fines más amplios.

En un mundo complejo y global donde las sociedades mercantiles alcanzan un gran tamaño, que en algunos casos abarca varios países, es una realidad en el ámbito de la actuación económico financiero, la necesidad de la existencia de algunos mecanismos de control.

Esta necesidad de mecanismos de control, se ha visto acentuada como consecuencia de los escándalos financieros de las últimas décadas, que han generado una reacción de los

⁴⁹ Vide Martin Queralt, Juan. *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos. Edición: 21ª, p. 763.

⁵⁰ Sanchez Sánchez afirma que *Constituye un principio difícil de rebatir que la aplicación de controles solventes y rigurosos a la gestión pública contribuye a la mejora de la misma, incurriéndose en costes de oportunidad cuando tales controles no se aplican.* Sánchez Sánchez, Luis Carlos. “El impacto de la actividad fiscalizadora de las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos”. *Revista Española de Control Externo*. Enero 2006, n.º 22, p. 34.

⁵¹ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición, p. 771.

legisladores tendente a garantizar la confianza en los mercados y han generalizado técnicas de control interno en las grandes corporaciones.

a) Un punto de inflexión en el mundo del control económico financiero, la ley Sarbanes Oxley

En algunos casos, incluso el control interno en las organizaciones privadas tiene elementos exigibles legalmente, como el del Comité de Auditoría, pues hay normas legales que establecen su obligatoriedad, generalmente para las sociedades anónimas cotizadas, cual es el caso de la Ley *Sarbanes Oxley*⁵² en los Estados Unidos, que establece la implantación del *Public Company Accounting Oversight Board*, comisión encargada de supervisar las auditorías de aquellas compañías que cotizan en bolsa. Esta ley marca un cambio de concepción,⁵³ y tiene un gran impacto en el enfoque de la auditoría,⁵⁴ buscando, entre otros fines, recuperar la confianza en los auditores,⁵⁵ y es uno de los grandes referentes en legislación empresarial.⁵⁶

Pero la Ley *Sarbanes-Oxley* fue aprobada, con la finalidad principal de recuperar la confianza en los mercados, lo que exigía mejorar la protección de los inversores implementando para ello, una serie de medidas, muy exigentes, para incrementar la exactitud y veracidad de la información divulgada por las empresas.⁵⁷

Su artículo 404 impone la exigencia a todas las sociedades mercantiles que cotizan en Bolsa, de redactar un informe de control interno al final de cada ejercicio fiscal. Se considera que entra dentro de la responsabilidad del equipo directivo el tener una estructura de control interno adecuada, que el informe de control interno evaluará. Ahora el equipo directivo es responsable ante posibles fraudes, su obligación es

⁵² Public Law 107-204. 107th Congress.

⁵³ Gómez Maldonado, Mario Alberto. *Hacia la construcción de la auditoría pública*. Auditoría Pública, 2009, n.º 47, p. 72.

⁵⁴ Díaz Morales, José. *La Ley Sarbanes-Oxley y la auditoría*. Partida Doble, 2005, n.º 169, p.15.

⁵⁵ García Benau, M^a Antonia. “El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España”. *Revista española de nº control externo* 52. 2016, p. 178.

⁵⁶ Cortijo Gallego, Virginia. *Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español*. Boletín económico del ICE, 2007, nº 2907, p. 44.

⁵⁷ Cortijo Gallego, Virginia. *Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español*. Boletín económico del ICE, 2007, nº 2907, p. 44.

prevenirlos mediante un adecuado control interno y, por lo tanto, el informe de control interno de la organización debe ser revisado y evaluado por la empresa auditora, que certificará dicha evaluación.

El impacto de la ley ha sido global,⁵⁸ y España no fue ajena a esta tendencia. Ya anteriormente, a iniciativa del Consejo de Ministros, se había elaborado el denominado Código Olivencia,⁵⁹ documento de estudio relativo al gobierno de las sociedades mercantiles cotizadas. Como elemento de garantía, el estudio destacó la importancia de que los Consejos de Administración de las empresas crearan comisiones delegadas de control u órganos de apoyo a los que poder confiar el examen y seguimiento permanente en algunas áreas que se consideran de especial relevancia para el buen gobierno de las compañías. Entre estas áreas se encuentran la información y control contable; la selección de consejeros y altos directivos; la determinación y revisión de la política de retribuciones así como la evaluación del sistema de gobierno y la observancia de sus reglas.

Estas comisiones u órganos son básicas en apoyo de la función general de supervisión que realiza el Consejo de Administración.⁶⁰

b) Efectos en España de la Ley Sarbanes-Oxley

La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, ya responde al influjo de la Ley *Sarbanes-Oxley*.⁶¹ La Ley 44/2002, en su artículo 47, añade una disposición adicional decimoctava a la Ley 24/1998, de 28 de julio,

⁵⁸ Cortijo Gallego, Virginia. *Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español*. Boletín económico del ICE, 2007, nº 2907, p. 46.

⁵⁹ El denominado El Código Olivencia es el resultado del encargo hecho por acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de febrero de 1997 a instancias del Ministerio de Economía, para que propusiera un código ético para los consejos de administración de las sociedades, con el objetivo fundamental de fomentar la transparencia de las empresas españolas. Para su elaboración, el Ministerio de Hacienda designó al catedrático de derecho mercantil, D. Manuel Olivencia, de quien tomó el nombre el informe. Se puede consultar en: <http://www.cnmv.es/DocPortal/Publicaciones/CodigoGov/govsocot.pdf>.

⁶⁰ La tradicional estructura del Consejo de Administración necesita completarse con otros órganos delegados que comienzan a aparecer en nuestra práctica societaria. La Comisión estima, en efecto, que la función general de supervisión del Consejo depende en buena medida de la creación de ciertos órganos de apoyo a los que confiar el examen y seguimiento permanente en algunas áreas de especial relevancia para el buen gobierno de la compañía: información y control contable; Punto 3-6 informe.

⁶¹ Cortijo Gallego, Virginia. *Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español*. Boletín económico del ICE, 2007, nº 2907, p. 48.

reguladora del Mercado de Valores, que establece por primera vez en España la obligatoriedad de un comité de auditoría para las sociedades cotizadas.

La regulación es la siguiente: las sociedades emisoras de valores, cuyas acciones u obligaciones estén admitidas a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, deben tener un Comité de Auditoría, en el cual deben tener la mayoría los consejeros no ejecutivos nombrados por el Consejo de Administración. El Presidente del Comité de Auditoría se ha de elegir entre los consejeros no ejecutivos, y ha de ser sustituido cada cuatro años y sólo puede ser reelegido una vez transcurrido un plazo de un año desde su cese. El número de miembros, las competencias y las normas de funcionamiento de dicho Comité se han de fijar en los estatutos de la sociedad, y *deberá favorecer la independencia en su funcionamiento*. Entre sus competencias estarán, como mínimo, las siguientes:

- Informar en la Junta General de Accionistas sobre las cuestiones que en ella planteen los accionistas en materias de su competencia.
- La propuesta al Consejo de Administración para su sometimiento a la Junta General de Accionistas del nombramiento de los auditores de cuentas que han de revisar la Cuentas Anuales, con carácter previo a su depósito en el Registro Mercantil.
- Supervisión de los servicios de auditoría interna en el caso de que en su caso, disponga la empresa.
- Recabar el conocimiento del proceso de información financiera y de los sistemas de control interno de la sociedad.
- El mantenimiento de las relaciones con los auditores externos para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan poner en riesgo la independencia de los auditores y cualquier otra relacionada con la auditoría de cuentas, y comunicaciones entre empresa y auditores, que están previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas técnicas de auditoría. Se trata de que la relación auditor auditado sea a través del comité de auditoría

Esta norma es el espaldarazo legal a lo que, como vemos, es un control interno en el mundo societario, que si bien tiene un enfoque, no en todo coincidente con lo que es el control interno en el mundo público, sí que tiene elementos comunes de los que participan ambos, de ahí que las técnicas de cada uno de ellos terminen influyendo en el otro.

Posteriormente, se promulgó la Ley 26/2003, de 17 de julio, con el objetivo principal de reforzar la transparencia de las sociedades anónimas que cotizan en las bolsas de valores. Para ello, se introducen dos obligaciones: hacer público, con carácter anual, un Informe de Gobierno Corporativo y, disponer de una página web para facilitar a los accionistas el ejercicio del derecho de información y difundir la información de la compañía que sea relevante.⁶²

Un importantísimo paso adelante se dio en esta dirección con la Ley Orgánica 5/2010 de 22 de junio, de reforma del Código Penal, que entró en vigor el 23 de diciembre de 2010, e introdujo en la legislación penal española una de las modificaciones más sustanciales en la codificación del derecho penal.

La modificación acabó con la abolición, en nuestro ordenamiento jurídico penal, del principio derivado del viejo aforismo romano *societas delinquere non potest*,⁶³ según el cual una persona jurídica no puede cometer delitos.

En la misma línea, la LO 1/2015 de 30 de marzo, de modificación del Código Penal, que entró en vigor el 1 de julio de 2015, da un paso más, tendente a que las personas jurídicas implanten y acrediten un modelo de prevención de delitos conforme a los requisitos y procedimientos especificados en la referida norma.

El Código establece una serie de conductas de los directivos y administradores que conforman el marco de excepción o atenuación de la responsabilidad penal de la empresa y sus directivos, siempre y cuando se implante un sistema de control preventivo eficaz.

Los aspectos que se pueden considerar como más destacables de los requisitos de control preventivo son los siguientes:

Identificar las actividades en cuyo ámbito exista riesgo de que puedan ser cometidos delitos y procurar el establecimiento de medidas de prevención y control. Todo ello requiere adoptar un Modelo de Prevención, que ha de incluir medidas de organización y gestión que incluyan procedimientos, protocolos de actuación, medidas de vigilancia y

⁶² Cortijo Gallego, Virginia. *Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español*. Boletín económico del ICE, 2007, nº 2907, p. 48.

⁶³ Sánchez Bernal, Javier. La responsabilidad penal de la persona jurídica. “Cuadernos del Tomás”. Revista de Estudios del C.M. Tomás Luis de Victoria, nº 4, Salamanca, 2012, pp. 126-137.

control, para la prevención de delitos, y designar un Órgano Independiente que ejerza la función de supervisión del funcionamiento y cumplimiento del modelo y protocolos de prevención. Es el denominado, en términos anglosajones, *Compliance Officer* o en su caso, si es un órgano colegiado, el Comité de Compliance.

Pero la responsabilidad de los directivos no acaba con la adopción de las medidas, sino que, también, es necesario realizar verificaciones periódicas del modelo de prevención, para mantener en el tiempo su eficacia, y realizar, cuando proceda, eventuales actualizaciones.

c) Iniciativas de control interno en el mundo privado. El informe COSO

Anteriormente hemos señalado que, en el ámbito económico privado, en los últimos tiempos se ha iniciado una tendencia a la implantación de sistemas de control interno, e incluso la legislación en determinados casos lo impone. También desde el mundo de la auditoría se ha sentido una especial preocupación por el control interno, puesto que su calidad del mismo influye sobre la práctica de la auditoría. En toda actividad de auditoría, ya hemos dicho que resulta fundamental la valoración del control interno.⁶⁴ No es indiferente para un auditor externo el hecho de que al realizar su trabajo se encuentre con que la empresa o ente que trata de auditar carezca por completo de control interno que el hecho de que disponga de él, como tampoco puede ser indiferente el buen o mal funcionamiento de dicho control.

En atención a estas necesidades, en julio de 1981, la IFAC⁶⁵ emitió la ISA número 6, Estudio y evaluación del sistema de contabilidad y los controles internos relativos, con

⁶⁴ Gámez Peláez pone de manifiesto que el sistema de control interno sirve de base para que el auditor planifique su trabajo. Gámez Peláez, Isabel M^a. “Análisis comparativo de los sistemas de control interno y de calidad”. Auditoría Pública, 2011, n° 54, p. 13.

⁶⁵ La Federación Internacional de Contables (IFAC) es la organización mundial de mayor extensión y arraigo entre la profesión contable. Fue fundada en 1977, y en la actualidad tiene 179 organizaciones miembros y asociados en 130 países, que representan en su conjunto a más de 2,5 millones de contables que trabajan en la actividad pública, privada y el mundo académico. Esta extensión global y apoyo de las organizaciones nacionales, permite a esta organización, a través de sus consejos emisores de normas independientes, el establecimiento de las normas internacionales sobre ética, auditoría y la contabilidad del sector público (ISAs), que son ampliamente reconocidas por su gran solvencia técnica.

respecto a una auditoría. En el párrafo 4º se definió el control interno de la siguiente manera:

"(...) El sistema de control interno es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que adopta la administración de una entidad para ayudar al logro del objetivo administrativo de asegurar, en cuanto sea posible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo la adherencia a las políticas administrativas, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la corrección de los registros contables y la preparación oportuna de información financiera confiable."

Entre estas iniciativas, ha surgido una, el denominado informe COSO, 66 la más exitosa de las iniciativas en materia de control interno, con origen en el mundo privado, que en muy breve espacio de tiempo, se ha convertido en el referente de los sistemas de control interno privado y también público.⁶⁷

En este informe se define el control interno como:

Un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

Eficacia y eficiencia de las operaciones.

Fiabilidad de la información financiera.

Cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables.

Como vemos, en la definición, ya no se habla de un órgano especializado en el control, que no se excluye, sino una concepción integral del control, como un elemento transversal de la organización. Esto supone un giro copernicano en la concepción del

⁶⁶ Según Turu Santigosa es el Nuevo paradigma del control interno. Turu Santigosa, Inmaculada Organización del control interno. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Ed. Aranzadi 2013, p. 744.

⁶⁷ Vide, Control interno: informe COSO. ECOE EDICIONES, 2003 traducción al español de Samuel Alberto Mantilla

control interno.⁶⁸ Hasta el informe COSO, los estudios realizados sobre el funcionamiento de los sistemas de control interno se focalizaban en los órganos encargados de realizar las actividades propias del control, por lo que en la organización se plantean dos posiciones contrapuestas, la del gestor y la del controlador. Lo novedoso del enfoque de COSO es la superación de esta dicotomía y reconocer que la responsabilidad sobre el control interno de la organización es una más, entre las responsabilidades que tiene encomendada el gestor. Así el control interno no es la exclusiva supervisión realizada por una unidad específica encargada de esta actividad, sino un proceso global en el que están implicados todos los miembros de la organización, *con su dirección al frente, para asegurar que esta cumple sus objetivos operativos, proporciona información fiable y actúa de acuerdo con las normas.*⁶⁹

La iniciativa surgió con la finalidad de proporcionar el desarrollo de referencias generales y orientaciones para la gestión del riesgo, control interno y disuasión del fraude.

Fue una iniciativa procedente en exclusiva del sector privado, para el estudio los distintos factores que pueden facilitar la presentación de información financiera fraudulenta. Además elaboró recomendaciones para las empresas públicas y sus auditores independientes, para la SEC⁷⁰ y otros reguladores, así como para las instituciones educativas. Su éxito ha sido enorme.⁷¹

⁶⁸ La concepción clásica es la descrita por López y Ortiz, En la esfera de las organizaciones económicas, la concepción de control también está relacionada con la idea de comparación y de supervisión, tomando mayor fuerza cuanto más se avanza en el proceso de descentralización de las actuaciones, pudiéndose distinguir dos funciones: la directiva y la evaluativa. López Hernández, Antonio M. y Ortiz Rodríguez, Domingo. El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas, en La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera. Ed. Universidad de Barcelona, pág 501

⁶⁹ Santacana Gómez, José M^a. La cultura del control interno. Papeles de trabajo. N^o2. 2010, pág. 69

⁷⁰ U.S. Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos. Es una agencia del gobierno de Estados Unidos que actúa como organismo regulador de la industria de los valores, los mercados financieros, así como las bolsas de valores, de opciones y otros mercados de valores electrónicos. La SEC fue creada por la sección 4 de la Securities Exchange Act de 1934.

⁷¹ En España ya hay algún estudio de la eficacia de su implantación en el sector público. Vide Gámez Peláez. Isabel M^a. *Áreas de aprovisionamiento en centros sanitarios públicos: adecuación a las recomendaciones del Informe COSO*. Auditoría Pública, 2012, n.º 56. pp.63 – 72.

La Comisión Nacional fue patrocinada conjuntamente por las cinco principales asociaciones de profesionales de la contabilidad y auditoría de los Estados Unidos de América. Estas asociaciones fueron las siguientes; la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), Ejecutivos de Finanzas Internacional (FEI), el Instituto de Auditores Internos (IIA), y la Asociación Nacional de Contadores (ahora el Instituto de Contadores Administrativos [AMI]). Su actuación fue totalmente independiente de cada una de las organizaciones patrocinadoras, e incluyó a representantes de la industria, la contabilidad pública, empresas de inversión y la Bolsa de Nueva York.

El primer presidente de la Comisión Nacional fue James C. Treadway, Jr., por lo tanto, el presidente originó el nombre popular de "Comisión Treadway." La redacción del informe fue encomendada a Coopers & Lybrand.

En 1992 se publicó el informe titulado *Control interno, sistema integrado*, conocido popularmente como Informe COSO, que ha alcanzado una amplia difusión en el mundo de la auditoría tanto pública como privada, y en el mundo económico en general, y que pasa por ser considerado el estudio más completo efectuado acerca del control interno de una organización.⁷²

Para Naveira,⁷³ COSO es nuevo concepto de control interno, integrado en los procesos, y no un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos a los procesos, y asumido por la organización en su conjunto, consejo de administración, la dirección y el resto del personal.

Las dos características básicas serían su orientación hacia el cumplimiento de los objetivos y el hecho de que es un proceso integrado en la gestión de todos los agentes de la organización

⁷² Una buena descripción de la metodología se puede encontrar en Fonseca Luna, Oswaldo. *Sistemas de control interno para organizaciones*. IICO, 2012, pp. 40-139.

⁷³ Para Naveira, estamos ante *un nuevo concepto de control interno, que se define como un proceso integrado en los procesos, y no un conjunto de mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el cumplimiento de los objetivos. Este énfasis en el cumplimiento de los objetivos y el hecho de que es un proceso integrado en la gestión cotidiana de todos los agentes de la organización, comenzando por sus máximos directivos, constituye su hecho verdaderamente diferencial*. Naveira Naveira, Ana M^a. "El funcionamiento de la Administración bajo un sistema de dirección por objetivos: una necesidad y un nuevo enfoque para los Órganos de Control". *Revista Española de Control Externo* n.º 49, p. 51.

Para ello define cinco componentes, cuyo análisis pretende garantizar, la efectividad y eficiencia de las operaciones, la confiabilidad de la información financiera, el cumplimiento de las leyes y normas que sean aplicables y la salvaguardia de los recursos.

Aunque está diseñado originalmente para el sector privado, pronto se vio que el estudio y sus propuestas podrían también ser aplicables al control interno en el sector público sin demasiadas dificultades, por lo que el contenido del informe es considerado como modelo para el diseño de estructuras de control y propuestas para la mejora del mismo.

El informe introduce una definición de control interno, que supera ampliamente el estricto ámbito económico-financiero, y desarrolla unas guías para la mejora y la auto evaluación de los sistemas de control a partir de los cinco componentes en los que, aunque interrelacionados, lo subdivide.

El elemento clave es la concepción del control de forma global.⁷⁴

Ahora describiremos los cinco puntos básicos que configuran el control interno, que, según el informe COSO, son los siguientes:⁷⁵

a) Ambiente de control

Se trata de conseguir que los miembros de la organización sean conscientes de la existencia de un sistema de control eficaz.⁷⁶

El ambiente de control se define por el informe, como un conjunto de circunstancias que enmarcan el modo de actuar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en que los principios del control imperan

⁷⁴ Según Santacana Gómez, *En el referido informe, el control interno se entiende como un proceso integrado, y no un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos al mismo, que ejecuta la dirección, la administración, y en general todo el personal de una entidad, sea pública o privada, diseñado con el fin de proporcionar una garantía razonable para el logro de los objetivos.* Santacana Gómez, José M^a. La cultura del control interno. Papeles de trabajo, 2010, n.º2. 2010, pág. 64

⁷⁵ Turu Santigosa, Inmaculada Organización del control interno. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades.* Ed. Aranzadi 2013, pp. 746 y 747.

⁷⁶ Para Santacana Gómez es el elemento más importante. Santacana Gómez, José M^a. La cultura del control interno. Papeles de trabajo. N.º2. 2010. p. 71.

sobre las conductas y los procedimientos organizacionales. Miaja Fol lo describe como la atmósfera que se respira dentro de una organización y depende de diversos factores.⁷⁷ La dirección de la organización, que es la responsable última del control,⁷⁸ es la encargada de transmitir al conjunto de sus integrantes la percepción de que los distintos departamentos, áreas y actividades en que se estructura la organización están debidamente controlados⁷⁹ y actúan de forma disciplinada respetando los procedimientos implantados.⁸⁰ Por su parte, los responsables de cada uno de los departamentos han de mantener un entorno de control en sus áreas de responsabilidad. Esto implica que la dirección debe mantener formas de comportamiento y estilos de dirección que sean reflejo de su integridad y de su compromiso con los valores éticos. Santacana, destaca la necesidad de compromiso de la dirección con el control, que no debe quedar en manos, exclusivamente, de quienes tienen por misión el control. Como señala Santacana, para el informe COSO el establecimiento de procedimientos de control interno es una responsabilidad de los gestores de la entidad y no de los auditores, *aunque en ocasiones, parezca lo contrario por el esfuerzo que dedican estos a revisarlo y el poco interés que presta el órgano auditado.*⁸¹

b) Evaluación de riesgo

El control interno es diseñado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. En cualquier actividad existen áreas en las que existen mayores riesgos de actividades desviadas. A través de la investigación y análisis

⁷⁷ Miaja Fol, Miguel. Responsabilidad y control de la actividad financiera de la administración. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Ed. Aranzadi 2013, p. 1483.

⁷⁸ Contín y Luque consideran que solo es eficaz el control si está ligado al más alto nivel de decisión. Contín Trillo Figueroa, María y Luque Magaña, Miguel. El control financiero en el ámbito de la defensa. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Ed. Aranzadi 2013, p. 562.

⁷⁹ Para Santacana Gómez el hecho de reconocer que la responsabilidad del control interno es una de las responsabilidades de la dirección, es lo novedoso del informe Coso. Santacana Gómez, José M^a. *La cultura del control interno*. Papeles de trabaj, 2010, n.º2, p.69.

⁸⁰ Minguillón Roy define el ambiente de control como una filosofía de trabajo de de arriba hacia abajo. Minguillón Roy, Antonio. *La revisión de los controles generales en un entorno informatizado*. Auditoría Pública, 2010, n.º 52, pp. 127 y 128.

⁸¹ Santacana Gómez, José M^a. *La cultura del control interno*. Papeles de trabajo, 2010, n.º2, p. 68.

de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza, se evalúa la vulnerabilidad que tiene el sistema y los puntos en los que debe mejorar.

A los efectos del control interno, la organización tiene que ser consciente de la existencia de riesgos internos y externos que deben ser evaluados.

No obstante, para el informe, en primer lugar las organizaciones deben tener claros sus objetivos, dado que los únicos riesgos que debe tomar una organización son aquellos que surgen de la consecución de los mismos.

c) Actividades de control

Están constituidas por aquellos procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados, básicamente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Las actividades de control son las políticas y los procedimientos que permiten asegurar que los mandatos de la dirección se lleven a cabo.⁸²

d) Información y comunicación

Así como es necesario que todos los miembros conozcan el papel que les corresponde desempeñar en la organización (funciones, responsabilidades), es también imprescindible que cuenten con la información periódica y oportuna que deben manejar para orientar sus acciones en consonancia con los demás, hacia el mejor logro de los objetivos.

La información pertinente debe ser identificada, obtenida y comunicada al personal de forma apropiada y en el momento oportuno.

Para que esta comunicación sea eficaz, debe fluir en todas direcciones: arriba-abajo, abajo-arriba y transversalmente.

e) Seguimiento

Es misión de la dirección, dotar a la organización de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado. Procede la evaluación de las actividades de control de los sistemas a través del tiempo, pues toda organización tiene áreas donde los mismos están en desarrollo, necesitan ser reforzados o se impone directamente su reemplazo debido a

⁸² Miaja Fol, Miguel. Responsabilidad y control de la actividad financiera de la administración. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Ed. Aranzadi, 2013, p. 1484.

que perdieron su eficacia o resultaron inaplicables. Las causas pueden encontrarse en los cambios internos y externos a la gestión que, al variar las circunstancias, generan nuevos riesgos a afrontar.

El objetivo es asegurar que el control interno funciona adecuadamente, ya sea a través actividades continuas o evaluaciones puntuales.

Este modelo tuvo tal éxito en el mundo privado, e influencia en el público, que ha sido aceptado por los órganos de control públicos. El espaldarazo definitivo lo recibió, a partir del informe que elaboró en 1999 la *U.S. Government Accountability Office (GAO)*, la Oficina de Auditoría del Sector Público de los Estados Unidos, en el cual, influido por conclusiones del informe COSO,⁸³ se propugna la necesidad de crear unas pautas en las organizaciones públicas que favorezca la creación de un ambiente de control que permita:

- La eficacia y la eficiencia de las operaciones,
- La fiabilidad de la información financiera,
- El cumplimiento de las leyes, reglamentos, y políticas

Esta aceptación, ocasionó que el XVII Congreso de INTOSAI,⁸⁴ celebrado en Seúl, en 2001, ante la necesidad de una actualización directrices de control interno aprobadas en 1992, INTOSAI designara al Tribunal de Cuentas de Bélgica para la presidencia del comité de normas de control interno. El Tribunal belga desarrolló el trabajo, y modificó las directrices, que, en su texto revisado, implantaron el modelo de COSO, aceptando así un marco para evaluar el control interno del sector privado, en el Sector público.⁸⁵

⁸³ Según Miaja Fol *Si contemplásemos el modelo de control interno que hoy tiene nuestra administración desde la perspectiva de análisis propuesta por COSO, nos encontraríamos con un modelo ineficiente, en el que en lugar de segregación de funciones se produce una acumulación de tareas; donde el organismo supervisor es, a la vez, regulador y gestor; donde el responsable del control previo lo es también de un control posterior que puede recaer sobre sus propias decisiones; y donde los mecanismos de control no parecen actuar para reforzar la responsabilidad del gestor, sino para colocarla sobre las espaldas del controlador.* Miaja Fol, Miguel. *Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas.* Documentación Administrativa. Número 286-287, p. 227.

⁸⁴ Es una organización que agrupa a la mayoría de las entidades fiscalizadoras superiores de los estados. Vide. Turu Santigosa, Inmaculada Organización del control interno. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades.* Ed. Aranzadi, 2013, p. 740.

⁸⁵ Philippe Roland. Compartiendo con la comunidad de EUROSAI una década de Presidencia belga del subcomité de INTOSAI sobre normas de control interno. Eurosai nº 17, p. 142.

Como iremos viendo a lo largo del trabajo, nuestro sistema de control dista bastante del modelo descrito. La situación está lejos de poder considerar el control como algo asumido por la organización en su conjunto. Miaja Fol⁸⁶ destaca la distancia frente al modelo COSO en dos puntos principales, el defecto de segregación de funciones que se produce por una acumulación de tareas; coincidiendo a veces que el organismo supervisor es, a la vez, regulador y gestor; y donde el responsable del control previo lo es también de un control posterior, que además que puede recaer sobre sus propias decisiones; y que los mecanismos de control en vez de reforzar la responsabilidad del gestor, la trasladan al controlador.

1.4 EL CONTROL ECONOMICO FINANCIERO EN DERECHO COMPARADO

A la gestión de los caudales públicos es inherente la rendición de cuentas. En general es una idea arraigada ya desde el derecho romano que el gestor de negocios ajenos está obligado a algún tipo de dación de cuentas a su mandante. 87 En el ámbito privado, el artículo 1720 del Código Civil establece que *Todo mandatario está obligado a dar cuenta de sus operaciones y a abonar al mandante cuanto haya recibido en virtud del mandato, aun cuando lo recibido no se debiera al segundo.*

Esta misma idea es la que subyace en la rendición de cuentas públicas, 88 de modo que desde muy antiguo los agentes públicos rinden cuentas ante quien los ha comisionado, en un primer momento el monarca, y desde el arraigo de la democracia ante el

⁸⁶ Miaja Fol, Miguel. *Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas.* Documentación Administrativa. Número 286-287, p. 235.

⁸⁷ Para Mendizábal Allende es un principio general del Derecho: todo administrador de negocios ajenos ha de rendir cuentas de su gestión. Mendizábal Allende, Rafael. *Función y esencia del Tribunal de Cuentas.* Revista española de control externo. N°8.. 2001, pág.123

⁸⁸ Mas Cladera, Pedro Antonio. *Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 200* Revista española de control externo n° 30. 2008, pág. 103

Parlamento. Es una constante histórica ⁸⁹, que hoy es indiscutida y sólo se cuestiona el cómo.⁹⁰

En el informe de la denominada “comisión Wilson”, realizado por encargo de la Cámara de los Comunes del Parlamento de Canadá en 1.975 se define de la siguiente manera la rendición de cuentas públicas⁹¹:

*La obligación de rendir cuentas significa, en su sentido más amplio obligación de responder del ejercicio de una responsabilidad conferida. Presupone, pues, la existencia de al menos dos partes: una que otorga las responsabilidades y otra que se compromete, aceptándolas, a informar acerca del modo en que lo ha ejercido.*⁹²

Este es el auténtico sentido de la rendición de cuentas en el ámbito público. No solo informar, también explicar.⁹³

Como dice Fernández Llera, la rendición de cuentas no es sino una faceta más del principio de “buen gobierno”.⁹⁴ Según Suárez Robledano,⁹⁵ desde siempre ha existido la

⁸⁹ Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. El control intern de la gestió econòmica financera de les entitats locals. DGAL. Generalitat de Catalunya, pág. 63

⁹⁰ Para Montesinos Julve, el esquema tradicional de la gestión pública se centraba en información exclusivamente financiera y orientada hacia adentro de la propia administración. Montesinos Julve Vicente. “¿Puede un nuevo concepto de rendición de cuentas contribuir a modernizar la gestión pública y mejorar la calidad ética de la democracia?”, Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2013, n.º 103, p. 56.

⁹¹ Leclerc; W. David Moynagh; Jean - Pierre Boisclair; Hugh R. Hanson.. Accountability, Performance Reporting, Comprehensive Audit - an Integrated Perspective 1996 CCAF-FCVI Inc, p. 51

⁹² Citado por Muñoz Alvarez, Ramón. Cánada. *La experiencia reformadora de la fiscalización*. Tribunal de Cuentas. Crónica, 1987, p. 336.

⁹³ Gómez Maldonado, Mario Alberto. *Determinando la Auditoría Pública*, Auditoría Pública, 2010, n.º 51, p. 63.

⁹⁴ Fernández Llera, Robert. Transparencia y rendición de cuentas tras la supuesta racionalización. Presupuesto y gasto público, 2015, n.º 85, p. 134.

⁹⁵ Como constata Suárez Robledano, *Se puede afirmar, pues, que, desde siempre existió la obligación de rendir cuentas respecto de todas las personas que reunieran la consideración de gestores públicos, aun de manera ocasional, interina o provisional. La propia justificación de la previsión presupuestaria no puede concebirse de otra manera, pues los que sean cuentadantes han de ser partícipes de dicha justificación, verdadera rendición pública de las cuentas del sector o, mejor dicho, de los diversos sectores públicos estatales, autonómicos y locales. No puede, ni debe, eximirse nunca al gestor público de la referida obligación, impuesta por la propia esencia de la administración del erario público, debiendo establecerse reglas claras sobre el control y vigilancia permanente de dicha exigencia, no quedando relevado nunca de su realización, salvo el caso del fatal desenlace producido por su fallecimiento y sin perjuicio, claro está, de la posible transmisión a los herederos del fallecido de la responsabilidad contable derivada de dicha gestión en los términos prevenidos al efecto en el artículo*

obligación de rendir cuentas de los gestores públicos, pues es una obligación, impuesta por la propia esencia de la administración del erario público, por lo que hubo que establecer reglas claras sobre el control y vigilancia permanente de esta exigencia.

Para Garcés, el control y la responsabilidad no son sino las dos caras de la misma moneda, ya que el control de la actividad económico-financiera es la expresión inicial de las posibles exigencias de responsabilidad por incumplimientos de los deberes de buena gestión.⁹⁶

Hoy en día, no se concibe un Estado moderno y democrático, que sea realmente merecedor de estos calificativos, si carece de unos órganos de control interno y externo, que no solo, sean no dependientes orgánica y funcionalmente, sino también lo sean efectivamente, y que así sea percibido por la sociedad. La existencia de sólidos y eficaces órganos de control es, sin duda, una de las características propias del Estado moderno,⁹⁷ y en buena medida, el alcance de su trabajo refleja la salud de su régimen constitucional.⁹⁸

En los sistemas de democracias parlamentarias, y como consecuencia de la división de poderes, corresponde al Parlamento, además de la función de aprobar las leyes, el control del Gobierno. Para facilitar esta función, las constituciones, como ya hemos

38.5 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. Suárez Robledano, José Manuel. "La rendición de cuentas como principio general del Derecho". Revista española de control externo. n.º50, p. 44.

⁹⁶ Afirma Garcés, *que el control de la actividad económico-financiera es la expresión inicial de las posibles exigencias de responsabilidad por incumplimientos de los deberes de buena gestión. no es sino una elongación de la manifestación inicial del control como endógena para aprovechamiento y utilización de los recursos. En todo caso el concepto de control en el ámbito de las finanzas públicas envuelve la idea complementaria a la de rendición: la idea de elusión de conductas improcedentes o evitación de actos o negocios que puedan originar perjuicios o daños a la Hacienda Pública.* Garcés Sanagustin, Mario. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades.* Varios autores. Ed Aranzadi, p.476.

⁹⁷ Para Biglinio Campos, el control externo entronca con la idea de estado de derecho. Biglino Campos, Paloma. "Parlamento y control de cuentas". Revista española de control externo, 2000, n.º4. 2001, n.º 7, p. 31.

⁹⁸ Según Gámir Meade, *dicho de otra manera, la falta de un adecuado control de las operaciones económicas que se desarrollan en el sector estatal constituye un claro elemento de degradación democrática. En tal sentido, la existencia de una fuerte institución de control externo de naturaleza independiente en el ordenamiento jurídico español constituye una conditio sine qua non para afianzar el principio de legitimidad democrática de la actuación de dicho poder público económico.* Gámir Meade, Roberto El Tribunal de Cuentas y el control de la contratación pública. Estudios sobre la Ley de contratos del sector público Fundación Democracia y Gobierno Local, p. 500. Ed. 2009.

señalado, suelen dotar a las cámaras, dada la complejidad de la materia económico financiera⁹⁹ de órganos, de ellas dependientes, para que las auxilien,¹⁰⁰ en la fiscalización de la actividad económica y financiera y la rendición de sus cuentas.¹⁰¹ Nuestra Constitución,¹⁰² así lo hace en su artículo 136, instituyéndolo como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.¹⁰³

Ahora bien, esta concepción de los órganos de control externo como comisionados de las Asambleas legislativas es relativamente reciente. Históricamente la rendición de las cuentas públicas se realizaba ante el Monarca, prestando más atención a la recaudación que al gasto. Esta idea, tras la enorme variación de la posición de los monarcas que inicia la Revolución Francesa, está hoy en día superada, y en mayor o menor medida los órganos de control externo de los distintos países se sitúan en la órbita de los parlamentos, y, entrado el siglo XX no sólo tratan de controlar la legalidad de la inversión de los caudales públicos, sino también su economía, eficacia y eficiencia.

⁹⁹ Vide Martín Queralt. Martín Queralt, Juan. Curso de derecho financiero y tributario. Tecnos. Edición: 21a, pág. 773. *Frente al deseo tradicional de que el Legislativo controle la actuación del Ejecutivo en la gestión de los Presupuestos, se ha observado a lo largo de la historia la insuficiencia de aquél para asumir con eficacia tales funciones. Ello ha motivado que ya desde muy antiguo se articularan órganos especializados que acometieran ese control, actuando con mayor o menor grado de independencia respecto de los poderes del Estado, si bien conectados casi siempre con el órgano legislativo. Cuando el intervencionismo provoca la gran expansión de la actividad financiera y el crecimiento del sector público, esa necesidad se hace, si cabe, más patente, y a ello obedece que en los distintos ordenamientos se intente adaptar a la nueva situación la tarea de control que órganos del tipo que se comenta (control externo) venían realizando.*

¹⁰⁰ Para Martínez Lago una de sus misiones consiste en asesorar y preparar las decisiones que las Cortes tendrán que adoptar. Martínez Lago, Miguel Ángel. *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p. 337.

¹⁰¹ Pozuelo Meño, Isabel. *Las relaciones del poder legislativo y las instituciones de control externo*. Auditoría Pública, 2009, n.º 49, p. 22.

¹⁰² A los órganos con mención expresa en la Constitución se les suele denominar de relevancia constitucional. Vide “El «status» del Tribunal Constitucional”, García Pelayo. Manuel. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 1981, n.º 1, pp. 13-15.

¹⁰³ Con anterioridad, el Tribunal de Cuentas sólo tenía jurisdicción sobre la administración del Estado. Aznar López, Manuel. “La reforma administrativa y el Tribunal de Cuentas” (A propósito de la efímera prehistoria de la Revista Española de Control Externo). *Revista Española de Control Externo*, 2013, n.º 43, p. 58.

No obstante, esta dependencia del parlamento,¹⁰⁴ ha planteado en algunos países, y también en el nuestro, un nuevo problema, la posible politización de las instituciones de control externo.¹⁰⁵

Existen grandes diferencias de unos países a otros en la naturaleza, las funciones y los medios atribuidos a las diversas Instituciones de control. El esquema básico es la división entre control interno y externo, y a partir de aquí, se abren múltiples combinaciones.

En primer lugar, el ámbito geográfico de cada una puede ser muy distinto, dándose cuatro tipos, al menos, de organización geográfica del control:

- a) En algunos países, las Instituciones de control cubren ellas solas todo el territorio nacional. No es un modelo muy extendido, salvo países de tamaño mediano o pequeño, o fuertemente centralizados. Sería el caso de Portugal.
- b) En otros, las Instituciones de control de ámbito nacional actúan junto a Instituciones de control regionales. Es el caso habitual en los países grandes del ámbito occidental y en los federales o descentralizados. Es el caso español o alemán.
- c) Existen, para determinados ámbitos territoriales, Instituciones de control de naturaleza similar a las nacionales pero de ámbito supranacional, como es el caso del Tribunal de Cuentas Europeo.
- d) Por último, hay una diversidad de mecanismos de control sobre los Organismos internacionales y las Instituciones multilaterales.

También son muy diversas las funciones atribuidas a las diversas Instituciones o mecanismos de control existentes. A este respecto cabe distinguir dos grandes grupos de Instituciones, de acuerdo con el carácter del control que tienen encomendado. En efecto:

- 1) Mientras que en algunos países existe Instituciones de control que se ocupan únicamente de efectuar el control interno, y otras la misión específica de es realizar el

¹⁰⁴ Aunque se sitúe en la órbita del Parlamento, para de la Fuente, los tribunales de cuentas no se pueden considerar órganos dependientes. De la Fuente y de la Calle, M^a José. “Hacia una función consultiva del tribunal de Cuentas de España”. Revista española de control externo, 2001, n.º 8, p. 140.

¹⁰⁵ Vide Piñeiro Hernáiz, Aránzazu. “Consideraciones Generales sobre el conflicto constitucional de atribuciones y la problemática que suscita su ámbito subjetivo de aplicación: Un caso particular, el Tribunal de Cuentas”. Revista española de control externo, 2014, n.º 46, p.135.

control externo, por contra, también encontramos, Instituciones de control que tienen encomendados ambos controles.

2) Desde otro ángulo, junto a Instituciones de control dotadas únicamente de funciones fiscalizadoras, coexisten otras que tienen atribuidas además funciones jurisdiccionales. Algunas Instituciones de control tienen asignadas funciones consultivas, junto a las anteriores, mientras que otras se limitan a estas últimas.

De igual modo, las funciones asignadas a los encargados del control de los fondos públicos a escala supranacional son muy diferentes.

Frente a una Institución, como el Tribunal de Cuentas Europeo, dotada de funciones muy similares a las de muchas Instituciones nacionales de control externo, se encuentran los diferentes mecanismos de control de los Organismos internacionales e Instituciones multilaterales, cuya naturaleza y funciones son muy variadas, aunque casi nunca equiparables a las de dichas Instituciones.

Finalmente, los procedimientos utilizados por cada una de Instituciones son también distintos. Las diferencias se producen, tanto en lo que se refiere a la elaboración y aprobación de los informes, donde se recogen los resultados de sus actuaciones, como en lo concerniente al destinatario final de estos trabajos y a su utilización posterior.

Es básico señalar, sin embargo, que, en nuestro país, no existen diferencias en los objetivos perseguidos en ambos modelos de control. En efecto, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas delimita la función fiscalizadora al referirse al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía; por su parte, la Ley General Presupuestaria en 1977 ya amplió el contenido del control interno al ámbito de la eficiencia y la eficacia, equiparando, por tanto, los propósitos de la actuación de ambas instituciones. A partir de aquí, el progreso lógico de ambos modelos evoluciona desde la única comprobación del sometimiento a la legalidad, hacia la valoración de la eficacia, eficiencia y economía de la gestión pública y, paralelamente, hacia el diseño de metodología y herramientas de control más adaptadas a la realidad controlada que las utilizadas en modelos tradicionales, propósito que es común en ambas instituciones.¹⁰⁶

Pero tampoco hay que olvidar que la coincidencia, en el aspecto puramente técnico, de

¹⁰⁶ Díaz Zurro, Alicia. “El control externo visto desde el control interno”. Revista española de control interno, p.106.

los contenidos, ámbito, alcance, soporte y finalidad de las dos modalidades de control, interno y externo, que se produce en muchos casos, debe servir de punto de partida y punto de encuentro en aspectos que afectan a una posible coordinación de tareas, aun reconociendo la inevitable superposición de las mismas, que necesariamente ha de producirse en ciertos supuestos.

Superposición que trae cuenta obviamente de que ambos controles comparten unos mismos objetivos:

- Verificar que la contabilidad pública refleje razonablemente la realidad de la entidad sometida a control.
- Verificar que el respeto a la legalidad se ha seguido en la gestión controlada.
- Comprobar que los principios constitucionales de eficacia, eficiencia y economía presiden la gestión pública.

Además, se orientan hacia un mismo fin, en definitiva, promover la mejora de las técnicas y procedimientos aplicados a la gestión económica y financiera mediante la inclusión en los correspondientes informes de sus observaciones, propuestas y recomendaciones.¹⁰⁷

Anteriormente hemos hecho una breve descripción de los principales modelos de control externo y externo en el ámbito internacional, ahora vamos a presentar los tres modelos básicos de control económico financiero del sector público; el anglosajón, en el que veremos, por proximidad geográfica el del Reino Unido, el continental europeo latino, francés, y el centroeuropeo, alemán. También haremos una referencia a como regulan lo que para nosotros es la responsabilidad contable. Por su interés, también nos referiremos a otro modelo latino, el italiano.

Los distintos modelos existentes en el derecho comparado de control de la gestión económico-financiera del gasto y gestión pública, se construyen desde la regulación constitucional del control externo, dejando para el nivel legislativo, generalmente la legislación presupuestaria, la regulación del control interno.

Los modelos que vamos a analizar tienen un objetivo común, garantizar una fiscalización del gasto de una forma independiente ya que, como anteriormente dijimos,

¹⁰⁷ Díaz Zurro, Alicia. “El control externo visto desde el control interno”. Revista española de control interno, pp.92 y 93.

hoy en día no es posible imaginar un estado constitucional y democrático sin que se haya dotado de un control eficaz de la gestión de sus fondos públicos, aunque con organizaciones y competencias muy diferentes.

En todo caso, el volumen que han adquirido los gastos de las administraciones en los países de nuestro entorno, hace que, por razones técnicas no sea suficiente exclusivamente el control realizado por Parlamento con criterios políticos. Es preciso que exista otro organismo, sea cual sea su forma, pero cuya independencia este reconocida, para que su actividad inspire confianza y respeto tanto al Parlamento como a los ciudadanos.

La configuración adoptada obedece a las distintas concepciones constitucionales sobre la mejor forma de cómo puede llegarse a alcanzar esta independencia y cuál ha de ser su relación con el Parlamento. La respuesta a estas dos preguntas es lo que modela la forma en que cada Estado va a tratar de enfocar el control de la gestión de sus fondos públicos

De las respuestas nacen los dos grandes modelos históricos, el parlamentario británico y el jurisdiccional francés, aunque también se puede considerar un tercer modelo que es el centroeuropeo, el alemán

La diferencia básica del modelo británico y de los modelos alemán, francés e italiano, en su origen, institución al servicio del parlamento, el primero, o de la administración, los segundos, hoy se encuentra matizada, pues en los cuatro países son órganos al servicio del parlamento aunque, deudores de su origen, la ligazón es mucho más profunda en el caso británico. Por contra, la diferencia esencial del modelo francés o italiano, es la atribución de funciones jurisdiccionales, de las que carecen los otros dos modelos.

La característica fundamental del sistema político británico, país de hondas y tradicionales raíces parlamentarias, ha dado lugar a la creación de un órgano de control externo, que, aunque independiente, está claramente vinculado a la institución parlamentaria, y que actúa como una institución cuya principal misión consiste en auxiliar al poder legislativo en su función de control del ejecutivo

Su independencia se consigue y se justifica precisamente, potenciando su carácter de órgano asesor de carácter técnico del Parlamento, para poder, así, desvincularse de

cualquier interferencia o control del Ejecutivo (que es el principal sometido a su control). Por contra, en el modelo francés, sin perjuicio de las funciones constitucionales de ayuda al legislativo, la independencia en el ejercicio de la actuación fiscalizadora los públicos, se refuerza otorgando al órgano de control externo una jurisdicción propia, es decir, competencia para el enjuiciamiento de agentes financieros públicos, función que requiere una equiparación de sus miembros a los del poder judicial.

Tanto en un modelo como en el otro, la función de los órganos de control externo consiste, en la mayoría de los casos, en asistir al Parlamento en sus tareas de control presupuestario o financiero. Sin embargo, en su origen histórico nos demuestra como en el Estado constitucional, no siempre han nacido con esta idea de vinculación al Parlamento y al control parlamentario del ejecutivo, sino que, en algunos casos, sin más heredan el sistema del control del tesoro público, aunque ya no al servicio del monarca, sino en favor del conjunto de la nación.

De esta manera se dibujan los dos polos opuestos en los sistemas de control. Así, en Francia, en el momento en el que nace, la etapa posterior al Consulado, y en pleno imperio napoleónico, se diseña una magistratura con competencias financieras estrictamente definidas (esto es, ni civiles, ni penales, ni administrativas), que trata de buscar la garantía de estabilidad y objetividad deseable para que el poder de la Administración resulte efectivamente controlado, sin suponer una exposición al control por parte del parlamento. Podríamos decir que la función jurisdiccional sustituye al legislativo en la función de control.

En el caso alemán nace, en el contexto de los procesos de reforma de la administración prusiana, como una institución propia de una monarquía absoluta, que pretende una correcta aplicación de los fondos públicos.

El caso italiano es peculiar, por su coincidencia con el momento histórico de la reunificación, pero responde a un planteamiento similar al francés.

Por el contrario, en el Reino Unido, donde el desarrollo del derecho presupuestario es paralelo a la institución parlamentaria, los derechos del Parlamento en materia financiera no están garantizados por una jurisdicción especializada, sino por una institución superior de control de las cuentas y la gestión públicas, muy próxima al poder legislativo.

El objetivo final perseguido, hoy en día, por los diversos modelos es el mismo: conseguir el control efectivo de la gestión económico-financiera de los fondos públicos realizada por la Administración. Lo que varía es la forma de su ejercicio. Lo esencial en relación a la existencia del control externo se encuentra en la idea de que es conveniente, tanto para la garantía del propio Estado, como para los que manejan los fondos públicos, que la rendición de las cuentas se haga ante un órgano que ofrezca garantías de imparcialidad y objetividad en el ejercicio de sus funciones y que asegure los mecanismos necesarios para poder detectar y, en su caso, depurar, la responsabilidad en la que hayan podido incurrir los cuentadantes.

Hoy en día, por lo tanto, lo esencial para el Estado constitucional en relación a la fiscalización de la gestión económico-financiera del gasto público consiste, precisamente, en asegurar el ejercicio independiente y eficaz de esta función, más que en garantizar una determinada forma orgánica.

El modelo británico, de órgano de control unipersonal vinculado al Parlamento, es el más extendido entre los países anglosajones que han heredado la tradición parlamentaria británica.

Algunos países de la *Commonwealth* británica, como Canadá, Nueva Zelanda o Australia, o fuera de ella, como Irlanda, reproducen el modelo. También es muy similar el sistema estadounidense, donde la *Government Accountability Office*, que trabaja para el Congreso, ayudando al control que efectúa de la actuación gubernamental. Esta presidida por el *Comptroller General*.

El modelo francés, además de la influencia en los países del área francófona, es inspirador de otros países de tradición del derecho romano y codificado, como España o Portugal.

El sistema alemán es seguido por otros países centroeuropeos como Austria.

Son países, en ambos casos con una menor tradición parlamentaria que los anglosajones. Como dijimos la rendición de cuentas implica asunción de responsabilidades, no sólo para el gestor, sino también para el controlador. Ahora, junto a los concretos modelos de control, veremos también el específico régimen de responsabilidad que afrontan los controladores

1.4.1 REINO UNIDO

a) Control económico financiero interno y externo

En el sistema británico, lógicamente, el elemento básico del control es el Parlamento. En su reglamento de funcionamiento, desde 1862¹⁰⁸ se establece que:¹⁰⁹

Habrá un selected committee¹¹⁰ que se denominará Public Accounts Committee para el examen de las cuentas que muestren la asignación de las sumas concedidas por el Parlamento para sufragar los gastos públicos y de las demás cuentas presentadas al Parlamento, según el Comité, y de él formarán parte no más de dieciséis miembros. El comité tendrá poder para requerir la presencia de personas, documentos y registros, para ser informado.

El *Public Accounts Committee*, esta también regulado en la *National Audit Act*, de 1983, y por tradición y para dar una mayor credibilidad a su labor, siempre es presidido por un representante del principal partido de oposición. El uso es que, o bien sea un ex ministro de hacienda, o bien un miembro del parlamento encargado de las cuestiones hacendísticas. Los *selected comitte* del Parlamento son las comisiones parlamentarias responsables de supervisar el trabajo de un departamento o agencia gubernamental concreta. Es el modo típico de trabajar en el parlamentarismo británico, en el que el ejecutivo está sometido a un constante e intenso control por parte del legislativo, una de cuyas herramientas esenciales son los *selected comitte*.

Esta labor, lógicamente requiere un apoyo permanente. En 1866, la *Exchequer and Audit Departments Act*, punto de partida del sistema actual, para facilitar la labor parlamentaria, exigió que todos los departamentos elaboraran unas cuentas anuales, para

¹⁰⁸ Dunleavy, Patrick, Christopher Gilson, Simon Bastow and Jane Tinkler (2009): The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the risk landscape in UK public policy. URN 09/1423. *The Risk and Regulation Advisory Council*, London, UK, p. 14.

¹⁰⁹ Standing Order nº 148.

¹¹⁰ Se denomina así, generalmente, a las comisiones parlamentarias que son responsables de supervisar el trabajo de un departamento o agencia gubernamental concreta.

su control por el parlamento y, puesto que sin ayuda la misión sería imposible para los miembros del Parlamento, estableció el cargo de *Comptroller and Auditor General*¹¹¹ para proporcionar personal de apoyo, desde dentro de la función pública, en el control y auditoría de las cuentas gubernamentales al parlamento.

El crecimiento de la actividad del sector público hizo necesario, para no perder la idea básica de control por el Parlamento de la actividad económico financiera, reforzar los mecanismos técnicos de soporte. Este rol se atribuye a a *National Audit Office* (NAO), cuya configuración actual se establece en la *National Audit Act*, y que es presidida por el *Comptroller and Auditor General*, instituciones que junto con el *Public Accounts Committee*, han sido tradicionalmente los principales responsables tanto de la auditoría y control del gobierno central como del conjuntos de entes que integran la administración local en el Reino Unido.¹¹² No obstante, la auditoría de cuentas de los gobiernos locales y los organismos públicos locales se llevó cabo, durante unos años, del uno de abril 1983 al treinta y uno de Marzo de 2015 por la *Audit Comission*,¹¹³ cuyas competencias volvieron, en dicha fecha a la *National Audit Office*.

La devolución de poderes a los Gobiernos de Escocia, Irlanda del Norte y Gales para que desarrollen y apliquen sus propias políticas en materias como la salud, la educación, el transporte, los asuntos rurales, los servicios sociales y la cultura, para los gobiernos descentralizados de Escocia, Gales y Irlanda del Norte, ha hecho que constituyan órganos con similares funciones para el control de las competencias devueltas.

La auditoría del gasto público es llevada a cabo en Escocia por el Auditor General de Escocia, apoyado por la Oficina de Auditoría de Escocia; en el País de Gales, el Auditor General de Gales está apoyado por la Oficina de Auditoría de Gales; y en Irlanda del Norte - Contralador y Auditor General para Irlanda del Norte con el apoyo de la Oficina de Auditoríade Irlanda del Norte, instituciones que reproducen el modelo de la *National*

¹¹¹ Para Dicey es el centro del sistema de control parlamentario. Dicey. Albert V. *Introduction to the study of the Law of the Constitution*. Liberty Classics edition 1915, p. 211.

¹¹² Se les llega a calificar como las instituciones clave. Ver Dunleavy, Patrick, Christopher Gilson, Simon Bastow and Jane Tinkler (2009): *The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the risk landscape in UK public policy*. URN 09/1423. *The Risk and Regulation Advisory Council*, London, UK, p. 4.

¹¹³ Fue suprimida por la *Local Audit and Accountability, Act*, 2014.

Audit Office, y que actúan de órgano de apoyo a los respectivos parlamentos, que también han introducido un *Public Accounts Committee*.

De todas maneras, la *National Audit Office* y el *Public Accounts Committee* siguen siendo unas instituciones muy influyentes en la administración y en la sociedad.¹¹⁴

La *National Audit Office* es, formalmente y realmente, una agencia independiente, cuyo jefatura ostenta la condición de funcionario del Parlamento.

El *Comptroller and Auditor General*, está regulado en la *National Audit Act* y es nombrado por la Reina, a propuesta del Primer Ministro, con el acuerdo del Presidente del *Public Accounts Committee*. Como es nombrado por la Reina, también ha de ser cesado por la Reina, pero solo puede serlo, antes de que expire su mandato, con acuerdo de ambas Cámaras del Parlamento. Su estatus es muy similar al de los jueces, y no está sujeto a ninguna otra obligación que aquellas que le impone su estatuto. El mandato, improrrogable, dura diez años.¹¹⁵

El principal destinatario de su trabajo es el *Public Accounts Committee*, en un régimen en el que el poder ejecutivo sobre la legislatura suele ser fuerte.¹¹⁶

Para ello, cada año la *National Audit Office* desarrolla con los departamentos ministeriales y las principales agencias públicas un programa para los dos años siguientes de posibles informes, que luego se publica y generalmente se sigue con un alto nivel de coincidencia, si bien hay flexibilidad, para que temas de actualidad puedan ser examinados. Los temas son acordados con los departamentos interesados.

Son informes *a posteriori* y principalmente sobre la eficiencia del empleo del dinero por el gobierno (*value for money*). Las áreas analizadas están fuertemente influenciadas por una evaluación de riesgo de falta de eficiencia, para lo que también se revisan los programas de trabajo anteriores, para volver sobre los temas que merecen una nueva revisión. Las sugerencias de los diputados y miembros del *Public Accounts Committee* son a menudo influyentes.

¹¹⁴ Dunleavy, Patrick, Christopher Gilson, Simon Bastow and Jane Tinkler (2009): The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the risk landscape in UK public policy. URN 09/1423. *The Risk and Regulation Advisory Council*, London, UK, p. 5.

¹¹⁵ Nofuente G. Montoro, Manuel. Documentación. Crónica Tribunal de Cuentas, 1987, p.317.

¹¹⁶ Barzelay, Michael. Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD, *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*, 1999, vol. 10, n.º 3, p. 249.

Por lo que hace referencia al control previo del gasto, se parte del principio de que los responsables de la conducción de los negocios públicos y del gasto público se han de asegurar que las administraciones públicas actúan de acuerdo con la ley y las normas apropiadas, y que el dinero público está salvaguardado y debidamente contabilizados y utilizados económicamente, eficientemente y eficazmente. También están obligados a informar de las medidas de control interno, en su declaración anual de gobernanza, que es publicada.

La administración financiera en el Reino Unido gira en torno a la Tesorería (*HM Treasury*). En primer lugar se ha de tener en cuenta la falta de una Constitución escrita y el diferente sistema legal, con una producción legislativa y reglamentaria muy inferior a la usual entre nosotros, pero que en parte es suplida por los usos y códigos de buenas prácticas, que en materia económico financiera son dictadas por la Tesorería.

La Tesorería publica un código de buenas prácticas, que va actualizando, y que es un manual de actuación de los encargados de gestión de los fondos públicos, y que, como después veremos, puede ser, por su cumplimiento o incumplimiento, un elemento determinante de la posible responsabilidad de los servidores públicos.

La primera buena práctica es que las cantidades asignadas deben de ser utilizadas de forma regular y adecuada. Por lo tanto los gastos deben cumplir con la legislación pertinente y acreditar altos estándares de conducta pública y las expectativas parlamentarias relevantes, especialmente la transparencia.

En el gobierno central la competencia para efectuar gastos es de los ministros, que, general, tienen poderes muy amplios para controlar y dirigir sus departamentos. La tendencia es que pueden hacer cualquier cosa que la legislación no prohíba o limite, incluyendo el uso de las atribuciones del *common law* para administrar sus operaciones o continuar con la actividades en la forma habitual.

Cada organización en el gobierno central, sea departamento, agencia o cualquier otro tipo de organismo, organiza su control interno, siguiendo el código de buenas prácticas establecido por la Tesorería, y al frente del departamento debe tener un oficial contable, *Accounting officer*. Esta persona, puesto que no existe como tal un cuerpo de funcionarios para éste cometido, suele ser un funcionario superior, con amplios

conocimientos y experiencia en materia económica financiera, y que es designado por la Tesorería.¹¹⁷

El contable es responsable de la contabilidad y estados financieros y de hacer un informe anual sobre la utilización de los fondos, para lo que ha de cumplir los estándares fijados por la Tesorería. También es el responsable ante el Ministro del cumplimiento de que en los fondos se gestionan con arreglo a la ley y el nivel de probidad exigible.

El contable de una organización del sector público tiene también una responsabilidad especial, es un funcionario a quien la *Public Accounting Comitte* puede llamar para que comparezca y de cuenta de la administración de los recursos atribuidos a su control, lo que, de *facto*, le confiere un estatus especial.

Una de las responsabilidades que asume el contable es que el departamento opere con propiedad y regularidad en todas sus transacciones. También son responsables de la gestión de los riesgos de las organizaciones del sector público, incluido el fraude. Cada organización se enfrenta a una gama de riesgos de fraude específicos de su negocio, de fuentes internas y externas, que deben ser abordados con medidas adecuadas. El riesgo de un fraude dado suele medirse por la probabilidad de que se produzca y su impacto en términos monetarios y reputacionales si se produce.

También, además de las propias de la Tesorería, existen responsabilidades del *Comptroller and Auditor General*, en funciones de control interno, en la supervisión de los pagos de la Tesorería.¹¹⁸ En respuesta a las solicitudes del Tesoro, el personal de *National Audit Office* comprueba que las sumas pagadas de estos fondos no superan las cantidades asignadas por el Parlamento. Una vez que las autorizaciones se dan, el Tesoro puede hacer uso de estos fondos para financiar los compromisos adquiridos.¹¹⁹ En materia de régimen local, las *Accounts and Audit Regulations 2015*, dictadas por el *Secretary of State for Communities and Local Government* (su equivalente en España

¹¹⁷Nofuente G. Montoro, Manuel. Documentación. Reino Unido. Crónica Tribunal de Cuentas, 1987, p.308.

¹¹⁸Nofuente G. Montoro, Manuel. Documentación. Reino Unido Crónica Tribunal de Cuentas, 1987, p.317.

¹¹⁹Exchequer and Audit Departments Act 1866 chapter. 39 (Regnal. 29_and_30_Vict) Section 10.

sería Ministro), previa consulta del *Comptroller and Auditor General*, establecen las practicas de control y auditoría de las entidades locales. Así lo prevé la sección 32 de la *Local Audit and Accountability Act 2014*.

En ellas se establece que son las propias autoridades locales las que han de asegurarse, dentro de su organización, de la existencia de un sistema de control interno adecuado y que se actua con arreglo a las normas establecidas para el control interno.

Las *Accounts and Audit Regulations* exigen que éste control interno:

- facilite el ejercicio efectivo de sus funciones y el logro de sus objetivos,
- garantice la eficacia de la gestión financiera y operativa de la autoridad; y
- incluya disposiciones eficaces para la gestión del riesgo.

Posteriormente las cuentas elaboradas son revisadas, de acuerdo a lo establecido por la *Local Audit and Accountability Act 2014*.

Las autoridades locales estan obligadas a informar sobre estos acuerdos de organización del control interno, como parte de su declaración anual de gobernanza.

La sección 7 prevé la obligatoriedad de la designación de un auditor, por parte de las autoridades locales, para revisar la actuación en materia presupuestaria y contable, lo que ha de hacerse antes del 31 de diciembre del ejercicio presupuestario anterior al ejercicio que será objeto de la auditoría. El nombramiento puede durar más de un año, pero no exceder de cinco años. El Secretario de Estado está facultado para modificar este período de tiempo por vía reglamentaria.

El auditor debe ser elegible para auditar las cuentas de la autoridad local, esto es acreditado por la *National Audit Office* y debe ser independiente del organismo que se está auditando.

Las subsecciones 5 y 6 requieren que los auditores de todas las autoridades locales cumplan con las normas generalmente aceptadas de la práctica de auditoría, que, además, tengan en cuenta, de forma específica, las directrices emitidas por el *Comptroller and Auditor General*, que vienen a actuar como normas de auditoría del sector público local, ya que el *Comptroller and Auditor General* tiene el deber de preparar, publicar y mantener un Código de Práctica de auditoría, que establece cómo deben actuar los auditores cuando ejercen en organismos públicos.

El auditor, tal y como establecen las secciones 20 y 22, tiene acceso a toda la documentación relevante y ha de comprobar que el estado de cuentas y los registros contables cumplen con las disposiciones aplicables, que se han observado prácticas adecuadas en la elaboración del estado de cuentas y que el estado de cuentas presenta una imagen fiel. También ha de comprobar que la autoridad pertinente ha tomado las medidas apropiadas para asegurar la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de sus recursos.

El auditor debe emitir una opinión sobre el estado de cuentas y un certificado para confirmar que la auditoría se ha realizado de conformidad con la *Local Audit and Accountability Act*. Normalmente, ambos se emitirán una vez finalizada la auditoría y la opinión se incluirá en el estado de cuentas final. Sin embargo, también se permite al auditor emitir el dictamen sobre las cuentas y el certificado si el auditor aún está considerando objeciones, cuya resolución no afectaría la exactitud del estado de cuentas. Esto significa que no es necesario retrasar el cierre del estado de cuentas si el auditor está considerando objeciones que no tendrían impacto alguno en el estado de cuentas presentadas.

En el caso de que las autoridades mantengan un Fondo de Pensiones separado según el Plan de Pensiones del Gobierno Local, el auditor local debe emitir una opinión separada sobre esa parte del estado de cuentas.

Para prevenir gastos ilegales, un auditor local, de acuerdo a la sección 31, puede solicitar la revisión judicial de los tribunales si considera que una decisión o un fallo por parte de la autoridad pertinente para actuar tendrían un efecto en las cuentas de la autoridad. El tribunal lo declarará legal o ilegal. La ley permite al tribunal ordenar a la autoridad competente que pague los gastos incurridos por el auditor.

La sección 27 prevé un sistema de participación de los ciudadanos en el proceso de revisión de cuentas. Contempla el derecho de los ciudadanos a formular objeciones en la auditoría y a solicitar a un auditor local, una declaración de si un gasto realizado es ilegal, si considera que hay un asunto sobre el cual el auditor podría hacer un informe de interés público o solicitar. La objeción debe hacerse por escrito con copia enviada a la autoridad competente.

El auditor está obligado a decidir si debe examinar la objeción y, en caso afirmativo, si necesita hacer un informe de interés público o una declaración de gastos ilegales. El

auditor tiene la posibilidad discrecional de no considerar la objeción si considera que es frívola o vejatoria, repite una objeción previamente considerada o cuando el costo de la investigación del auditor sea desproporcionado al monto financiero al que se refiere la objeción. En lugar de considerar la objeción, el auditor puede recomendar que la autoridad pertinente actúe por sí misma.

El auditor puede recuperar costos razonables por el tiempo dedicado al considerar las objeciones.

b) La responsabilidad patrimonial de los funcionarios dedicados al control económico financiero

El sistema anglosajón ha recorrido un largo camino en relación a la responsabilidad de la administración y de los funcionarios.

Consecuentemente con la aplicación del viejo principio *The King can do not wrong*, cuya influencia alcanza a tiempos bien recientes, la responsabilidad por daños sólo era imputable, hasta 1947, al funcionario causante de ellos.¹²⁰

En 1947 se aprueba por el Parlamento la *Crown Proceedings Act*, que sujeta a la Corona a responsabilidad patrimonial por daños, al igual que cualquier persona mayor de edad y con capacidad jurídica en los siguientes casos:

1. ° Con respecto a los daños cometidos por sus funcionarios o agentes;
2. ° Respecto a la infracción de aquellos deberes que, según el common law, tiene todo patrono para con sus sirvientes o agentes;
3. ° Respecto a la infracción de los deberes que, según el common law, tiene toda persona por razón de dominio, ocupación, posesión u otra forma de control sobre una propiedad.¹²¹

La responsabilidad administrativa en el derecho inglés, está construida sobre la base de la teoría constitucional de Dicey¹²² que, comentando el sistema de responsabilidad

¹²⁰ El funcionario en ningún caso podía alegar haber recibido órdenes de la Corona. Dicey. Albert V. *Introduction to the study of the Law of the Constitution*. LibertyClassics edition, 1915, p. 211.

¹²¹ Garrido Falla, Fernando. La constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del Estado *Revista de Administración Pública*, 1989, n.º119, 1989, p. 14.

¹²² Dicey. Albert V. *Introduction to the study of the Law of the Constitution*. LibertyClassics edition, 1915, pp. 250 y ss.

patrimonial del estado en Francia, sugiere que sería injusto que existiera un sistema separado de responsabilidad para el gobierno y los funcionarios respecto del resto de la sociedad, porque tendería a ser protector. De la misma manera considera inadecuada la existencia de una jurisdicción especial para conocer de ésta responsabilidad. Por lo tanto, un organismo público que actúa *ultra vires* y es responsable de un daño, está sometido al ejercicio de una acción de responsabilidad en las mismas condiciones que cualquier ciudadano y, por lo tanto, el reclamante tendrá que encajar en uno de los supuestos reconocidos por el derecho privado.

Las áreas en las que un organismo público puede incurrir en responsabilidad civil, por algún tipo de agravio, fueron descritas por Lord Browne Wilkinson en *X y otros menores de edad, vs Bedfordshire County Council* (1995):

La primera de ellas es cuando se produce el incumplimiento de una obligación legal, y la segunda, la específica del sistema jurídico anglosajón, que es cuando se da lugar a una acción por incumplimiento de un deber de cuidado (*duty of care*), una obligación propia del *common law*.

En el *common law* responsabilidad civil, *tort* es la responsabilidad implícita que las personas tienen entre sí, en contraposición a las responsabilidades establecidas en los contratos. Proporciona acciones legales, a menudo la compensación con el cobro de dinero, a aquellos que han sido dañados por la desatención de otra persona para cumplir con esta responsabilidad implícita.

Según esta regla, todos tienen un deber de cuidado respecto a otro, *duty of care*, para asegurarse de que no sufren ningún daño o pérdida irrazonable. Si tal obligación se ha violado, *breach of duty*, se impone una responsabilidad legal al autor del daño para compensar a la víctima por las pérdidas que incurran.

En el asunto *R vs Rimmington, R, Goldstein* (2005) UKHL63, apartado 30, la Cámara de los Lores confirmó este enfoque, diciendo:

Las buenas prácticas y el respeto de la primacía de los estatutos requieren que la conducta prevista en una disposición estatutaria específica deberían ser practicadas en virtud de esa disposición, a menos que se disponga de una buena razón para hacer lo contrario.

Por lo tanto, el uso del derecho consuetudinario debe limitarse a las siguientes situaciones:

Cuando no hay infracción legal pertinente, pero el comportamiento o las circunstancias son de tal manera que, sin embargo, deberían ser tratados como infractores;

Cuando existe una infracción legal, pero sería difícil o inapropiado utilizarla, debido a las circunstancias, se dan dificultades probatorias para probar la infracción legal en el
Porque la pena máxima para el delito legal sería totalmente insuficiente para la gravedad de la mala conducta.

La inserción de los deberes de cuidado propios del *common law* es una realidad cotidiana de los servidores públicos del Reino Unido y su régimen de responsabilidad, y con sus criterios deben rellenar las lagunas legales, mucho más amplias que en un sistema jurídico continental.

En *A. vs Essex C.C.* (Caso 21), recientemente se analiza la imbricación entre norma promulgada y *common law* en la actuación pública.

Siempre que se plantee la cuestión de un deber de diligencia de common law en el ámbito de las funciones estatutarias de una autoridad pública, hay tres áreas de análisis posibles:

Primero, si el asunto es revisable por la justicia en absoluto o si el marco legal se estableció de tal manera que el Parlamento tenía la intención de dejar esas decisiones a las autoridades, sujeto, por supuesto, a la supervisión del derecho público de los tribunales;

Segundo, si incluso si siendo justiciable, implica el ejercicio de una facultad estatutaria que sólo da lugar a responsabilidad extracontractual si es tan irrazonable que cae fuera del ámbito de la discrecionalidad;

En cualquier caso, si es justo, justo y razonable en todas las circunstancias, imponer tal deber de cuidado. Las consideraciones pertinentes para cada una de estas cuestiones se superponen y no siempre es posible trazar líneas duras y rápidas entre ello.

La responsabilidad pecuniaria del servidor público queda circunscrita al caso de producción real de daño evaluable económicamente. Cualquier otro tipo de daño producido por una infracción de norma o de diligencia, tendrá que ser objeto o de responsabilidad disciplinaria, o en su caso penal. Así se afirma claramente en *Watkins vs Home Office* (2006):

Hay una gran fuerza en la afirmación del demandado de que si un funcionario público a sabiendas y deliberadamente actúa en contra de su deber legal debe ser susceptible de demanda de acción civil por cualquiera que sufre daño de sus manos. Existe una evidente interés de considerar culpables a los funcionarios públicos por su conducta indigna. Aquellos que actúan de tal manera no deberían ser libres de hacerlo con impunidad.

Por otro lado, se dice correctamente que el papel primordial de responsabilidad civil es proveer compensación monetaria para aquellos que han sufrido daños materiales en lugar de reivindicar los derechos de los que no los han sufrido. Si los funcionarios públicos se comportan con incumplimiento de sus deberes legales, pero sin causar hay otras maneras más apropiadas de para reprenderlos. Se dice que es innecesario e inoportuno desarrollar este agravio más allá de los límites hasta ahora reconocido.

En los casos más severos, sin llegar al delito, se habla de *public nuisance*. El término molestia pública *public nuisance* cubre una amplia variedad de infracciones o delitos menores que amenazan, entre otros bienes protegidos, la conveniencia o el bienestar de una comunidad. Los infractores pueden ser castigados con una sentencia una multa o pago de una indemnización, o ambas cosas.¹²³ Los establecimientos de bebidas alcohólicas abiertos sin disponer de licencia, u obstruir una carretera son ejemplos de molestias que amenazan la conveniencia pública. En la actuación de los funcionarios públicos incluiríamos las conductas intermedias entre la simple negligencia y el delito. Estas referencias jurisprudenciales que hemos visto, configuran un cuerpo común de la responsabilidad de los trabajadores públicos, sin que exista un régimen especial para aquellos que trabajan en área de gestión o de control económico financiero. Por lo tanto su responsabilidad será la derivada del incumplimiento de las normas legales, de los códigos de buenas prácticas, en particular el de la Tesorería, o el del deber de diligencia propio del *common law*, y que hayan causado un daño real. El *common law* viene a llenar, a través de la jurisprudencia, las lagunas que la menor regulación, que el sistema jurídico británico tiene, frente a los sistemas codificados continentales, donde la producción de normas, no sólo parlamentarias, sino también administrativas es muy elevada, y por contra, con un peso de la jurisprudencia menor.

¹²³Hirder, Jeremy. "Bueraucratit criminal law. Criminalization: The Political Morality of the Criminal Law". Oxford University Press, 2014, p.110.

Por lo que hace referencia al procedimiento, la *Crown Proceedings Act 1947*, regula las cuestiones procesales relativas a la exigencia del resarcimiento de los daños sufridos por los ciudadanos por la actuación de las administraciones. También se establece que cuando un particular sufre un daño causado por la administración, si existe culpa de un funcionario, el perjudicado puede dirigirse contra éste o contra la Administración, que es lo que suele elegir los demandantes, y a su vez la Administración puede resarcirse del funcionario.¹²⁴

1.4.2 FRANCIA

a) Control económico financiero interno y externo

La *Cour des Comptes* francesa, es el más antiguo de los altos órganos del Estado. Dejando de lado los antecedentes medievales, es una creación napoleónica, que forma parte las grandes instituciones creadas por Napoleón, como el Consejo de Estado, y que todavía hoy siguen siendo, adaptadas al devenir de los tiempos, el esqueleto de la organización administrativa francesa.

Fue creada por la Ley de 16 septiembre de 1807, y en sus líneas básicas continúa manteniendo su configuración inicial de supremo órgano de control económico financiero y órgano destinado a la exigencia de responsabilidad patrimonial de los agentes públicos con competencias presupuestarias.

En la actual Constitución de la República francesa de 1958, el artículo 47-2, establece que:

El Tribunal de Cuentas asistirá al Parlamento en el control de la acción del Gobierno. Asistirá al Parlamento y al Gobierno en el control de la ejecución de las leyes de Presupuestos y de la aplicación de las leyes de financiación de la seguridad social, así como en la evaluación de las políticas públicas. Por sus informes públicos, contribuirá a la información de los ciudadanos.

Las cuentas de las administraciones públicas serán regulares y sinceras. Darán una imagen fiel del resultado de su gestión, su patrimonio y su situación financiera.

¹²⁴Brazier, Rodney. *Ministers of the Crown*. Clarendon, 1997, p. 239.

La *Cour des Comptes* fué creada, y se mantuvo hasta hace poco, como única para toda la República, pero hoy convive con las Cámaras Regionales de Cuentas, que fueron creadas en 1983, en el marco de un conjunto de normas destinadas a la descentralización, (CRC) y son, al igual que el Tribunal de Cuentas, instituciones del Estado y tienen competencia sobre la administración local.

Estos organismos gozan de un gran prestigio y su competencia profesional viene garantizada por el sistema de reclutamiento, entre alumnos de la Escuela Nacional de Administración Pública, con amplia experiencia.¹²⁵ Al igual que el Consejo de Estado, está integrado en la Administración Pública, aunque con reconocida independencia.

Su función es el control, a posteriori, para asegurar que las entidades públicas respetan las leyes de la República y gestionan adecuadamente los fondos públicos.

Las Cortes de cuentas, nacional y regionales, juzgan las cuentas formadas por los contables públicos, verificando la regularidad de los ingresos y de los gastos anotados en las cuentas.

La creación de las Cámaras Regionales de Cuentas acompañaba a las medidas descentralizadoras que se adoptaron en 1983.¹²⁶

Dichas medidas crearon una nueva entidad territorial, la región, y vinieron a transferir a estas nuevas regiones, así como a los departamentos y municipios, toda una serie de competencias ejercidas hasta ese momento por el Estado.

En el mundo local tuvieron una gran importancia al suprimir los controles a priori del Estado sobre los actos de las entidades locales existentes hasta entonces (la «tutela») y sustituirlos por controles a posteriori.

Para ejercer ese control a posteriori sobre las cuentas y la gestión de las entidades locales, regiones, departamentos y municipios, así como de sus establecimientos públicos, es para lo que se crearon las Cámaras Regionales de Cuentas. Por consiguiente, las Cámaras Regionales de Cuentas no se crearon para reducir o suprimir

¹²⁵ Mendoza González, M^a de los Angeles. *Breve estudio de entidades de control municipal en España, Francia, México, Argentina, Colombia y estados unidos de Norteamérica*. Letras jurídicas, 2013, n.º 17, p. 8.

¹²⁶ Levallois, Bernard. “El Tribunal de Cuentas y las Cámaras Regionales de Cuentas”. *Revista española de control externo*, 2001, n.º 9, p. 60.

el control del Estado sobre las entidades locales, sino antes bien para reforzar el control a posteriori del Estado, control que se consideraría aún más necesario por cuanto, en primer lugar, el control a priori ejercido por el Prefecto (la «tutela») quedaba suprimido y, en segundo lugar, las competencias de las entidades locales se ampliaban considerablemente.

La *Cour des Comptes* se configura como un Tribunal independiente, que asiste al Parlamento y al Gobierno en la ejecución de las leyes fiscales, para lo que el ordenamiento le asigna tanto funciones fiscalizadoras como jurisdiccionales.

Las primeras, las funciones de control, vienen recogidas en el artículo 111-3 del Código de Jurisdicciones financieras, según el cual el que:

El Tribunal de Cuentas comprueba la regularidad de los ingresos y los gastos que se derivan de las cuentas públicas y asegura el uso adecuado de los créditos, los fondos y activos administrados por los servicios del Estado.

Esta función la realiza a través de tres tipos de controles: el control de regularidad, la evaluación de la eficiencia de la gestión y la evaluación de la eficacia.

Las segundas, las funciones judiciales, recogidas en el artículo 111-1 del Código de Jurisdicciones Financieras, son por las que el el Tribunal de Cuentas *juzga las cuentas de los contables públicos*.

El sistema francés de control externo económico financiero se basa en el mismo principio revolucionario que la jurisdicción administrativa: no se puede someter a la Administración al control de los tribunales ordinarios, porque si la decisión del tribunal sustituye a la de la administración, eso es administrar e interfiere, en consecuencia en la división de poderes, por ello las Resoluciones de la *Cour des Comptes* solo son recurribles ante el Consejo de Estado que es un órgano administrativo con competencias de revisión de la actuación de la administración.

En Francia, la gestión económica presupuestaria y la contabilidad pública se basa, en el aspecto que nos ocupa, entre otros, en dos grandes principios: por una parte, la separación institucional de los ordenadores y los contables,¹²⁷ y, por otro, la

¹²⁷ Este principio se establece en el artículo 20 del Decreto del 29 de diciembre de 1962, Las funciones de autorización y los de la contabilidad pública son incompatibles.

existencia de un régimen especial de responsabilidad personal y pecuniaria de los contables.

De esta separación se deriva el régimen de control interno. Los ordenadores de pagos son los responsables del Ejecutivo de los diversos organismos públicos: ministros o jefes de servicios del Estado, y en el caso local, los presidentes o alcaldes de las colectividades locales, así como los presidentes o directores de los diferentes establecimientos públicos nacionales o locales. Es el representante legal de la comunidad; que es, según el caso, elegido o designado, como es el caso del prefecto para el estado, el alcalde de un campo el director de una escuela, y el presidente o director de un establecimiento público.

Solo los ordenadores tienen la competencia atribuida para contraer compromisos financieros o patrimoniales para los órganos que administran.¹²⁸ Emiten asimismo las órdenes de ejecución de los ingresos y los gastos de los organismos que dirigen. Llevan una contabilidad administrativa de estas entidades, pero no pueden efectuar por sí mismos los pagos o cobros previstos por los presupuestos y no tienen acceso a los fondos públicos, sino están obligados a pasar por un intermediario que es un funcionario (en la mayoría de los casos del Estado): el contable o contador público. Se busca con esta radical separación, un control recíproco entre el contable y el ordenador.

El sistema francés requiere, por lo tanto, la existencia de una red nacional de contables públicos del Estado que ejercen en éste y sus organismos, y también en las colectividades territoriales.

Los contables públicos son los únicos autorizados para manejar los fondos públicos, es decir, cobrar los ingresos y pagar los gastos, pues tienen la obligación de ejecutar los actos administrativos de ejecución del presupuesto, ingresos y gastos, y llevar una contabilidad que describe el conjunto de sus operaciones.

Los contables públicos, además de los aspectos técnico-contables, responden de la regularidad de las operaciones que llevan a cabo y son responsables de los pagos efectuados, cuando no son correctos, si no se opone a ellos, en función de lo que establecen los artículos 12, 13, 37 y 172 del Decreto del 29 de diciembre de 1962, oposición que puede ser suspensiva. si bien el ordenador puede levantar la suspensión,

¹²⁸ En el caso de las colectividades locales, esta facultad se recoge en los artículos L.252A du livre des procédures fiscales et L.1617-5 du code général des collectivités territoriales

asumiendo él la responsabilidad. De esta forma, pueden verse obligados a reembolsar las sumas pagadas por error o las no cobradas.

En el decreto de 29 de diciembre 1962 se establecen las normas generales sobre la contabilidad pública y en el artículo 12 se relacionan los controles necesarios a efectuar por un contable público:

Los contables están obligados a comprobar:

B. - En cuanto al gasto, el control:

La competencia del ordenador o su delegado;

La disponibilidad de crédito;

La exacta imputación a los gastos a los capítulos adecuados. de acuerdo con su naturaleza o destino;

La validez de la reclamación de conformidad con el artículo 13 infra;

El carácter liberatorio de la ordenación.

Una de las principales obligaciones del contable público, en el ejercicio del control interno, es la constatación, antes de proceder al pago de cantidad alguna, de la existencia de los comprobantes de pago, *pièces justificatives de dépenses*, y su regularidad. Además de su comprobación durante el proceso de ejecución presupuestaria, en el momento de la rendición de la cuenta, el contable, para justificar las cuentas que presenta debe acompañar los comprobantes de las cuentas, las *pièces justificatives de dépense*.

Estas piezas están definidas por las normas presupuestarias, contables o disposiciones contractuales. Si no existe un concreto comprobante para el asunto que se somete a su consideración, el contador debe inferir por analogía si es correcta.

Las *pièces justificatives de dépense* deben ser claras y no contradictorias. Si fuese al contrario, el contable debe pedir aclaraciones al gestor, y de no hacerlo, se debe negar a efectuar el pago.

El Decreto nº 2007-450 de 25 de marzo de 2007, regula las *pièces justificatives de dépenses*, para el ámbito local, que incluye una lista anexa de los justificantes de gasto público local válidos, y se complementa con la Instrucción Nº 07-024 MO, de 30 de marzo de 2007 sobre los justificantes de los gastos del sector público local. Esta Instrucción explica los cambios inducidos por el nuevo decreto sobre comprobantes de

gastos y proporciona una actualización sobre muchas cuestiones de control. También recuerda los conceptos básicos de control del gasto público en base a ejemplos apropiados de la jurisprudencia.

En general, los contables siempre deben asegurarse de que se producen al menos dos clases de justificaciones, aunque pueden estar contenidos en un solo documento de apoyo:

- Que los gastos están basados en una decisión, acuerdo, contrato, orden de misión, etc. legalmente adoptados, y que
- Los justificantes que sirven para determinar la validez de la reclamación al pago por el acreedor y que incluye, entre otros la factura, declaración de conformidad, certificación de obras...

En el caso de que el contable tenga una "seria duda sobre la realidad del servicio hecho", suspenderá el pago de los gastos correspondientes sobre la base de los artículos 12 y 13 del Decreto N ° 62-1587 de 29 de diciembre de 1962 por el que se establecen disposiciones de carácter general sobre la contabilidad pública. En este caso se suspende hasta que el ordenador o su delegado presente las pruebas para disipar dudas o certifique bajo su responsabilidad la realidad del servicio que se hizo.

La acreditación del servicio hecho es considerada por la jurisprudencia contable, como condición necesaria para evitar la condena del contable.¹²⁹

En el sector público, el artículo 98 del Código de Contratación Pública en la versión del decreto n° 2006-975 de 1 de agosto de 2006, el plazo para el pago total no podrá exceder de 45 días. En virtud del artículo 7 del citado Decreto, los contadores públicos de los gobiernos locales y las instituciones públicas tienen, para ejercer sus tareas de regulación, un máximo de 15 días.

El *dies a quo* de este tiempo de respuesta contador público especificado en el artículo 8 del Decreto: la fecha de recepción por su parte del mandato de pago y de todos los justificantes presentados por el ordenador, que deberá ser reconocido por el contador público, mediante un sello con la fecha de recepción.

¹²⁹ *Arrêt d'appelle Centre intercommunal d'action sociale du Lezayen* 19 de febrero de 2015.

Los ordenadores deben presentar para su control, junto con los documentos contables, la lista de documentos de apoyo. Por lo tanto, los contables deben exigirlos. Esta regla es una regla sin excepciones. Del mismo modo, en la rendición de cuentas, el juez puede requerir que los controles de contabilidad soportados por los correspondientes justificantes.

b) La responsabilidad patrimonial de los funcionarios dedicados al control económico financiero

El sistema de responsabilidad de los encargados del control interno francés, es en muy buena medida el inspirador del sistema español.

Esta responsabilidad se rige por el artículo 60 de la Ley de 23 de febrero 1963, que establece que el contable público se hace responsable en relación con el ejercicio de sus funciones. Esta responsabilidad puede ser exigida tanto por el juez de cuentas como por el ministro de Finanzas.

Este artículo dice:

Además de la responsabilidad unido a su calidad de funcionarios públicos, los contables públicos son personalmente y financieramente responsable de la recaudación de impuestos, pago de los gastos, custodia y conservación de los fondos y activos que pertenecen o confiado a las distintas personas jurídicas de derecho pública con un contador público, en lo sucesivo, los organismos públicos, el manejo de los fondos y los movimientos de disponibilidad de cuentas, la retención de los justificantes de las transacciones y documentos contables y la celebración de que representa la partida contable que llevan.

Los contables públicos son personalmente y financieramente responsable de los controles que se deban comunicar con los ingresos, gastos y el activo de acuerdo con el reglamento general de contabilidad pública.

La responsabilidad de los contables públicos se extiende a todas las operaciones efectuadas en el puesto de trabajo de contable, desde la fecha de su toma de posesión hasta la fecha de cese de funciones, por las operaciones efectuadas bajo la autoridad de sus respectivos ordenadores.

La responsabilidad personal y pecuniaria citada anteriormente se inicia si existe un déficit o escasez de numerario en sus cuentas, si se ha encontrado que una liquidación tributaria no ha sido recaudada, si un gasto fue pagado de manera inadecuada o si, por el hecho por el que ha accedido a la contabilidad pública, el organismo público tuvo que pagar una indemnización a un tercero. En todo caso el perjuicio ha de ser *cierto* y *directo*.¹³⁰

En caso de daños, el contable debe, en principio, asumir la deuda. No obstante la existen diversas posibilidades de suspensión e incluso remisión de la obligación de pago reintegrador, en determinadas circunstancias, por el ministro de Presupuesto, en caso de saldo deudor.¹³¹

La eficacia de este control jurisdiccional no la busca el legislador francés en el número de decisiones condenatorias adoptadas o del saldo a pagar. Sin obviar esto, añade al efecto preventivo y disuasorio, por definición imposible medir, pero, sin duda, vinculado a la promoción de un modo de actuar de los contables más vigilante en su actuación profesional, puesto que expone su propio peculio en el caso de las operaciones irregulares por él aceptadas.

La cuestión de la naturaleza jurídica no está claramente resuelta por la doctrina. Para la gran mayoría de autores, es en la presencia de una *responsabilité pour faute présumée*, responsabilidad por falta presunta. De ello se desprende que desde el momento en que se produce el dato factico, falta de numerario, prescripción de la liquidación tributaria..., la Administración no tiene por qué demostrar la culpa, lo que le permite atribuir de forma automática la responsabilidad financiera pública. Esto parece que nos acercaría a una responsabilidad objetiva por supuesta culpa irrefutable

Sin embargo, la presunción de culpa puede ser refutable, es decir, la persona cuya responsabilidad es puesta en cuestión puede proporcionar evidencia de la conformidad de su acción con respecto a sus obligaciones legales y reglamentarias.¹³²

Este estricto régimen de responsabilidad de los contables públicos, que pueden dar lugar a una cantidad significativa de sentencias condenatorias, *Debets*, explica la existencia,

¹³⁰ *Arrêt d'appel Comunne de Formiers*, 18 de diciembre de 2014.

¹³¹ Gerardi, Jean-Luc. Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics après «La» réforme. *Gestion & Finances Publiques* / n.º 11 - Novembre 2012, p. 38.

¹³² Bouvier, M. C. Esclassan, J-P Lassale. *Finances publiques*, 1996, Paris, p. 331.

en la ley, de una posibilidad de poder de remisión, competencia del Ministro de Hacienda.

En muchos casos, el *debet* dictado por el juez de cuentas lograba una remisión casi completa en principal e intereses por decisión ministerial no motivada.

Desde la entrada en vigor de la Ley de 28 de diciembre de 2011, el Ministro no puede remitir el *debet* cuando el contable hizo un incumplimiento grave de sus obligaciones en perjuicio de la entidad pública. Es mucho más amplia en el caso de que se tengan que aplicar las normas de control selectivo de los gastos

En la práctica, la jurisprudencia de las diferentes cámaras de cuentas, pone de manifiesto que los contables sólo están efectivamente obligados a resarcir con su dinero personal en proporción a la gravedad de su falta,¹³³ con lo que, al final se introduce subjetividad en una regulación objetiva.

1.4.3 ALEMANIA

a) Control económico financiero interno y externo:

El Tribunal de Cuentas alemán es de origen prusiano. En 1714, el rey de Prusia Federico Guillermo I fundó una Cámara General de Cuentas, que más tarde fue rebautizada como Cámara Superior de Cuentas. Esta entidad de auditoría externa independiente y colegiada, autónoma dentro de la administración prusiana, tenía como misión auditar las cuentas del Estado, informar sobre sus conclusiones en un informe anual y presentar opiniones de expertos sobre reformas administrativas.

En 1871, tras la unificación alemana fue rebautizado como Tribunal de Cuentas del Reich Alemán, también fue encargado de auditar las cuentas del Reich alemán. Así, el Presidente del Tribunal de Cuentas del Reich fue ex officio Presidente de la Cámara de Cuentas Superior Prusiana. La Cámara Superior de Cuentas siguió existiendo como una institución de auditoría prusiana hasta 1945.

Después de la Segunda Guerra Mundial, la República Federal de Alemania se constituyó en un Estado que se configura con la Federación o Bund y 16 *Laender*.

¹³³ Fabre, Francis J. *Les grands arrêts de la jurisprudence financière*. Dalloz 1995, p. 5.

En un tercer nivel territorial, el artículo 28.II de la Constitución garantiza la autonomía a los municipios y la regulación local es competencia de los *Laender*, por lo que, no tan sólo están obligados a respetarla, sino que se suele ver reforzada y aumentada en el nivel territorial, por las Constituciones y leyes de los respectivos *Laender*, y también porque la relación entre el nivel local y el regional-estatal suele ser muy intensa, incluyendo la ejecución de competencias delegadas.¹³⁴

La Federación, en su sistema de división de Poderes, enmarca el órgano de control financiero externo de la Federación en el legislativo.

El artículo 114 de la Constitución alemana establece que:

El Tribunal Federal de Cuentas, cuyos miembros gozaran de independencia judicial, fiscalizara las cuentas, así como la economía y legalidad de la gestión presupuestaria y económica. Deberá informar directamente todos los años, además de al Gobierno Federal, también al Bundestag y al Bundesrat.

El papel del Tribunal Federal de Cuentas (Bundesrechnungshof) queda, por tanto, amparado en la Constitución y se desarrolla en varias Leyes federales. Según este marco jurídico, el Tribunal Federal de Cuentas tiene encomendadas dos funciones, por un lado, tiene que realizar el control del Gobierno Federal y de los Organismos subordinados, en cuanto a su gestión financiera, y, por otro, tiene que asesorar al Bundestag sobre la base de su fiscalización, apoyarle en su trabajo legislador, así como en su tarea de controlar al Gobierno Federal.¹³⁵

El Tribunal Federal de Cuentas cuenta con 63 miembros, que tienen estatuto constitucional similar al de los jueces. No pueden ser removidos y están sujetos únicamente a la ley. Desde la reforma de 1985, el Presidente y Vicepresidente del Tribunal Federal de Cuentas son nombrados por el Presidente de la República Federal, propuestos por mayoría absoluta y por la acción conjunta del *Bundestag* y el *Bundesrat* y el Gobierno Federal da su aprobación. Ambos son nombrados por un período de 12 años, salvo que lleguen antes a la edad legal de jubilación de 65.

¹³⁴ Ortega Bernardo, Julia. Reformas en la legislación de régimen local en Alemania en el contexto de la crisis económica. Cuadernos de Derecho Local, febrero de 2012, n.º 28, p.68.

¹³⁵ Engels, Dieter. El Tribunal de Cuentas Federal Alemán y los Tribunales de Cuentas de los *Laender*: Relaciones. Revista Española de Control Externo nº 12 Tomo II. 2002, pág 26

El Tribunal Federal de Cuentas fiscaliza la gestión económico-financiera de la Federación, controlando unos ingresos y gastos públicos. Como órgano supremo federal, el Tribunal de Cuentas tiene, en la jerarquía de las instituciones federales, el mismo estatuto jurídico que la Presidencia Federal, la Cancillería y los Ministerios Federales. Sus funciones son fiscalizadoras y de consulta

En el ejercicio de sus funciones fiscalizadoras, el Tribunal de Cuentas, como órgano de control externo, goza de plena independencia, estando únicamente sometido a la ley. Por ello, ninguna institución está facultada para ordenarle la realización de auditorías. El Tribunal se abstiene de evaluar decisiones políticas adoptadas en concordancia con las normas vigentes

El núcleo de la actividad del Tribunal Federal de Cuentas radica, por tanto, en la actividad de fiscalización.

El Tribunal Federal de Cuentas controla:

- En primer lugar, si los ingresos que obtiene la Federación se han recaudado a tiempo y en su totalidad,
- En segundo lugar, si los gastos que realiza la Federación se han efectuado de forma debida, legal y económica, y
- En tercer lugar, todas las medidas de la Administración Federal que puedan tener alguna consecuencia financiera.¹³⁶

Este sistema de control establecido para la Federación, se ve replicado en los *Laender*, tienen sus propias instancias independientes de control económico financiero con sus respectivos ámbitos de actividad.

El Tribunal de Cuentas efectúa informes de auditoría operativa y de auditoría financiera, sin olvidar que una responsabilidad principal del *Bundesrechnungshof* es garantizar que la recaudación y el gasto de los fondos federales cumplen con los criterios legales con los cuales los fondos fueron concedidos originalmente. Este énfasis en la legalidad el

¹³⁶ Engels, Dieter. “El Tribunal de Cuentas Federal Alemán y los Tribunales de Cuentas de los Laender: Relaciones”. Revista Española de Control Externo, 2002, n.º 12, Tomo II, p.27.

gasto federal, explica que una alta proporción de personal del Tribunal tenga cualificaciones académicas legales.

Los Tribunales de Cuentas de los distintos *Laender*, cuentan, en general, con la garantía institucional otorgada por las constituciones de los distintos Estados federados, que también recogen la independencia de los miembros de los tribunales en una forma similar a la judicial, y con competencias fiscalizadoras y consultivas similares al Tribunal Federal.

Las atribuciones de los Tribunales de Cuentas se derivan de las Constituciones de los *Laender*, y no de la federal, pero, en todo caso y al igual que su equivalente federal, son órganos de control autónomos e independientes, sometidos únicamente a la ley, y no dependen de ninguno de los tres poderes del Estado federado.¹³⁷

En Alemania, por contra, apenas está regulado el control económico financiero interno dentro de la administración pública, y la responsabilidad para establecer un sistema de control económico financiero interno recae en la propia administración, sin que exista un cuerpo específico de funcionarios para estos cometidos.

De acuerdo a la Sección 9 del Código Presupuestario Federal de 19 de Agosto 1969, cada departamento nombra un oficial de presupuesto autorizado para efectuar los gastos e ingresos del Departamento y que informa directamente al Ministro. Estos oficiales, aunque no son funcionarios de un cuerpo independiente, al estar sometidos a la dirección técnica del Tribunal de Cuentas, son vistos, por el departamento, como una forma de preauditoría del Tribunal,¹³⁸ que incluso les puede delegar una serie de verificaciones singulares.¹³⁹ Estas unidades realizan el trabajo previo de la auditoría del Tribunal de Cuentas.¹⁴⁰

No existe un control previo general, sólo, de acuerdo a la Sección 70 del Código Presupuestario Federal, los pagos, son efectuados por la oficina de caja, que hace una

¹³⁷ Se busca la coordinación de los diferentes Tribunales a través de la Conferencia de Presidentes. Engels, Dieter. El Tribunal de Cuentas Federal Alemán y los Tribunales de Cuentas de los *Laender*: Relaciones. Revista Española de Control Externo, 2002, n.º 12, Tomo II, p.32.

¹³⁸ Diamond, Jack. "The Role of Internal Audit in Government Financial Management: an international perspective". IMF working paper, p. 10.

¹³⁹ Nofuente, G. Montoro, Manuel. Documentación. República Federal Alemana. Crónica Tribunal de Cuentas, 1987, p. 304.

¹⁴⁰ Von Wedel, Helda. "Public Expenditure Control in Europe: Coordinating Audit Functions in the european unión". VVAA. Edward Elgar Publishing, p. 86.

previa comprobación de que la autorización de los pagos procede de las personas competentes para que puedan ser aceptados.

La falta de un control previo sistemático es suplida por los servicios de presupuesto y contabilidad, que cubren todos los aspectos sensibles mediante técnicas de muestreo, a través de unidad de auditoría interna. Sobre la base de un análisis de riesgos, la unidad de auditoría interna elabora su plan de auditoría. A continuación, presenta este plan a la administración para su aprobación.

La auditoría interna no acepta encargos que estén fuera del alcance de su actividad, o responsabilidades de gestión, incluida la aplicación de normas para resolver conflictos de intereses. Tampoco acepta instrucciones de la dirección en la elaboración de la auditoría.

La unidad de auditoría interna es responsable de tomar las medidas adecuadas para garantizar la calidad de su trabajo.

Dependiendo de su enfoque, las auditorías se llevan a cabo de acuerdo con los siguientes criterios: legalidad, corrección, seguridad, rentabilidad, durabilidad, utilidad o eficacia.

b) La responsabilidad patrimonial de los funcionarios dedicados al control económico financiero:

En Alemania no existe un sistema especial de responsabilidad patrimonial de la administración regulado por la normativa pública, sino que la responsabilidad patrimonial de la Administración se rige por el Derecho privado y se exige ante los Tribunales civiles.¹⁴¹

Eso sí, la Ley Fundamental en su artículo 34, prevé que:

Cuando alguien, en ejercicio de la función pública que le fuere confiada, viola los deberes que la función le imponga con respecto a un tercero, la responsabilidad recae, en principio, sobre el estado o el organismo a cuyo servicio se encuentre.

¹⁴¹ Huergo Lora, Alejandro. “El seguro de responsabilidad civil de las Administraciones Públicas”. Indret. Working Paper, 2003, n.º150, p. 14.

El criterio para determinar la existencia ó no de responsabilidad es subjetivo, de modo que si la Administración demuestra que en el ejercicio de sus poderes se ha observado el cuidado requerido por las circunstancias, no está obligada a la indemnización. Como señala Garrido Falla, si bien cuando se trate de la actuación de «organizaciones técnicas» el criterio decisivo para la obligación de resarcir es el de su «mal funcionamiento», en realidad, según la Ley, el único supuesto en el que, en el ordenamiento alemán, puede hablarse sin reservas de responsabilidad objetiva de la administración se da cuando se trata de una «intervención antijurídica en un derecho fundamental», pues en tales casos la obligación de indemnizar se exige cualesquiera que sean las circunstancias del caso.¹⁴²

Este criterio subjetivo, en el Derecho alemán se traslada también a la responsabilidad patrimonial en la que pueden incurrir los funcionarios, como consecuencia de actos ilícitos, se exige de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 839 del Código Civil:

Si un funcionario infringe dolosa o culposamente el deber profesional que le incumbe frente a un tercero, ha de indemnizar a dicho tercero por el daño causado. Si al funcionario sólo le es imputable culpa (y no dolo), sólo cabe dirigirse contra él si el lesionado no puede obtener indemnización de otra forma.

Aquí se pone de manifiesto una de las características del ordenamiento jurídico alemán sobre la responsabilidad pública, que se basa en una distinción fundamental entre responsabilidad personal de los funcionarios públicos por el ilícito cometido en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidad del Estado o de las demás autoridades públicas para las que está prevista la indemnización a los individuos sujeto.¹⁴³

La responsabilidad de los funcionarios públicos en materia económico financiera es la general de la función pública. Aunque, según el artículo 98 del Código presupuestario federal, el Tribunal de Cuentas podrá indicar, en los informes de gestión o en informes especiales al Parlamento, los casos en que, a su juicio, encuentre responsabilidad de los

¹⁴² Garrido Falla, Fernando. *La constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del Estado* Revista de Administración Pública, 1989, n.º. 119, p. 17.

¹⁴³ Larne, Mª Pía. Intento de comparación entre los modelos alemán, francés y español de responsabilidad del estado: ¿existe una responsabilidad del legislador?, p. 213.

funcionarios públicos, pero, al carecer de funciones jurisdiccionales, son los departamentos ministeriales o restantes entidades públicas, los responsables de tomar las medidas, adecuadas, disciplinarias, o en su caso de reclamación de responsabilidad civil o incluso penal, ante los tribunales ordinarios, pero esto no significa que haya una responsabilidad separada de la general de los funcionarios públicos, para aquellos que actúan en la gestión de los fondos públicos.

1.4.4 ITALIA

a) Control económico financiero interno y externo

La llamada *Corte dei Conti* italiana se instituyó en 1862 sobre el modelo de la *Cour des comptes* francesa. Comparte con su modelo, la Corte francesa, las principales características del modelo latino de control externo, pues desarrolla funciones jurisdiccionales, pero tiene una especialidad de la que carecen las jurisdicciones contables francesa y española actual, dispone también de funciones de control previo, al igual que hizo en España el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública durante la dictadura de Primo de Rivera.

Su configuración actual procede de la *Legge* 14 agosto 1862 n.800, dictada dentro del proceso de creación del Estado que había de surgir de la reunificación italiana. Esta institución se consolidó, y tras la reforma aprobada por el *Regio Decreto* de 12 de julio 1934 n. 1214, a pesar de todos los cambios resultantes, de las adaptaciones a cambios de forma de gobierno y a la asignación de funciones nuevas o diferentes, se mantiene, en sus líneas básicas, en la actual Constitución italiana y en su configuración actual.

El Tribunal de Cuentas, tiene un estatus de órgano constitucional, otorgado por su artículo 10:

El Tribunal de Cuentas tendrá jurisdicción en las materias de contabilidad pública y en las demás que la ley determine.

La Constitución italiana de 1948 prohíbe la institución de jueces “extraordinarios o especiales”, pero establece tres jurisdicciones especiales, los jueces administrativos, el Tribunal de Cuentas y el juez militar, todas instituciones ya existentes a la entrada en

vigor de la Constitución (art. 103 Constitución). Este artículo está incluido dentro del Título IV. de la Magistratura, Sección Primera Del régimen jurisdiccional, como una, aunque especial, jurisdicción más de las que componen el poder judicial del estado. Esta admisión constitucional de la jurisdicción administrativa y contable, tiene una enorme trascendencia tanto en materia de responsabilidad patrimonial como de control, pues permite a la Corte un ejercicio muy amplio de sus funciones.

La Constitución regula no sólo la institución de la *Corte dei Conti*, en sus líneas básicas, sino también el estatus de sus magistrados en forma individual, dentro del estatus general de la magistratura, es decir, su independencia, garantizada tanto en el ejercicio de las funciones de control, como en el ejercicio de sus facultades jurisdiccionales (artículo 108, segundo inciso). Los miembros del Tribunal de Cuentas tienen el estatus de magistrados, tanto en el ejercicio de las funciones jurisdiccionales que realizan como en las de control. La Constitución garantiza en su artículo 101 su sometimiento, en exclusiva, a la ley. Son por tanto independientes tanto del legislativo como del ejecutivo.¹⁴⁴

El Tribunal de Cuentas está compuesto por magistrados contables y, ante el mismo, esta constituida una Fiscalía general a la que se atribuyen funciones propias del ministerio fiscal italiano, tendentes a pedir el resarcimiento de los daños causados al erario público y la imposición de las sanciones procedentes.

Italia se constituye, según el artículo cinco de la Constitución, como una República unitaria, pero con regiones, provincias y municipios autónomos. Como consecuencia de esta estructura territorial del Estado, se han previsto, por el *Decreto-Legge* 15 noviembre 1993, n. 453, secciones regionales de la Corte, y que en ellas se integren también dos miembros designados por las propias Administraciones controladas que adquieren para todos los efectos, el estatus de consejeros del Tribunal de Cuentas. De esta manera, se trata de reforzar la vinculación de colaboración con las regiones y con las entidades locales, a través de compartir experiencias y del profesionalismo ya madurado en el propio ambiente territorial, para tener así un contacto directo con las situaciones concretas y los problemas relevantes.

La peculiaridad de la *Corte dei Conti* viene dada por el ejercicio también de funciones de control previo. Esta especialidad ha condicionado el sistema italiano de control

¹⁴⁴Sciascia, Michael. *Manuale di diritto processuale contabile*. 4ª Edizione. Ed. Giufre., p.122.

previo en materia económico financiera. Su origen histórico se basa en la influencia de Camillo Benso, Conde de Cavour y uno de los principales artífices de la reunificación italiana, que en una sola fase escrita en 1852, inspiró el devenir histórico de la Corte dei Conti, que perdura hasta nuestros días. *Hay una absoluta necesidad de concentrar el control preventivo y consuntivo en un magistrado inamovible.* ¹⁴⁵

Esta idea ha dado lugar a que no exista en Italia un sistema de control interno previo similar al español o al francés, ya que las funciones de control previo ejercidas por los contables en Francia o los interventores en España, han sido ejercidas hasta fecha muy recientes por la propia Corte.

El arraigo de la idea es tal que tiene refuerzo constitucional. Así el artículo 100 de la Constitución dice:

El Consejo de Estado es un órgano de consulta jurídico-administrativa y de salvaguardia de la justicia en la Administración.

El Tribunal de Cuentas ejercerá el control previo de legitimidad sobre los actos del Gobierno así como el control posterior de la gestión de los Presupuestos del Estado. Participará, en los casos y del modo en que la ley establezca, en el control sobre la gestión financiera de los entes a los que el Estado contribuya de modo ordinario. Informará directamente a las Cámaras sobre el resultado de la comprobación efectuada.

La ley garantizará la independencia de ambos órganos y de sus componentes frente al Gobierno.

En el proceso de reformas administrativas iniciadas en Italia en la década de los noventa del siglo pasado, ¹⁴⁶ se aligeró a la Corte de ciertas funciones de control previo, reteniendo tan sólo las principales, entre ellas los contratos administrativos más significativos.

Entre las funciones asignadas, el núcleo es el control.

El Tribunal de Cuentas en virtud de la Constitución y legislación de desarrollo, ejerce:

¹⁴⁵ Motolese, Luisa. *La Corte dei Conti nel nuovo ordinamento contabile*. Vita e pensiero, 2007 p.13.

¹⁴⁶ Vide Sánchez Morón, Miguel. Sobre la reforma administrativa italiana del periodo de transición, con especial referencia a la organización administrativa y al empleo público. *Revista de Administración Pública* Núm. 134. Mayo-agosto 1994.

- Un control previo de la legalidad de los actos del Gobierno;
- Un control posterior sobre la gestión del presupuesto del Estado;
- Un control de la gestión financiera de las entidades que el Estado aporta una manera ordinaria.

Nos referiremos en primer lugar a la función de control preventivo de la legalidad de los actos

Sobre la base de esta función de supervisión atribuida por la Constitución, el Tribunal de Cuentas busca asegurar que los actos administrativos dictados en la ejecución del presupuesto, se ajustan a las normas jurídicas que regulan su contenido.¹⁴⁷

Hasta que el Decreto ley 15 de de marzo de 1993 N. 143, convertido con modificaciones por la Ley nº. 19 de 14 de enero de 1994, cambió el criterio, eran sometidos a un control preventivo de legitimidad, la gran mayoría de los actos administrativos.

La Ley 23 de agosto de de 1988 n. 400 ya habían sido excluidos del control preventivo de legitimidad decretos-leyes y decretos legislativos delegados.

La Ley de 14 de enero 1994, con modificaciones posteriores, ha reducido aún más el número de actos de la ejecutiva y la gestión del presupuesto, sujeto a un control preventivo de legitimidad.¹⁴⁸

El artículo 3, párrafo 1 enumera la relación de expedientes que están sometidos al control preventivo de legalidad.

Los principales actos administrativos sujetos al control de la Corte son los actos administrativos emanados del Consejo de Ministros, su Presidente y Ministros, los decretos por los que se aprueban las adjudicaciones de los contratos públicos, cuando su cuantía, exceptuado el iva, supera los 137.000€ para los contratos de suministro y de servicios a la administración, así como los que superen, IVA excluido, los 5.278.000€ cuando se trata de contratos y concesiones de obras públicas.¹⁴⁹

¹⁴⁷Cassese , Sabino. *Istituzioni di diritto amministrativo*. 4ª Edición, p. 490.

¹⁴⁸Dentamaro, Margarida. *Il danno ingiusto nel diritto pubblico*, Milano, 1996, p. 33.

¹⁴⁹Artículo 12 codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/ce e 2004/18/ce.

También en ésta forma de control se incluyen, con carácter general, los actos de disposición del patrimonio público.

El procedimiento comienza con la remisión del documento sometido al control preventivo, a la oficina correspondiente del Tribunal de Cuentas.

Si el acto es considerado ajustado a ley, el Tribunal admite lo visa como conforme. A partir de ese momento, produce efectos jurídicos.

En el caso de que el tribunal ponga en duda la legalidad del acto se inicia un procedimiento contradictorio con audiencia y alegaciones de la administración.

Por lo que se refiere al control previo de los actos no sometidos a la Corte, éste se efectúa por la *Ragioneria generale dello Stato*, dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas, pero que, al mismo tiempo, esta incardinada en todas las articulaciones de la administración estatal y con más de cien oficinas repartidas por todo el territorio nacional.

En términos estructurales, la Oficina de Contabilidad General es el segundo departamento del Ministerio de Economía y Finanzas.

Además de las funciones de control la *Ragioneria* tiene unas importantes funciones en la preparación del plan de presupuesto anual, con las correspondientes medidas de ajuste y variación, el presupuesto plurianual del Estado, el proyecto de ley de presupuesto. También garantiza las obligaciones del Tesoro y la verificación de su funcionamiento y el flujo de caja, lo que garantiza su conexión operativa con los trámites relativos a la cobertura de las necesidades de financiación.

Además tiene unas importantes atribuciones consultivas en cualquier proyecto de ley o acto de poder que pueden tener repercusiones directas o indirectas en la economía, la gestión financiera del Estado y para asegurar una interpretación y aplicación uniformes de las normas de contabilidad;

También a través de la *Ragioneria generale dello Stato*, se ejerce por el Estado la función de inspección del cumplimiento de los objetivos de las finanzas públicas. La sentencia 370/2010 de la Corte Constitucional ha confirmado estas competencias estatales, como consecuencia de un recurso interpuesto por la región de la Lombardía:

Las inspecciones realizadas por los servicios de inspección de las finanzas públicas recae en el Estado, ya que es preparatoria en comparación con la función de coordinación de las finanzas públicas, en lo que se refiere a la que contribuyen, de

conformidad con el art. 117, párrafo tercero, de la Constitución, los poderes legislativos estatales y el poder legislativo regional. Este Tribunal ha tenido ocasión de señalar que la coordinación financiera puede requerir, por su propia naturaleza, también el ejercicio de facultades de administración, control técnico, recopilación de datos y vigilancia; por lo que, dada la naturaleza específica del sujeto, no se puede considerar que la ley estatal impidió la posibilidad, en el mismo asunto, de prever y regular estos poderes, incluso bajo el artículo. 118, primer párrafo, de la Constitución. El carácter de acción "intencional" requiere una coordinación a nivel central se puede colocar no sólo la determinación de las reglas fundamentales que rigen la materia, sino también los poderes precisos que sean necesarias porque el propósito de la coordinación - que en sí mismo supera inevitablemente, en parte, las posibilidades de intervención de los niveles territoriales subestatales - pueden ser concretamente llevadas a cabo "

El proceso de reorganización del sistema de control, iniciado con el decreto ley 15 de marzo de 1993 N. 143, seguido por la Ley nº. 19 de 14 de enero de 1994 obligó al establecimiento de un sistema de control interno, casi de nuevo cuño, basado en la necesidad de autocontrol legal y racionalidad de las decisiones administrativas.¹⁵⁰

Todo ello hace que el control interno deba asumir nuevas funciones, que tras la aprobación del Decreto Legislativo número 286/ 1999, de 30 de julio, de Reordenación y potenciación de los mecanismos e instrumentos de seguimiento y evaluación de los costes, de los rendimientos y de los resultados de la actividad desarrollada por las Administraciones Públicas, como señala Lazo Vitoria,¹⁵¹ queda articulado en cuatro manifestaciones.

Dos de ellas, la evaluación y el control estratégico, que tiene por objeto la actividad de dirección política (objetivos estratégicos, planes, programas, etc.) y la verificación de su aplicación efectiva en el ámbito de la gestión (objetivos/resultados); y el control de gestión, mediante el cual se verifica la eficacia, la eficiencia y economía de la actuación administrativa con la finalidad de optimizar la relación entre costes y resultados, vienen a formar parte de lo que, entre nosotros denominamos control financiero.

¹⁵⁰Cassese , Sabino. *Istituzioni di diritto amministrativo*. 4ª Edición, p. 493.

¹⁵¹ Lazo Vitoria, Ximena. *La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados*. Instituto de Estudios Fiscales. Documento Nº 29/07. p. 13.

Además existe un control de regularidad administrativa y contable, articulado en dos fases,¹⁵² con la finalidad garantizar la legalidad, regularidad y corrección de la actuación administrativa, similar en su contenido, pero no en sus formas, a la función interventora, que se desarrolla durante el despliegue de las distintas actuaciones por parte de la administración.¹⁵³

Por último existe una evaluación de los directivos, que se lleva a efecto sobre la base de los resultados que se deriven del control de gestión, para hacer efectiva la responsabilidad por resultados.

En lo que hace referencia al control a posteriori, la Corte en el ejercicio de esta función se ejerce para verificar la legalidad y regularidad de la gestión y el funcionamiento de los controles internos en cada administración. Asegura, incluso a la luz de los resultados de otros controles, la correspondencia de los resultados de los objetivos administrativos establecidos por la ley evaluar comparativamente los costos, métodos y tiempo de ejecución de la acción administrativa.

La Corte remite su informe al Parlamento.

En la realización de la función, la Corte tiene derecho de acceso total y puede solicitar a las autoridades públicas y de los órganos de control interno cualquier acto o expediente y hacer u ordenar inspecciones y verificación directa.

Respecto de los entes locales, el artículo 147 del Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267 que aprueba el *Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali*, establece que, entre otros fines, el control interno se dirige a:

- a) Comprobar, a través del control de la gestión, la eficacia, eficiencia y costo-eficacia de la acción administrativa, con el fin de optimizar, incluso a través de medidas correctoras, la relación entre los objetivos y las acciones realizadas, y entre los recursos utilizados y los resultados;
- b) Evaluar la idoneidad de las decisiones tomadas en la ejecución de planes, programas y otros instrumentos directiva de direcciones de determinación, en términos de congruencia entre los resultados obtenidos y los objetivos predefinidos;

¹⁵²Cassese, Sabino. *Istituzioni di diritto amministrativo*. 4ª Edición, p. 510.

¹⁵³De Ambrosis, Antonio. *Los Sistemas de auditoría interna en la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española y de la Agenzia delle Estrate italiana*. *Cronica Tributaria* N° 137/2010, p. 22.

c) Garantizar la vigilancia constante de la situación financiera de la experiencia de gestión, gestión de residuos y la gestión de caja, incluida la aplicación de los objetivos de las finanzas públicas determinadas por el pacto de estabilidad interna, a través de la coordinación y supervisión por el jefe de los servicios financieros, así como las actividades de control por parte de los gerentes de los servicios;

El control de la regularidad administrativa y contable se afronta, en la fase de preparación del acto administrativo, por todos los jefes de los servicios y se ejerce a través de la emisión de la opinión técnica de regularidad en relación con la regularidad y la exactitud de la administración. El control contable se lleva a cabo por el jefe del servicio financiero y se ejerce a través de la emisión de la opinión de regularidad contable y el visado que certifica la cobertura financiera de la propuesta de acto administrativo.

La regularidad de control administrativo tiene una segunda fase, de acuerdo con los principios generales de auditoría y prácticas definidas por la autonomía organizativa de la entidad, bajo la dirección del Secretario, de conformidad con las normativas locales, en la que se revisan compromisos de gastos, contratos y otros actos administrativos, elegidos de acuerdo a una selección al azar realizado con técnicas de muestreo .

Los resultados obtenidos deben ser presentados periódicamente por el secretario, a los gestores de servicios, junto con las directrices que deben cumplirse en caso de irregularidades detectadas, así como los revisores y las autoridades de evaluación de resultados de los empleados como documentos útiles para la evaluación y el ayuntamiento.

Para el ejercicio del control contable, los consejos municipales, provinciales y de las ciudades metropolitanas eligen una junta de revisores, formada por tres miembros. Como garantía, cada consejero tiene un voto limitado para elegir a dos miembros,.

Los revisores de las autoridades locales, de conformidad con el artículo 16, apartado 25, del Decreto Ley 13 agosto de 2011, 138, se eligen de una lista de que se puede insertar, en caso necesario, las personas inscritas en el registro de los auditores legales, así como los miembros de la Cámara de censores jurados de cuentas y expertos contables.

La formación y actualización de la lista se rige por las normas contenidas en el Decreto del Ministerio de febrero de 15 de 2012. N 23.

Tras el registro, los solicitantes pueden solicitar ser incluido en uno o más grupos de autoridades locales, siempre que cumplan los requisitos y pueden excluir uno o más territorios provinciales para que no se pretende expresar disposición a ocupar el cargo .

Para su inclusión en la lista debe estar inscrito durante al menos dos años en el registro de los auditores legales o la Orden de Contadores y expertos contables, así como haber acreditar formación en la contabilidad pública, y la gestión económica y financiera de las autoridades locales.

Sus funciones son de revisión contable y, de acuerdo al artículo 240, responden de la veracidad de sus afirmaciones y han de cumplir sus funciones con la diligencia propia del mandatario. También deben mantener la confidencialidad de los datos y documentos a su conocimiento por razón de su cargo.

De acuerdo al artículo 148, todos los entes locales están sometidos al control de la Corte dei Conti

b) La responsabilidad patrimonial de los funcionarios dedicados al control económico financiero

La responsabilidad de los agentes públicos, con carácter general, de forma similar a la de Alemania, se regula en la Constitución. El artículo 28 establece que:

Los funcionarios y los empleados del Estado y de las entidades públicas son directamente responsables, con arreglo a las leyes penales, civiles y administrativas, de los actos que constituyan una violación de cualquier derecho. En estos casos la responsabilidad civil se extiende al Estado y a los entes públicos.

La disposición clave en materia de responsabilidad patrimonial de los funcionarios públicos es el Estatuto de los funcionarios del Estado, aprobado por el Decreto Presidencial n. 3 de 1957.

En su artículo 18 se establece que:

El empleado de las autoridades estatales, incluso con estatuto autónomo, es responsable de compensar las propias autoridades de los daños derivada del incumplimiento de las obligaciones de servicio.

El juicio sobre la responsabilidad administrativa de los servidores publicos es competencia, según el mismo cuerpo legal, de la *Corte dei conti*.¹⁵⁴

Por lo que hace referencia a los entes que conforman la administración local, el artículo 93 del Decreto Legislativo 18 agosto 2000 extiende a los empleados locales, el régimen de responsabilidad patrimonial de los empleados estatales.

Esta amplitud de competencias, ya que no sólo conoce la Corte de las responsabilidades más estrictamente vinculadas a la gestión financiera, es consecuencia de la posición constitucional de la *Corte dei Conti*, que como vimos, tiene refuerzo constitucional amplio, competencia exclusiva en materia de contabilidad pública, y faculta al legislador ordinario para regular sus funciones.

La Corte es competente para juzgar a los contables, administradores y funcionarios públicos, en relación con la gestión de los recursos públicos, entendidos en un sentido amplio.

La responsabilidad administrativa es perseguida de oficio. Se basa, en todo caso, en una violación de las obligaciones del servicio público, debiendo concurrir en los hechos y omisiones cometidos, dolo o negligencia grave.¹⁵⁵

El establecimiento de la responsabilidad busca la reparación de los daños causados a la administración por sus empleados.¹⁵⁶ Por ello la condena implica el resarcimiento de los daños sufridos, en la medida en que se determine en concreto por el juez de contabilidad, basado en una serie de elementos, que, además de la "realidad del daño causado", concurren la "capacidad económica del sujeto", " el comportamiento ", según afirma la sentencia de la Corte Constitucional, no. 340 del 24 octubre de 2001.

La sentencia n°. 183 de 2007, también de la Corte Constitucional, aborda la naturaleza jurídica de la responsabilidad patrimonial, donde además de la exigencia de culpa, donde además de su condición reparadora, en base al Estatuto de los funcionarios del

¹⁵⁴ Su finalidad no es el control, sino el resarcimiento. Tenore, Vito. *La nuova Corte dei Conti. Responsabilità, pensioni, controlli*. Giuffrè Editore, 2008, p. 359.

¹⁵⁵ Santoro, Oellino. *L'illecito contabile e la responsabilità amministrativa*. Maggioli editore, 2010, p. 578.

¹⁵⁶ El concepto de daño, es un concepto en evolución. Tenore, Vito. *La nuova Corte dei Conti. Responsabilità, pensioni, controlli*. Giuffrè Editore, 2008, p. 189.

Estado, presupone la necesidad de incumplimiento de norma para que surja,¹⁵⁷ lo que le da una cierta nota sancionadora.¹⁵⁸

En la sentencia se afirma que:

El sistema previsto en la ley todo el daño sufrido por la Administración, y acreditado de acuerdo con el principio de consecuencias directas e inmediatas del acto dañina, no es en sí mismo compensable y no es más que un requisito previo para la promoción por el fiscal de la acción de las responsabilidades administrativas y contables. Para determinar la capacidad de recuperación de los daños, que debe ser sobre el juicio y la imparcialidad de la corte de contabilidad, que, en base a la intensidad de la culpa, entendida como el grado de desviación de la regla de que había que seguir el caso específico, y todas las circunstancias del caso, determina la cantidad de daño que se va a colocar en contra del acusado, y por lo tanto se debe considerar indemnizable ... por lo tanto, su veredicto es determinante y constitutiva del débito compensatorio.

Tradicionalmente ha venido exigiendo la jurisprudencia, como elementos necesarios para la existencia de responsabilidad administrativa, los siguientes elementos:

- 1) una relación de empleo o servicio entre la persona que causó el daño y una administración pública;
- 2) un perjuicio económico, susceptible de valoración económica;¹⁵⁹
- 3) la intención o negligencia del agente
- 4) la relación causal entre las actividades antijurídicas del agente y el daño de la misma adquiridos.¹⁶⁰

¹⁵⁷Stderini, Franceso; Silveri, Angela. *La responsabilità nella pubblica amministrazione Legislazione, dottrina, giurisprudenza*. CEDAM, 1998, p. 150.

¹⁵⁸Sciascia, Michael. *Diritto delle gestioni pubbliche: istituzioni di contabilità pubblica*. Ed. Giuffrò. 2007, p.740.

¹⁵⁹ Según Garri, no ha cuajado en la jurisprudencia ninguna otra extensión del concepto de perjuicio económico que no sea lesión en el patrimonio o los intereses. Garri, Francesco, *I giudizi innanzi alla Corte dei Conti. Responsabilità, conti, pensioni* Ed. Giuffrè, 2007, 4ª edición, pp. 242 y 243.

¹⁶⁰ Altieri relata la misma concepción sobre el nexo causal que se produce en la jurisprudencia contable española. Altieri, Andrea. *La responsabilità amministrativa per danno erariale*, 2012, Ed. Giuffrè, pp. 13 y 14.

La acción de responsabilidad es ejercida por el Ministerio Fiscal constituido ante la Corte dei Conti, ante las Secciones Jurisdiccionales Regionales de la *Corte dei Conti*, es decir por el Procurador Regional Competente. Contra la sentencia y en la forma de apelación o revisión (*appello*) es ejercida por el Procurador General que representa al Ministerio Público frente a las Secciones de apelación de la *Corte dei Conti*.

Al margen de la responsabilidad general de los servidores públicos, la *Corte dei Conti*, también conoce de un tipo de responsabilidad más cercano a lo que en España conocemos como responsabilidad contable.

Es el tipo responsabilidad en la que pueden incurrir los empleados públicos que se encuentran más estrechamente ligados con la gestión presupuestaria, tributaria o financiera, los denominados en la legislación presupuestaria italiana, como agentes contables.

La así llamada responsabilidad de cuentas, es la responsabilidad de aquellos sujetos (agentes contables) que han recibido en consignación bajo diferentes títulos, dinero, bienes u otros valores públicos o que en alguna otra forma han tenido la disponibilidad material de esos bienes o valores, y que no han cumplido con la obligación de la restitución de los bienes o ingresos en el tesoros de los caudales, que les incumbe.

En realidad, el juicio de cuentas al que están sometidos estos agentes es el núcleo original de la jurisdicción contable. En el momento del establecimiento de la Corte de Cuentas, inmediatamente después de la unificación, de hecho, la única competencia atribuida a la Corte por la *Legge* de 14 de agosto de 1862 fué, precisamente, el juicio de cuentas.

Las normas de contabilidad general del Estado distinguen las siguientes figuras:

- Agentes de la recaudación, que son aquellos que están encargados de la recaudación de los ingresos.
- Agentes de tesorería, aquellos que administran los recursos financieros públicos y efectúan pagos a cuenta de la administración pública.
- Agentes consignatarios, quienes custodian objetos o material de la administración pública).

El Juicio de Cuenta tiene por objeto la verificación de la regularidad de la cuenta judicial, correspondiente a los agentes contables. Todos estos agentes deben presentar la

cuenta judicial sobre modelos predeterminados, y deberán evidenciar la consistencia inicial, el movimiento de los ingresos y pagos (y de sus contrapartidas de bienes) en el curso de su ejercicio presupuestario y el remanente final.

La responsabilidad contable se caracteriza, a diferencia de la administrativa, con carácter general, por la presunción de culpa del agente contable, quedando así invertida la carga de la prueba,¹⁶¹ ya que le incumbe demostrar, que los eventuales menoscabos monetarios o de bienes o valores, se debe a causas de fuerza mayor o de algún siniestro natural, que cause el deterioro de los bienes, de lo contrario será condenado al pago de una suma equivalente al valor del faltante no justificado.

Los agentes contables de las entidades locales, también se encuentran sometidos a la responsabilidad contable en las mismas condiciones que los del Estado, al estar extendida esta responsabilidad por el Decreto Legislativo 18.8.2000, n. 267, en sus artículos. 93 y 233.

1.5 EL MODELO ESPAÑOL DE CONTROL ECONOMICO FINANCIERO. CONTROL INTERNO VERSUS CONTROL EXTERNO.

En España se sigue un modelo de control económico financiero de las administraciones públicas de inspiración francesa, aunque en la práctica tiene notables adaptaciones.

El sistema es de doble control, interno y externo y refleja la estructura territorial del Estado, prevista en el artículo 137 de la CE. Los órganos de control interno son las Intervenciones de las distintas administraciones públicas y los de control externo el Tribunal de Cuentas, y los correspondientes órganos de control externo autonómicos.

En nuestro ordenamiento jurídico, como ya hemos visto, las distintas normas presupuestarias de las administraciones estatal y local, artículo 123.1 de la LGP y el 201 del TRLRHL, establecen que, la sujeción al régimen de contabilidad pública, implica la obligación de rendir cuentas de las respectivas operaciones, cualquiera que sea su

¹⁶¹Es una de las diferencias con la responsabilidad administrativa. Tenore, Vito. *Le cinque responsabilità del pubblico dipendente*. Cosa&Come, p.260.

naturaleza, al Tribunal de Cuentas, que queda convertido en el elemento capital del sistema de control económico financiero.¹⁶²

Los órganos de control interno, realizan en exclusiva el control preventivo, el anterior a la realización de un acto administrativo de contenido económico. En cambio, el control realizado por los órganos de control externo es revisor, un control posterior a la actuación de la administración.

Puesto que una buena parte del primer título de la tesis se centra en el análisis del control interno, en este apartado nos centraremos exclusivamente en el control externo.

a) Historia del Tribunal de Cuentas

El Tribunal de Cuentas o mejor dicho, los tribunales de cuentas, puesto que en nuestra historia, y respondiendo a esquemas más o menos similares, e hijos de las respectivas épocas, tenemos varios antecedentes, pues, no en vano, son una de las instituciones más veteranas de España.

La institución ha sido una constante de nuestra convulsa historia constitucional. El Estatuto de Bayona, de 6 de julio de 1808, en este aspecto inspirado en la institución francesa, en sus artículos 84 y 122, recogía la obligación de rendir cuentas y el Tribunal de la Contaduría General, al que asignó una función de control económico financiero. La Constitución de 1812, en su artículo 350 estableció que para el examen de todas las cuentas de caudales públicos existiría una Contaduría mayor de cuentas, que se organizaría por una ley especial

Ni el Estatuto Real de 1834 ni la Constitución de 1837 contemplaron la institución de control económico-financiero, por el contrario la Constitución de 1869 reconocía Tribunal de Cuentas del Reino, de forma indirecta, en el art. 58 del mismo texto, al reconocerse como una potestad de las Cortes el nombramiento y separación de los ministros del Tribunal de Cuentas del Reino. La Constitución fue desarrollada por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 25 de junio de 1870. La Constitución de 1876,

¹⁶² Es significativa la opinión de Gámir Meade, para quien *la atribución de las funciones reseñadas, unida a la naturaleza independiente del supremo órgano fiscalizador convierte a esta institución en un verdadero deus ex machina del sistema del control económico estatal, lo cual se refuerza cuando el Tribunal de Cuentas ejerce su función jurisdiccional sobre las conductas de los agentes públicos económicos y privados, de cuya actuación puede derivarse responsabilidad contable. Esta jurisdicción supone la ratio extrema o el cierre del círculo de control de la gestión pública de carácter económico-financiero.* Gámir Meade, Roberto . Op.Cit. P. 500.

también hizo menciones indirectas en los artículos 21 y 22. Fue suspendida por el golpe de Estado del General Primo de Rivera, que, bajo el gobierno del Directorio militar, aprobó, por Real Decreto de 19 de junio de 1924, la creación del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública,¹⁶³ que se definía como el organismo superior fiscal de la Nación en el orden económico. Por último mencionaremos la Constitución de 1931, a la que posteriormente haremos referencia.

Nuestra historia anterior tampoco se olvidó de estas instituciones. Los diferentes reinos peninsulares, durante la reconquista, constituyeron instituciones que podemos considerar como antecedentes de lo que hoy es un control externo.

En el Código de las Partidas aparece ya una amplia referencia a la gestión a la Hacienda Pública, señalando como la misma estaba bajo el control directo del Mayor in Domus del Rey.¹⁶⁴

En Castilla, durante el reinado de Juan II,¹⁶⁵ a mediados del siglo XV, se ve el nacimiento de la institución que nos ocupa. Las sucesivas reformas llevadas a cabo en su regulación (más espaciadas en los siglos XVI hasta el XVIII, continuas en el siglo XIX, y no pocas en el siglo XX) mantienen al Tribunal de Cuentas como un órgano de la Administración de Justicia, con competencias penales hasta el siglo pasado.

¹⁶³ Para Mendizábal Allende *La yuxtaposición de funciones fiscalizadoras y judiciales en el Tribunal creó ciertos problemas insolubles, cuyo reflejo más espectacular era la anómala postura del Presidente, auténtico Jano administrativo: su doble carácter, como Jefe del Tribunal y como Interventor general de la Administración del Estado (artículo 30, E), le convertía en reo y juez de sí mismo: por una parte, podía alcanzarle la responsabilidad solidaria con los gestores y ordenadores de pagos por un deficiente ejercicio de la fiscalización previa, y -en tal caso- el enjuiciamiento de su actividad interventora correspondía a los Magistrados, Jueces y Salas del propio Tribunal (artículo 25, R). Esta cuadratura del círculo jurídico obtuvo una solución aberrante, pero no hipócrita, que consagraba la impunidad del Presidente, Interventor general. En efecto, los Magistrados o Jueces de Cuentas que observen cualquier reparo o cargo que afecte a la actuación personal del Presidente del Tribunal como Interventor general, se abstendrán de formularlo y lo pondrán en conocimiento -por conducto de la Secretaría general- a la Junta de Gobierno, que acordará si ha de prescindirse de tal reparo, por estimarlo improcedente, o si entiende. (en votación unánime de sus componentes) que debe consignar a las Cortes, mediante una Memoria extraordinaria, la discrepancia surgida entre el criterio interventor y el judicial presunto, con suspensión del procedimiento hasta que aquéllas resuelvan.* Mendizábal Allende, Rafael de. "El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública". Revista de administración pública, 1968, n.º 56, 1968, p. 139.

¹⁶⁴ Bonell Colmenero, Ramón. "El Tribunal de Cuentas. Saberes". Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, 2006, vol. 4, Separata, p. 2.

¹⁶⁵ Palao Taboada, Carlos. Derecho Financiero y Tributario. ED. 1987, p. 162.

En Aragón, el Mestre Racional o Maestre racional de de la Corona de Aragón, fue creado como institución única para todos los territorios de la Corona, por Pedro el Grande en 1283, aunque al comenzar el siglo XV, se estableció uno para el Reino de Valencia, otro para el reino de Aragón y otro para el Principado de Cataluña, también con jurisdicción en las Baleares. El oficio fue regulado en las Ordinacions de 1344 por Pedro IV. 166 Tenía como función el control de los tesoreros y sus lugartenientes (tanto los del rey como los de la reina y los regentes), que le presentaban las cuentas cada año o cada seis meses, así como todos los oficiales de la curia real, especialmente los que administraban rentas reales, como el Baile general y los bailes locales.

A la Institución del Maestre Racional le fueron asignadas las funciones de previsión, dirección y control último de la administración financiera real, destacando, entre todas ellas, la de fiscalización de la gestión financiera. El Maestre Racional analizaba los ingresos y los gastos, anotando en los márgenes de los libros la documentación presentada para la justificación de la contabilidad, así como cuantas observaciones considerase oportunas para el examen de las cuentas.

El cargo subsistió hasta los Decretos de Nueva Planta de 1707-1715 en el contexto de la Guerra de Sucesión Española.

La Cámara de Comptos de Navarra,¹⁶⁷ se constituyó en 1365 a través de una Ordenanza dictada por el rey Carlos II, y tenía como objetivo la rendición de cuentas de quienes recaudaban tributos, rentas y otros ingresos, en nombre del Rey. También administraban los derechos del Rey y aconsejaban en materia de finanzas reales.

El Real Decreto de 18 de marzo de 1836, en plena guerra carlista, ordenó el fin de la actividad de la institución. Al final de la guerra, la Ley Paccionada de 1841 confirmó la supresión de la Cámara de Comptos.

El sistema también se extendió a los territorios americanos, dando origen a los antecedentes de los órganos de control externo de las naciones hispanoamericanas.

Así, Felipe II creó el Tribunal de Contaduría para *dilucidar las cuestiones contenciosas que se planteaban en relación con la gestión económica y financiera del Estado y su*

¹⁶⁶ Para mayor concreción, ver Molas Ribalta, Pere. La Administración Real en la Corona de Aragón. Centralismo y autonomismo en los siglos XVI-XVII: homenaje al profesor Jesús Lalinde Abadía *Seminario de Historia del Derecho Español* Edicions Universitat Barcelona, 1989, pp. 427-440.

¹⁶⁷ Huici Goñi, M^a del Puy. El Archivo de la Cámara de los Comptos Reales de Navarra. *Estudios de historia moderna y contemporánea: homenaje a Federico Suarez Verdeguer*, 1991, pp. 219-226.

reflejo contable,¹⁶⁸ todo ello debido a que *los representantes del pueblo demandan al Rey explicaciones acerca del destino que se le daban a sus aportaciones*.¹⁶⁹

En 1605 con la aprobación de las Ordenanzas de Burgos se decidió adoptar un cambio fundamental en el régimen de revisión de cuentas, creándose tres tribunales de cuentas en Méjico, Lima y San Fe. Como señala Mariluz de Urquijo,¹⁷⁰ se retiró la competencia de las audiencias el juicio de cuentas, para recaer en funcionarios técnicos.

Según las Ordenanzas dictadas en Burgos en 1657 cada tribunal estaba compuesto por tres contadores de cuentas con jurisdicción privativa para examinar, y aprobar, o, en su caso, rechazar todas las cuentas del distrito sobre el que ejercían la jurisdicción y por dos oficiales ordenadores cuya misión era la de preparar y ordenar las cuentas para facilitar la tarea e examen de cuentas de los contadores.

El Tribunal de Cuentas español sigue el modelo continental,¹⁷¹ órgano de control específico, frente al anglosajón, basado en las comisiones parlamentarias, y dentro del modelo continental el modelo latino, que reúne en las funciones fiscalizadora y jurisdiccional,¹⁷² frente al modelo centro europeo que sólo otorga a los órganos equivalentes la función fiscalizadora, reservando a los tribunales ordinarios la función jurisdiccional.

¹⁶⁸ Fernández Pirla, José María. “Evolución histórica del Tribunal de Cuentas de España”, en Jurisdicción Patrimonial. Revista de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial de la Contraloría General de la República, año II ,n.º2, Panamá, 1998, p. 16.

¹⁶⁹ Fernández Pirla, José María y Sala Sánchez, Pascual. “El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy”. Servicio de Publicaciones del Tribunal de España, Madrid, 1987, p. 11.

¹⁷⁰ Mariluz de Urquijo, José María. El Tribunal Mayor y Audiencia Real de Cuentas de Buenos Aires. Revista Española de Control Externo. N° 4. Enero 2000, pág 131. *El cambio era fundamental, pues con él se substraía de la competencia de las audiencias el juicio de cuentas y se lo hacía pasar al conocimiento de funcionarios técnicos, especialmente capacitados para ello.*

¹⁷¹ A pesar de la denominación, también se encuentra implantado en países iberoamericanos o de otros continentes que han tenido una fuerte influencia francesa. Vide Cubillo Rodríguez , Carlos. Comentario sobre la constitución, en el seno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de un foro de Tribunales de Cuentas dotados de función jurisdiccional y fiscalía especializada. Revista española de control externo n° 51. 2013, págs 163 y ss.

¹⁷² Para Delgado del Rincón, esto lo convierte en un órgano de control jurídico. Delgado del Rincón, Luis E. A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a la STC 215/2000, de 18 de septiembre. Revista española de control externo n° 9. 2001, pág. 91

Como ha reconocido la jurisprudencia del Tribunal Supremo el juego de la doble competencia, fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, está en la esencia misma de esta Institución e inspira su legislación reguladora. (STS de 22 de noviembre de 1996).

Este modelo español es calificado, por González Soler, como complejo, 173 por la conjunción de los elementos funcional y territorial, 174 Así afirma que el marco constitucional del Tribunal de Cuentas esta caracterizado fundamentalmente por la complejidad y compulsividad. La complejidad viene dada por las dos funciones, de fiscalización y de enjuiciamiento, compartida la primera con los órganos de control externo autonómicos, y compulsividad por la susceptibilidad de recurso de casación ante el Supremo. Para González Rivas es una jurisdicción especial con competencia

¹⁷³ Esta calificación es también compartida por González Soler. González Soler , Olayo Eduardo. El modelo español de control externo: algunas propuestas para su reforma. Presupuesto y Gasto Público nº 82. 2016, pág. 50

¹⁷⁴ González Soler afirma que *El análisis del marco constitucional del TCu que se deja expresado permite asegurar que estamos en presencia de un modelo de control caracterizado fundamentalmente por dos notas: complejidad y compulsividad. La complejidad de nuestro modelo de control externo radica, en primer lugar, en que comprende dos grandes funciones, denominadas de fiscalización y de enjuiciamiento, cuyo objeto lo constituyen, respectivamente, la verificación de la actividad económico-financiera de las entidades que integran el Sector público, en cuya realización el TCu es supremo pero no único, y la exigencia de las responsabilidades contables que sean apreciables en su ejercicio, en cuya sustanciación el TCu es único pero no supremo, porque dicha condición la ostenta el TS.*

Y es que, y esta es la segunda de las razones por las que se predica la complejidad de nuestro modelo de control externo, está previsto en muchos de los Estatutos de Autonomía que el ejercicio de funciones fiscalizadoras en el ámbito autonómico sea llevado a cabo por órganos distintos del TCu, órganos que existen todavía en trece CCAA y que, con una u otra denominación, son conocidos con el acrónimo Órganos de control externo. .../...Pero, antes se decía también, que la compulsividad es otra característica de nuestro modelo de control externo, compulsividad que se manifiesta, en primer lugar, en que en el informe anual que se debe remitir a las Cortes, se harán constar, cuando proceda, «las infracciones o responsabilidades» descubiertas en la gestión; en segundo lugar, en que se deben reflejar, en los documen- tos en los que se plasme el ejercicio de la función fiscalizadora,

Y, sobre todo, la compulsividad del sistema de control se fundamenta en que comprende en su seno el ejercicio de la función de enjuiciamiento, cuyo ejercicio no lo comparte con los Órganos de control externo, aunque tampoco sean ejercidas por el TCu con carácter exclusivo y excluyente porque, con independencia de la doble vía que se consagra en nuestro ordenamiento para la exigencia de la responsabilidad contable⁶, las SSTCu son, en algunos casos, susceptibles de recurso de casación ante el TS, procedimiento este que ha sido el utilizado también en otros ámbitos jurisdiccionales para compatibilizar el principio de unidad jurisdiccional que se proclama en la CE (artículo 117.5) con alguna especialidad jurisdiccional subsistente, como la Jurisdicción Militar. González Soler, Olayo. Las actuaciones preparatorias de los procesos contables. . Revista española de control externo. Nº 45. Septiembre 2013, págs. 80 y 81

solo en materia administrativa, según lo que la doctrina italiana considera jurisdicciones peculiares de la Hacienda pública, dentro de los órganos que se denominan de justicia financiera.¹⁷⁵

Esta doble naturaleza,¹⁷⁶ no está exenta de críticas. No es objeto de nuestro trabajo el análisis de la procedencia o no de órganos que ejercen jurisdicción, al margen del poder judicial. Desde este punto de vista, Fuentes Vega subraya la enorme dificultad de reunir en un mismo organismo funciones de auditoría operativa, control de economía, eficacia y eficiencia, con el ejercicio de una función jurisdiccional.¹⁷⁷

Fanlo Loras también critica el carácter del Tribunal de Cuentas, como órgano auxiliar y colaborador del Parlamento, sobre todo, en relativo al «examen y comprobación de la Cuenta General del Estado». 178

¹⁷⁵ González Rivas, Juan José. El recurso de casación contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas. . Revista española de control externo nº 21. 2005, pág. 13

¹⁷⁶ Navas Vázquez, Rafael. Nueva aproximación a la jurisdicción contable (Non nova, sed nove). Auditoría Pública nº 40. 2006, pág. 35

¹⁷⁷Fuentes Vega, Santiago Realidad y racionalidad en el control del sector publico, Instituto Nacional de Administracion Publica. 1986, págs. 151 y 152. *Puesto que el único control que existe es el de la legalidad, y este consiste en verificar la adecuación entre la actuación del gestor y la norma reguladora de esa actuación, resulta lógico que el órgano que controla externamente, es decir, el que garantiza por su independencia que, en efecto, la actuación ha sido correcta, adopte la forma de un tribunal. Dos son las causas claras que empujan a estos órganos a constituirse en y como tribunales: gozar de independencia, a imagen y semejanza de lo que sucede con los tribunales ordinarios, y facilitar su actuación, por lo demás propia, también, del hacer judicial, en cuanto esa actuación consiste en comprobar la acomodación entre una actividad y su norma reguladora. Problema diferente es en qué medida esa organización, adecuada para realizar el control de legalidad, puede resultar una rémora para realizar los de eficacia y eficiencia que actualmente la sociedad demanda. Con anterioridad señalábamos los principios configuradores del criterio de racionalidad, pues bien, a esos principios habrá de responder la configuración del Tribunal de Cuentas o, de lo contrario, seguirá siendo una institución, en buena medida, inoperante. Porque, como acabamos de señalar, no sólo la legalidad, sino la eficacia, deberá ser controlada. .../...*

Es precisamente aquí donde se plantean las disfunciones más fuertes entre el Tribunal de Cuentas y el control, no sólo el que ejerce, sino también el que tendría que ejercer.

¹⁷⁸ La crítica de Fanlo es la siguiente *Uno de los supuestos en que más claramente se constata el carácter del Tribunal de Cuentas como órgano auxiliar y colaborador del Parlamento, en relación al control político que este ejerce en materia económica sobre el Ejecutivo, es el relativo al «examen y comprobación de la Cuenta General el Estado».*

A mi entender, la fórmula utilizada por el artículo 136.1 CE no es todo lo acertada, desde el punto de vista técnico, que hubiera sido de esperar y ha sido motivo de confusión. Así, se ha pensado que la dependencia del Tribunal de Cuentas respecto de las Cortes lo era únicamente en relación al «examen y comprobación de la Cuenta General del Estado», dependencia articulada mediante una delegación al

También existen críticas por no haber experimentado ninguna variación en más de treinta años. 179

En el presente trabajo, no obstante, nos centramos exclusivamente en la perspectiva de la legislación promulgada.

b) Regulación constitucional

El Tribunal de Cuentas, no es una novedad de nuestra actual Constitución, sino que ha estado siempre presente a lo largo de nuestra historia constitucional. La larga enumeración de las Constituciones españolas del siglo XIX vigentes o *nonnatas* lo atestiguan.

En general tanto borradores como constituciones vigentes, como hemos visto recogía un órgano encargado del control externo de las finanzas públicas, tradición que queda recogida en el redactado de nuestra actual Constitución.

Se puede afirmar que, al margen de la Constitución republicana¹⁸⁰ de 1931,¹⁸¹ su influencia más directa es la *Court de Comptes* francesa,¹⁸² principal ejemplo de órgano de control externo de las finanzas públicas del modelo continental latino.¹⁸³

Tribunal de Cuentas. Pero esto, a nada que se tenga en cuenta nuestra historia (en relación a la aprobación de la Cuenta General del Estado), no puede entenderse así. Fanlo Lora, Antonio. Relaciones del tribunal de cuentas con las Cortes Generales: la comisión mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas. Pág. 349

¹⁷⁹ Navas Vázquez, Rafael. Alarma un sistema de control establecido por una ley orgánica del Control Externo. Auditoría Pública. N° 54. 2011, pág. 93

¹⁸⁰ Casana Merino, Fernando. “Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa”. Revista española de derecho financiero, 2003, n.º 119, p. 427.

¹⁸¹ Martín Martín, Paulino. “Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española de 1978”, Revista española de control externo n.º15, p. 21.

¹⁸² No obstante su influjo, Casana Merino resalta las diferencias. Casana Merino, Fernando. Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa. Revista española de derecho financiero, 2003, n.º119, p. 424.

¹⁸³ Medina Gujarro destaca el carácter no disciplinario del tribunal español frente a otras Instituciones similares. Medina Gujarro, Javier. “La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en España. aniversario de la Constitución española de 1978”, Revista española de control externo, n.º 15, p. 73.

La jurisdicción del Tribunal de Cuentas aparece reconocida por la Constitución Española en su artículo 136, precepto que se encuentra incardinado en el Título VII del texto, Economía y Hacienda, y regula de dicho Tribunal.¹⁸⁴

1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público.

Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuentas General del Estado.

2. Las cuentas del Estado y del sector público estatal se rendirán al Tribunal de Cuentas y serán censuradas por este. El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido.

3. Los miembros del Tribunal de Cuentas gozarán de la misma independencia e inamovilidad y estarán sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces.

4. Una Ley orgánica regulará la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas.

También hay otra referencia al Tribunal de Cuentas en el Texto Constitucional. Concretamente el artículo 153, dispone en su apartado d), que se refiere a la competencia de Tribunal sobre el control de la actividad económica y presupuestaria de los órganos de las Comunidades Autónomas.

En cuanto a su organización, como vemos en el apartado 3, la CE ha querido que sus miembros tengan la misma independencia e inamovilidad y estén sometidos a las mismas incompatibilidades que los Jueces, características que quedan más especificadas en la LOTCu. Para Pérez Tórtola,¹⁸⁵ pese a la brevedad de su regulación constitucional,

¹⁸⁴ Para Nuñez Pérez, este artículo no es sino una manifestación más de las potestades de control del legislativo sobre el ejecutivo. Nuñez Pérez, Manuel. “Relaciones del control externo con el poder legislativo”. Revista española de control externo, 2006, n.º 23.

¹⁸⁵ Pérez Tórtola, Ana Laría. Revista Española de Control Externo. Nº 37. Enero 2011. Presentación del artículo «La Constitución, la LOTCu y su Ley de funcionamiento (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley Orgánica 2/1982)», por Pascual Sala Sánchez (publicado en R. A. P, mayo-agosto 1990, n.º 122.), p. 102.

ya quedan trazadas las líneas básicas, puesto que la Constitución española de 1978 reformula el Tribunal con parámetros claros.

Estos parámetros serían, en primer lugar su consideración como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público; y en segundo lugar la ubicación institucional en el ámbito del Parlamento, del poder legislativo, cuando señala que dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. Pozuelo Meño lo define como dependencia orgánica e independencia funcional.¹⁸⁶

También González Rivas destaca la vinculación directa del Tribunal a las Cortes Generales tiene un doble alcance orgánico, y funcional, que afecta a la actividad fiscalizadora, dentro de la que para el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, actúa el Tribunal por delegación del Parlamento (artículo 136.1 de la Constitución).¹⁸⁷

Pérez Tórtola considera básico este tratamiento constitucional, porque lo aleja del ejecutivo, cuya actividad económico-financiera es el principal objeto a fiscalizar y, para ello, la Constitución le atribuye un estatuto «judicial» de independencia a sus miembros.¹⁸⁸

¹⁸⁶ Pozuelo Meño, Isabel. *Las relaciones del poder legislativo y las instituciones de control externo*. Auditoría Pública, 2009, n.º 49, p. 24.

¹⁸⁷ González Rivas, Juan José. “El recurso de casación contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas”. *Revista española de control externo*, 2005, n.º 21. 2005, p. 13.

¹⁸⁸ Pérez Tórtola lo considera básico, *por tanto, lo aleja del ejecutivo, cuya actividad económico-financiera será el objeto a fiscalizar más «natural», tal como recuerda el n.º 2 del artículo; en tercer lugar, la Constitución atribuye estatuto «judicial» de independencia a sus miembros, lo que subraya el estatus de la institución dotándola de la relevancia imprescindible para estar en condiciones de ejercer las funciones que le son propias; no está de más recordar que la independencia es un atributo que sirve de manera especial para remachar la imparcialidad y con ello la credibilidad de una institución que ejerce potestades de carácter público; y finalmente obliga a que sea una Ley Orgánica la que regule la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas, lo que ha de servir para reforzar su estabilidad y su preeminencia institucional* Pérez Tórtola, Ana Laría. *Revista Española de Control Externo*. N.º 37. Enero 2011. Presentación del artículo «La Constitución, la LOTCu y su Ley de funcionamiento (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley Orgánica 2/1982)», por Pascual Sala Sánchez (publicado en R. A. P, mayo-agosto 1990, n.º 122.), p. 102.

Martín Martín, resalta la importancia que da al Tribunal la CE, no solo por la mención directa, sino también por la exigencia de su desarrollo por ley orgánica.¹⁸⁹

También González Rivas destaca la vinculación directa del Tribunal a las Cortes Generales tiene un doble alcance orgánico, y funcional, que afecta a la actividad fiscalizadora, dentro de la que para el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, actúa el Tribunal por delegación del Parlamento (artículo 136.1 de la Constitución).¹⁹⁰

Pérez Tórtola destaca que la independencia es un atributo constitucional que sirve de manera especial para remachar la imparcialidad y con ello la credibilidad de la institución, lo que unido a que la CE obliga a que sea una Ley Orgánica, la que regule la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas, ha de servir, según los constituyentes, para reforzar su estabilidad y su preeminencia institucional.¹⁹¹

El TC se integra por los siguientes órganos:

- El Presidente, que es nombrado de entre sus miembros por el Rey, a propuesta del pleno del mismo Tribunal y por un periodo de tres años.
- El Pleno (compuesto por los Consejeros de Cuentas y el Fiscal).
- Los Consejeros de Cuentas en numero de 12, elegidos por las Cortes Generales (6 por el Congreso y 6 por el Senado) por mayoría de 3/5 de cada una de las Cámaras y por un periodo de 9 años.
- La Fiscalía que depende funcionalmente del Fiscal General del Estado, y que está integrada por el Fiscal del Tribunal de Cuentas, que ha de pertenecer a la carrera fiscal y es nombrado por el Gobierno, y los Abogados fiscales.
- La Secretaría General.

¹⁸⁹ Martín Martín, Paulino. “Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española de 1978”. Revista española de control externo, n.º15, p 24.

¹⁹⁰ González Rivas, Juan José. “El recurso de casación contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas”. Revista española de control externo, 2005, n.º 21.

¹⁹¹ Pérez Tórtola, Ana María. Revista Española de Control Externo. Nº 37. Enero 2011. Presentación del artículo «La Constitución, la LOTCu y su Ley de funcionamiento (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley Orgánica 2/1982)», por Pascual Sala Sánchez (publicado en R. A. P, mayo-agosto 1990, n.º 122), p. 102.

- La Sección de Fiscalización.
- La Sección de Enjuiciamiento.

Respecto a su ámbito de competencia, la LOTCu establece que, el Tribunal de Cuentas es único en su orden y extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional, *sin perjuicio de los órganos fiscalizadores de cuentas que para las CCAA pueden prever sus Estatutos. Depende directamente de las Cortes Generales.* Por tanto, es el supremo órgano fiscalizador, en materia económico financiera, del Estado y del sector público.

En relación con la Comunidades Autónomas, el artículo 153 CE, planteó la duda de si existía la posibilidad de la coexistencia del Tribunal de Cuentas con otros órganos de control externo, creados por las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de su potestad de auto organización, o bien, excluía su posible creación.¹⁹² El artículo 153 d) siempre fue entendido como una garantía de la extensión de la competencia del Tribunal de Cuentas en todo el territorio nacional y no como una exclusión de la posibilidad de otros órganos análogos creados en el ámbito autonómico.

La duda quedó rápidamente resuelta por el artículo 22 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que opta por la segunda opción, admitiendo expresamente que:

*Además de los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos, y en su caso las que por la Ley se autorizaran en el territorio comunitario, al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, sin perjuicio del control que compete al Estado en el caso de transferencias de medios financieros con arreglo al apartado dos del artículo ciento cincuenta de la Constitución.*¹⁹³

No obstante, en la década de los ochenta, se planteó el problema sobre la coexistencia de los Órganos de control externo con las Secciones Territoriales del Tribunal de

¹⁹² Las respectivas competencias de los Órganos de control externo y el Tribunal de Cuentas, son calificadas como paralelas por Casamort Comas. Casamort Comas, Elisenda. “Autonomies”. Revista Catalana de Derecho Público; 10. Las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo creados por las Comunidades Autónomas, p.104.

¹⁹³ Red de controles la denomina Nieto Alba. Nieto Alba, Ubaldo. “Posmodernidad y vigencia de la Constitución”, Revista española de control externo, n.º 15, p. 18.

Cuentas, que fueron introducidas por el artículo 14 de la ley 12/1983, de 14 de octubre, del Proceso Autonómico, pero que, posteriormente, fueron suprimidas de forma expresa por la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En el mismo sentido, se había pronunciado ya la norma de desarrollo del 136 CE. La LOTCu acepta de manera indubitada 194 la coexistencia, como deja claro el artículo 1-2, al referirse al Tribunal de Cuentas:

Es único en su orden y 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. Depende directamente de las Cortes Generales.

A partir de aquí, se planteó una segunda cuestión. ¿Cuál era la posición relativa entre el Tribunal de Cuentas y otros órganos de control externo, creados por las Comunidades Autónomas?¹⁹⁵

¹⁹⁴ Sola Fernandez .Tribunal de Cuentas. *Asociación de Censores Letrados y Contables. Servicio de Estudios del Tribunal de Cuentas*. Crónica, 1987, pp. 165 y 166.

¹⁹⁵ Véase el Voto particular del Magistrado Mendizábal Allende a la STC 190/2000, de 13 de julio, La coexistencia de controles externos del Estado y de las Comunidades Autónomas sobre su actividad presupuestaria y económica. El magistrado discrepante parte del parco planteamiento que hicieron los constituyentes en el apartado d), del artículo 153. La parquedad constitucional, tampoco fue extensamente desarrollada en este aspecto, por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, sobre financiación de las Comunidades Autónomas, cuyo artículo 22 recogió la siguiente dicción: *Además de los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos, y en su caso las que por la Ley se autorizaran en el territorio comunitario, al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas, sin perjuicio del control que compete al Estado en el caso de transferencias de medios financieros con arreglo al apartado 2 del artículo 150 de la Constitución.* En su opinión entre el "además" con que empieza y el "sin perjuicio" con que termina, el artículo 22, al que califica de *norma ambigua y claudicante* minimizó la imagen constitucional del Tribunal de Cuentas, recortando por abajo y por arriba sus funciones fiscalizadora y jurisdiccional, ya que olvidó, entre otras cosas, *que cualesquiera que fueren las formas de control genérico que se reserve el Estado, el control específico respecto de la gestión económica corresponde indeclinablemente al Tribunal de Cuentas, sin limitación ni condicionamiento alguno.*

Por su parte, considera que la LFTCu, en su artículo 29 si delimita con mayor rigor las relaciones mutuas con los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas ya que impone *que coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y evite la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras*, de la misma manera que establece *que dichos órganos autonómicos deban remitir al Tribunal de Cuentas los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico.*

Así recoge la ley doctrina constitucional ya que *En tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, en cuya opinión "la Constitución no exige que el Tribunal de Cuentas sea el único órgano*

La Sentencia Tribunal Constitucional número 187/1988, de 17 octubre deja muy claramente sentada su doctrina. La primera la STC dictada 187/1988, lo fue en relación con la constitucionalidad de la Ley de la Sindicatura de Cuentas catalana. Después hubo una segunda, la STC 18/91 sobre la ley del Consejo de Cuentas de Galicia.

fiscalizador de la actividad financiera pública, pero sí que mantenga una relación de supremacía frente a otros órganos fiscalizadores", de modo que dicho Tribunal "es supremo pero no único cuando fiscaliza" (STC 18/1991, de 31 de enero, FJ 2).

La falta de coincidencia en las expresiones utilizadas constitucionalmente para delimitar la función del Tribunal de Cuentas genéricamente y respecto de las Comunidades Autónomas, en su opinión, *no es discrepante ni menos aún una antinomia, una contradicción de los artículos 136.1 y 153 d). En efecto, la actividad económica de las mismas, en cuanto implica la gestión de las Haciendas Públicas, incluyendo en consecuencia su aspecto presupuestario. Así lo ponen de manifiesto muchas normas de nuestro ordenamiento, donde se han regulado o se regulan bajo el mismo epígrafe y en un bloque conjunto las dos vertientes esenciales -ingresos y gastos- con el gozne entre ambos que significan los presupuestos, como ocurría en la venerable Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911, vigente durante dos tercios de siglo hasta 1977. Y así sucede también con el Título VII, bajo el epígrafe "Economía y Hacienda", en la propia Constitución.*

Concluye que la alusión del artículo 153 d) CE ha de reconducirse necesariamente mente, a la cláusula general de competencia que está configurada en el artículo 136.1, puesto que las Comunidades Autónomas, como integrantes del sector público, *quedan sometidas al régimen de contabilidad pública que implica, en el principio, la formulación de unos presupuestos y, en el final, la obligación de rendir cuentas, según establecen entre otros los artículos 14, 122 y 123 de la Ley General Presupuestaria. En este último aspecto, conviene insistir una vez más en que las cuentas son el reflejo documental de una gestión económica. Por ello el Tribunal, ha de "censurar" -y este es un concepto jurisdiccional con una terminología tradicional- no sólo las cuentas del Estado y del sector público estatal, sino también las que deben rendir cualesquiera otras Administraciones públicas.*

La coincidencia de los límites subjetivo -sector público- y objetivo -actividad económica- del ámbito de actuación del Tribunal de Cuentas es absoluta y tiene que ser así. Ello implica la intangibilidad de sus funciones respecto de uno y otro, dentro de ese campo coherentemente acotado. El control que el Tribunal ha de ejercer sobre las Comunidades Autónomas conlleva su doble función: fiscalizadora, para la comprobación de los criterios formulados en el artículo 31 de la Constitución, y jurisdiccional, que consiste en el enjuiciamiento del manejo de los caudales públicos hasta declarar y exigir, en su caso, las correspondientes responsabilidades económica" de las Administraciones públicas afecta por una centenaria tradición a toda la vida

En definitiva, y como se concluye en esta nuestra Sentencia, el artículo 14 de la Orden Ministerial en entredicho no se inmiscuye en el ámbito de competencias de la Comunidad Autónoma de Cataluña ni menoscaba las de su Sindicatura de Cuentas. La coexistencia de funciones neta y meramente fiscalizadoras en manos de aquella y del Tribunal es, en lenguaje aritmético, una suma y no una resta. Más ven cuatro ojos que dos cuando se trata de garantizar el buen empleo de los dineros públicos, salgan de donde salieren, las arcas del Tesoro, como en este caso, o las cajas de las Haciendas territoriales. Fuera de tal actividad pesquisidora, el Tribunal de Cuentas tiene el monopolio de la jurisdicción contable cuyo objeto es la declaración y exigencia individualizada de la responsabilidad homónima respecto de quienes manejan esos caudales en las tres "esferas" de las Administraciones, estatal, autonómica y local. Era quizá innecesario pero clarificador en cualquier caso dejar bien sentadas tales premisas en esta sede constitucional.

El Constitucional, con el mismo razonamiento en ambas sentencias, acepta la posibilidad de los órganos de control externo autonómicos, pero sólo con función fiscalizadora, y no jurisdiccionales, con la siguiente argumentación.

c) Importancia relativa entre las funciones

Se ha generado una intensa polémica doctrinal sobre cuál de las dos funciones se ha de considerar como preferente.

Para algunos autores, como Medina Guijarro, la fiscalización constituye la actividad principal e imprescindible entre las distintas funciones que pueden desarrollar los Órganos de Control Externo, en los Estados modernos y democráticos de derecho. 196 Vallès, coincide ya que, para él, la actividad fiscalizadora es la actividad principal, la imprescindible y la que les da significado en un estado democrático y de derecho. 197 Asimismo Losada González presenta la función fiscalizadora, *como la primera y primordial función del Tribunal de Cuentas*.¹⁹⁸ En el mismo sentido Martínez Lago la considera cometido principal.¹⁹⁹ Para Sesma Sánchez es también el contenido principal de cualquier órgano de control externo, tal como se dice en el artículo 4 de la Declaración de Lima.²⁰⁰

Para Fanlo por la regulación constitucional, con la doble función a partir de la Constitución de 1978, es posible hablar de un cambio, de una inversión de esta situación, reflejo, de la evolución de las técnicas de control de los gastos públicos ante la necesidad de superar el mero control de legalidad para adentrarse en el control de gestión. Sin desaparecer la función jurisdiccional (hace mención al inciso, sin perjuicio *de su propia jurisdicción*, del artículo 136.2 CE), considera que ha quedado relegada

¹⁹⁶ Medina Guijarro, Javier. “La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en relación con el principio de transparencia en la elaboración de los presupuestos de las entidades del Sector público”. Revista española de control externo, 2007, n.º 25, p. 18 y 19.

¹⁹⁷ Valles i Vives, Francesc. *El control extern de la despesa pública. Configuració i garantia constitucional*. EAPC.2003, p. 187.

¹⁹⁸ Losada González, Herminio. La responsabilidad contable. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Ed. Aranzadi, 2013, p. 1109.

¹⁹⁹ Martínez Lago, Miguel Angel, *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p.337.

²⁰⁰ Sesma Sanchez, Begoña. *Tribunal de cuentas de las comunidades europeas y tribunal de cuentas español: diferencias y relaciones*. Presupuesto y gasto publico, 199, n.º 18, p. 98.

a una función secundaria en relación a la función principal, constitucionalmente atribuida, la fiscalizadora.²⁰¹ Rosinyol considera que ambas funciones son independientes y no se puede establecer una relación de jerarquía de una función respecto de la otra,²⁰² Jiménez Rius acaba destacando lo poco claro de la cuestión.²⁰³

Por contra Fanlo, acaba argumentando que ambas funciones han de estar en pie de igualdad, ya que lo importante no ha de ser el número de fallos condenatorios que pronuncie el tribunal, sino el correcto, puntual y cualificado seguimiento de la actividad económica que dará origen a una información de máxima utilidad, para, en su caso corregir los errores.²⁰⁴ Para cerrar el círculo de opiniones, Mendizábal Allende considera que la función fiscalizadora es secundaria²⁰⁵ siendo la esencial la jurisdiccional. Al contrario, Martínez Lago la considera que no es la más importante..²⁰⁶

No obstante, Cubillo hace mención a que la función fiscalizadora y la jurisdiccional se consideran en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo distintas y de igual relevancia, sin que deba considerarse la prevalencia de una sobre otra. 207

Es difícil calibrar la importancia de una y otra desde un punto de vista estrictamente jurídico. Es evidente que las dos tienen un reconocimiento constitucional, indudablemente más explícito en el caso de la función fiscalizadora, pero no se puede negar el reconocimiento, como mínimo indirecto de la jurisdiccional. Por otra parte, toda institución viva, evoluciona. La presión social es indudable que influye, y en la situación actual de la vida política española, se está inclinando la balanza del lado de la función jurisdiccional.

²⁰¹ Fanlo Lora, Antonio. *Relaciones del tribunal de cuentas con las Cortes Generales: la comisión mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas*. p. 331.

²⁰² Rosinyol i Vidal, Carle. *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*. Civitas. 2ª Ed. 1999, p. 22.

²⁰³ Jimenez Rius, Pilar. *El control de los fondos públicos*. Civitas 2007, pág. 405

²⁰⁴ Fanlo Lora. *El Tribunal de Cuentas y las Corporaciones Locales*. INAP. 1986, p. 145.

²⁰⁵ Mendizábal Allende, Rafael. *Función y esencia del Tribunal de Cuentas*. Revista española de control externo. 2001, n.º8, p. 191.

²⁰⁶ Martínez Lago, Miguel Ángel, *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p.332.

²⁰⁷ Cubillo Rodríguez, Carlos. "La fiscalización en la Jurisprudencia". Revista española de control externo. n.º 45. Septiembre 2013, p. 70.

1.6 RELACIONES CONTROL INTERNO EXTERNO

a) Planteamiento

La coexistencia de diferentes instituciones encargadas del control de los recursos públicos, es una realidad frecuente en los ordenamientos jurídicos de los países democráticos. La forma más extendida, con diversas variaciones en función de la tradición o estructura constitucional, es la coexistencia de un órgano vinculado al parlamento, con una estructura de control insertada dentro de las organizaciones administrativas, control interno, pero dotada de autonomía funcional. Además, cuando se trata de estados con niveles de administración territorial dotados de un grado de autonomía de cierta importancia, también se incluyen instituciones de control de ámbito territorial limitado.

La legislación, el artículo 140 de la LGP, al regular el control de la gestión económico-financiera del sector público estatal, recoge en un mismo artículo las dos caras del control, interno y externo,²⁰⁸ que hasta ahora se habían regulado por separado. Por un lado, el párrafo primero, recoge la condición constitucional de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, del Tribunal de Cuentas, al que corresponde el control externo del sector público, que ejerce en los términos establecidos en la Constitución, en su ley orgánica y en las demás leyes que regulan su competencia.

Por otro, el segundo párrafo, atribuye a la Intervención General de la Administración del Estado el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, que lo ejercerá en los términos previstos la LGP, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle.

Por contra, la LRBRL, como ha sido tradicional, separa las atribuciones de control interno y externo. Así, el externo en su artículo 115, establece que la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las Entidades locales corresponde al Tribunal de Cuentas, y su alcance y condiciones será el que establece la LOTCu, y sin perjuicio de los supuestos de delegación previstos en la misma, a lo que habría que

²⁰⁸ Sus relaciones son calificadas por Fernández Díaz como problema fundamental. Fernández Díaz, Andrés. “¿Puede hablarse de una economía del control?”. Revista española de control externo, 1999, n.º 1, p. 41.

añadir las previsiones de los distintos estatutos o legislación propia de las distintas comunidades Autónomas, respecto de sus órganos de control externo.

El interno en el 92 bis, queda atribuido a los funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional, puesto que establece como funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional, el control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad, tesorería y recaudación.

b) Importancia del control interno para el externo

En las relaciones entre controladores internos y externos, como hemos comentado anteriormente, aunque con algunas excepciones, la tendencia general es reservar el control previo a los órganos de control interno, y compartir ambos el control posterior. Si el control interno es fiable, y se efectúa con celeridad, se reduce enormemente el plazo que tanto el control externo, como el control político, requieren para analizar los resultados de la gestión pública, puesto que los resultados presentados por el órgano de control interno tendrán una presunción de veracidad. Armet Coma, llega a afirmar que el éxito del control externo, depende del interno.²⁰⁹ No es nada diferente de lo que ocurre en el mundo de la auditoría privada. El auditor privado, comienza su labor evaluando los sistemas de control establecidos por las empresas para garantizar sus activos, y en función de su bondad y fiabilidad, se verá obligado a efectuar más o menos pruebas de auditoría.

En el campo del sector público ocurre exactamente lo mismo, un buen control interno, fiable en su actuación permite aligerar la intensidad del análisis de órgano de control externo, lo cual supone una mejor gestión global de los recursos públicos. 210 Pero además también puede evitar muchos errores y posibilidades de fraude. No sólo durante la gestión de los recursos públicos, sino también con posterioridad a ella, puesto que permite ahorrar muchos recursos al control externo que pueden ser destinados a incrementar los exámenes de economía, eficacia y eficiencia en el gasto, o al ahorro. Al

²⁰⁹ Armet Coma, Lluís. “Control externo del sector público”. Revista española de control externo, 2004, n.º 16, 2004, p. 109.

²¹⁰ Mejorar la interacción entre ambos es una de las recomendaciones del V Congreso de EURORSAI.

contrario, si el control interno no da un nivel mínimo de seguridad, la función del control de legalidad del órgano fiscalizador puede convertirse en una duplicidad o reiteración del elaborado por el control interno. En este sentido, afirma Longás, la complejidad de la actividad administrativa exigió el establecimiento de unos órganos específicos encargados de controlarla, unos órganos ajenos a la Administración y otros que se integran en ella, cuanto mayor y más efectivo sea el control interno, más posibilidades reales y materiales tiene el control externo.²¹¹

Así, en aquellos sistemas democráticos en los que la función fiscalizadora interna no está excesivamente arraigada y consolidada, un alto porcentaje de los recursos humanos, materiales y temporales del órgano de control externo se destinan a comprobar los estados financieros y los datos contables presentados por el responsable de efectuar el control interno de cada país. Esto se traduce también en el perfil profesional de su personal y hasta en las consecuencias de sus resultados de fiscalización, puesto que lo que demuestra la necesidad de esta “revisión” contable realizada por el órgano de control externo es la falta de confianza en la función de control previo de la Administración. Y si el control interno es débil, las posibilidades de comisión de irregularidades y fraude contable en la gestión de los fondos públicos van a ser superiores, por lo que, como decíamos, puede llegar a condicionar las competencias que se atribuyan al órgano de control externo.

Sin embargo, en aquellos países en los que el control interno está perfectamente consolidado en la estructura orgánica y funcional del Estado, las principales funciones (y preocupaciones) del control externo se centran en detectar las irregularidades operativas en la gestión y a proponer medidas y recomendaciones para una gestión más eficiente, puesto que la probabilidad de irregularidad contable es enormemente baja y

²¹¹ Tal y como afirma Longás *La complejidad de la actividad administrativa y la seguridad de que la misma se ajusta a las normas económico-financieras exigió el establecimiento de unos órganos específicos encargados de controlarla, en el más estricto sentido que de esta palabra nos da la Real Academia de la Lengua Española, a fin de comprobar, intervenir e inspeccionar la actividad económica de la Administración. Para ello se configuran unos órganos ajenos a la Administración y otros que se integran en ella.*

De este modo y como consecuencia, cuanto mayor y más efectivo sea el control interno, más posibilidades reales y materiales tiene el control externo. Longás Lafuente, Antonio. “La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico Civitas”. Revista española de derecho financiero, 1995, n.º 85, 1995, p. 54.

por lo tanto, la dedicación del control externo a su examen, es también mucho menor.²¹² No obstante, debemos tener en cuenta que, un sistema de control, por correcto que sea, no siempre puede descubrir todos los fraudes que se produzcan, especialmente si han sido cometidos con la connivencia de diversas personas situadas en determinados puestos clave de la organización, pero un buen sistema de control sí será disuasivo, con lo que las probabilidades de que se lleven a cabo los fraudes son mucho menores. Así el control interno, puede organizarse como control de transacciones, y el externo de sistemas.²¹³

Tampoco se llega nunca a tener un sistema de control interno “perfecto”²¹⁴ e, incluso el intento de lograrlo puede representar a la organización un coste inasumible o bien, por su complejidad,²¹⁵ o bien por hacer ineficaz la organización,²¹⁶ imposibilitando la conclusión de cualquier trámite o procedimiento, con requerimientos extremos y basados en una total y absoluta desconfianza hacia los encargados de desarrollar las funciones de gestión. Lo realmente importante es la eficacia del control. Como expresa Cubillo Rodríguez, el índice de la corrupción es directamente proporcional a la cantidad de los controles e inversamente proporcional a la calidad de los mismos. Tampoco es bueno un exceso de mecanismos de fiscalización, pues los controles se frecuentemente solapan y se obstaculizan entre sí, y propician la mera comprobación formal superficial, por contra si los sistemas de control se simplifican, facilita las

²¹² Fidalgo Pérez destaca las debilidades del control interno en las corporaciones locales. Fidalgo Pérez, Domingo. “Presente y futuro de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre las corporaciones locales”. Revista española de control externo, 199, n°1, p. 108.

²¹³ Porras Gómez, Antonio-Martín. *La pirámide de control: un modelo de control presupuestario integrado*. Presupuesto y Gasto Público, 2014, n°77, p. 237.

²¹⁴ Como dice Navas Vázquez, la suficiencia del control es opinable. Navas Vázquez, Rafael. “La posición institucional de los órganos de control externo: la necesidad de una orientación adecuada”. Civitas. Revista española de derecho financiero, 2006, n.º 130. 2006, p.308.

²¹⁵ Se le ha denominado paradoja del control. Vide Fernández-Victorio de la Fuente, Francisco. La fiscalización del Presupuesto de la Administración del Estado y de sus modificaciones. Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, pp. 8 y 9..

²¹⁶ Fernández Díaz afirma que si bien un buen control implica una mejora económica de la gestión, este ha de tener límites. Fernández Díaz, Andrés. “¿Puede hablarse de una economía del control?”. Revista española de control externo, 1999, n° 1, p. 48.

fiscalizaciones rigurosas y en profundidad, con lo que el fraude en la vida pública disminuye.²¹⁷

Pero tampoco podemos convertir el control en un fin en sí mismo, al contrario, el control es un medio para conseguir el auténtico fin, que es la correcta y eficiente utilización de los recursos públicos. Coincidimos con Blasco Lang en que el control nunca debe considerarse como un fin en sí mismo, sino, al contrario como un instrumento de ayuda y apoyo a la gestión pública.²¹⁸

Entraremos con más detalle en las posibles soluciones a estos problemas, más adelante, al abordar las cuestiones relativas a la coordinación entre los distintos órganos de control.

De este modo, y a pesar de la distinta dependencia orgánica de las instituciones de control interno y externo, no se han de considerar ambas funciones como actividades contrapuestas,²¹⁹ sino, en el sentido iniciado por el artículo 140 de la LGP, como dos facetas de una misma actividad, el control de los fondos públicos. Es obvio que, en ciertas ocasiones se pueden dar situaciones de recelo o desconfianza entre ellas, como por otra parte se dan entre diversas instituciones públicas, pero el ordenamiento jurídico debe asegurar las condiciones para que esa relación sea de coordinación y complementariedad, si el objetivo último es conseguir un control eficaz del gasto y la gestión de los fondos públicos que realiza la administración, con el menor coste posible

²¹⁷ Dice Cubillo Rodríguez que *El progreso de la corrupción es directamente proporcional a la cantidad de los controles e inversamente proporcional a la calidad de los mismos: La existencia de un exceso de mecanismos de fiscalización, lejos de crear un espacio de seguridad, tiende a crear un espacio de impunidad, pues los controles se solapan, se obstaculizan entre sí, y llevan a situaciones de mera comprobación formal, de índole superficial, favorecedora del desarrollo de prácticas corruptas. Frente a este panorama pesimista tenemos, en cambio, que si los sistemas de control se simplifican, pero permiten fiscalizaciones rigurosas y en profundidad, el fraude en la vida pública retrocede.* Cubillo Rodríguez, Carlos. "Hacia una teoría general de la corrupción en la vida pública". Revista española de control externo, 2001, n.º 9, p. 68.

²¹⁸ Blasco Lang dice que *en que una primera idea de carácter general es que el control debe considerarse no como un fin en sí mismo, sino como un instrumento de ayuda y apoyo a la gestión pública. En toda estrategia de implantación o modificación de sistemas de control debe estar presente lo anterior.* Blasco Lang, José Juan. El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno. Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, p. 70.

²¹⁹ Como señalan López y Ortiz, la finalidad de ambos controles es la misma. López Hernández, Antonio M. y Ortiz Rodríguez, Domingo. *El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas, en La ciencia de la contabilidad.* Doctor Mario Pifarré Riera. Ed. Universidad de Barcelona, p. 504.

para los ciudadanos, que al fin y al cabo son los que sostienen con sus tributos las administraciones, y en cuyo exclusivo interés han de trabajar los controladores.

En nuestro país Velarde Fuertes destaca la evidente utilidad que tiene la función interventora para la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, porque que constituye una garantía de regularidad en la gestión.²²⁰

c) Distribución de competencias entre control interno y externo

A partir de esta distinción básica intentaremos resaltar aquellas características materiales, relativas a la esencia de sus propias funciones, que nos permiten diferenciar ambos controles de una forma más precisa:

Hemos visto que el 140 LGP, para la administración estatal, y el 115 y 92 de la LRBRL, hacen la encomienda a los órganos de control externo e interno de sus funciones, pero, a grandes rasgos, ¿Cuál es el contenido real de la distribución de competencias?

El sistema español, responde al modelo más extendido en el ámbito continental europeo. Los órganos encargados del control interno, las intervenciones de la Administración pública, realizan un control que, en su faceta de la denominada función interventora, es preventivo, es decir, un control tendente a asegurar la corrección de la propuesta de acto administrativo con relevancia presupuestaria, con anterioridad a la realización del acto. Por contra, el control realizado por los órganos de control externo es siempre un control que se realiza de forma posterior a la ejecución de los gastos.²²¹

²²⁰ Velarde Fuertes, Juan. “La transparencia de las Leyes Generales Presupuestarias como elemento esencial para el control externo de los ingresos y gastos de la Administración Pública”. Revista española de control externo, 2008, n.º 29, p. 75.

²²¹ Pérez Pérez, José Alberto. Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes. Presupuesto y Gasto Público N° 50 2008, pág. 88 y 89. Pérez alude a este doble esquema de control, como una de las características de nuestro sistema de control, común en los tres niveles de administración territorial. *En conclusión, el esquema de control que tenemos en España, con carácter general, se caracteriza porque en las tres Administraciones territoriales se puede hablar de un control interno y de un control externo, ejercido en ambos casos por órganos distintos. Así, en el ámbito estatal el control externo se ejerce por el Tribunal de Cuentas y el interno por la IGAE; en el ámbito autonómico el control interno se ejerce por las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas y el externo por el Tribunal de Cuentas y por los Órganos de control externo (Órganos de control externo), creados por los respectivos estatutos de autonomía. Finalmente, en el ámbito local, el control externo se atribuye al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de control externo y el control interno a la Intervención de la Entidad Local.*

Son significativas las excepciones de Italia o Portugal,²²² donde una parte importante de los órganos de control externo también realizan la intervención con anterioridad a la ejecución del gasto público, habilitando y autorizando los pagos. No obstante, la tendencia general es la contraria, reservar el control de legalidad preventivo al control interno por dos razones básicas. La primera es de orden práctico, si se está ejerciendo un control de legalidad del gasto público, este se ha de realizar con carácter previo, si se quiere evitar las irregularidades legales y contables antes de que estas se produzcan, pero, en principio, parece que puede ser más ágil si se realiza por los órganos internos de la propia administración.

La segunda es más conceptual, si se quiere una asepsia total en la intervención del control externo, es mejor que no tenga ningún tipo de contaminación en la ejecución del proceso de gasto público.

Esta distribución condiciona el enfoque de actuación de los órganos. Así el control interno, cuando es mediante función interventora se realiza acto por acto y de forma individualizada. El control externo por contra, se focaliza en el global de la actividad económico-financiera realizada por el sector público o en un determinado ámbito de este.

Asimismo, el control interno, cuando es en la modalidad de función interventora, permite la alteración y modificación de la propuesta de acto administrativo, con el fin de conseguir una adecuación entre el ordenamiento jurídico y el acto administrativo, en la medida que se persigue asegurar el cumplimiento de la legalidad. En cambio, la actuación a posteriori del control externo, no es revisora, no permite alterar ni modificar los actos fiscalizados, que son actos definitivos. Su principal función es la de poner de manifiesto las infracciones, abusos y prácticas irregulares que se hayan podido cometer, así como sugerir los mecanismos de mejora que considere oportunos, para que aquellas situaciones no vuelvan a repetirse o para conseguir una gestión más apta para lograr los objetivos y programas establecidos con anterioridad en la Ley de Presupuestos.

No obstante, como señala Díaz Zurro tampoco hay que olvidar que las coincidencias, en los aspectos técnicos, de contenidos, ámbito, alcance, soporte y finalidad que ofrecen las dos modalidades de control, interno y externo, lo que, en su opinión, en muchos casos debe ser un elemento básico de coincidencia, que afecta a una posible coordinación de

²²² Lazo Vitoria, Ximena El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Documento de trabajo 156/2010. Fundación Alternativas., p. 24.

tareas, aunque parece inevitable una superposición, que necesariamente ha de producirse en ciertos supuestos.²²³

En esta misma línea, para Nieto, la extensión del control financiero, hace al interno, un modelo de control más próximo al control externo del Tribunal de Cuentas.²²⁴

Algunos autores como Arnedo Orbaños se plantean, el problema derivado de la coordinación control interno-control externo, y entre los controles externos entre sí, cuando como en el caso de España, coexisten junto con una institución de ámbito nacional, otras instituciones limitadas al ámbito regional, todo ello combinado con la necesidad de cooperación internacional entre controladores.²²⁵ Desde su punto de vista en primer término, se debería analizar la posibilidad de modificar el control interno,

²²³ Díaz Zurro, Alicia. “El control externo visto desde el control interno”. Revista española de control interno. pp.92 y 93.

²²⁴ Ubaldo Nieto de Alba, Ubaldo. Control del sector público: perspectivas de futuro. Revista española de control externo, 1999, n.º 1, p. 16.

²²⁵ Arnedo Orbaños, Miguel Angel. La integración del control de los fondos públicos en el contexto de la mundialización, pág. 41. El autor también considera que *Convendría también que se analizase la regulación sobre el control externo de los Organismos internacionales e Instituciones multilaterales en los que existe aportación de fondos públicos con un doble propósito: por una parte, el de establecer con claridad los mecanismos de nombramiento de los auditores, y por otra, el de precisar la extensión del mandato que éstos reciben. En lo que se refiere al primero de estos dos aspectos, sería conveniente que los Organismos internacionales y las Instituciones multilaterales adoptasen las medidas oportunas para terminar con la imprecisión que viene rodeando, en general, la designación de sus auditores externos. En este sentido, como se señala en Arnedo (1999) [9], sería oportuno que el mandato para ejercer el control externo de las cuentas o la gestión de dichas instituciones y organismos se acomodara, como mínimo, a dos requisitos: basarse en una norma vinculante para el Organismo y que en ella se establezca con claridad el mandatario sobre el que recae finalmente el encargo. Por lo que respecta a la necesidad de precisar el contenido del mandato, deberían determinarse con nitidez tanto el alcance y ámbito del mandato como los criterios y procedimientos por los que ha de regirse la auditoría externa. Estos últimos deberían estar orientados por el propósito de conseguir no sólo una cierta equiparación de las posibilidades de actuación de los auditores, sino además por que dichas posibilidades fuesen lo más amplias posibles. De este modo se conseguiría alcanzar el mayor grado de homogeneidad posible en las actuaciones de los diferentes instrumentos de control, junto al máximo nivel de verificación de que la gestión del dinero público invertido se somete a los principios de eficacia, eficiencia y economía.*

Al mismo tiempo, debe reforzarse la colaboración entre los órganos de control en todos los campos. La cooperación podría abarcar desde el simple intercambio de información hasta la práctica de actuaciones conjuntas de control, con el formato que se considerase más adecuado en cada caso; sin olvidar las posibilidades que ofrece el área de la formación profesional de los funcionarios.

preponderancia de los intereses institucionales sobre los generales han impedido llegar más lejos. El fenómeno de la mundialización ha hecho, sin embargo, que la necesidad de una mayor coordinación y racionalización se sienta hoy con mayor intensidad, y es de esperar que, a partir de ahora, se tomen disposiciones más contundentes en este sentido.

para poder adaptarlo a las exigencias de agilidad que se derivan de los cambios tecnológicos introducidos en la actividad y gestión económica y financiera, en la medida en que afecten a la actividad del sector público.

También sería necesario tender a un mejor acoplamiento entre ambos controles. Velarde Fuertes destaca esta necesidad de coordinación.²²⁶ El control interno tendría que servir de elemento básico para los trabajos a llevar a cabo por parte de los órganos de control externo con un *doble propósito: analizar la fiabilidad de los sistemas de control*

²²⁶ Una comparación entre las funciones de la IGAE y del Tribunal de Cuentas pone de relieve que sólo la de control interno de la IGAE y la fiscalizadora del Tribunal tienen entre sí puntos de coincidencia. Las restantes son exclusivas de una u otra institución, lo que no significa, como se demostrará posteriormente, que no tengan influencia unas en otras. No es malo señalar que el Diccionario terminológico de la IGAE define el control interno aquí considerado como «aquél que se realiza por órganos de la propia Administración», añadiendo que el «control interno de la gestión económico-financiera del sector público estatal se realizará mediante el ejercicio de la función interventora y del control financiero». De otro lado, a partir de los correspondientes textos legales, define la función interventora como

«aquella que tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos con el fin de asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajusta a las disposiciones aplicables a cada caso»; y al control financiero del sector público como «conjunto de procedimientos que tienen por objeto verificar que la situación y funcionamiento en el aspecto económico-financiero del sector público estatal se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia». Pongamos esto en relación con el artículo 9 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (2/1982, de 12 de mayo), y de esta especie de contraste de las respectivas funciones de control o fiscalización de ambas instituciones se desprende que:

1. El control interno desarrollado por la IGAE recae sobre el sector público estatal, mientras que la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas alcanza a todo el sector público.
2. Existe una completa coincidencia en lo que atañe a los objetivos perseguidos, o ámbito objetivo, ya que en las dos instituciones se persigue el comprobar que en la actividad económico-financiera pública se cumplen los principios de legalidad, economía, eficacia y eficiencia.
3. El control ejercido por el Tribunal de Cuentas es consuntivo o posterior, es decir, recae sobre la actividad económico-financiera una vez que ya ha sido realizada, mientras que el de la IGAE es previo (función interventora) y también posterior (control financiero).

Podría, pues, decirse que el conjunto intersección de las funciones de la IGAE y del Tribunal de Cuentas está conformado por el control posterior de la actividad económico-financiera del sector público estatal, campo en el que si no se actúa de forma coordinada podrían producirse diversos inconvenientes, que seguramente acabarían despertando las viejas voces críticas de la existencia poco explicable de dos órganos públicos de control. Velarde Fuertes, Juan. La transparencia de las Leyes Generales Presupuestarias como elemento esencial para el control externo de los ingresos y gastos de la Administración Pública. Revista española de control externo, 2008, n.º 29, p. 74.

interno implantados y de utilizar los resultados obtenidos para los propios fines del control externo.

También considera necesaria la colaboración de los distintos órganos de control externo, en función de su competencia territorial. Los órganos de control externo de ámbito geográfico reducido, han de colaborar, con los de ámbito más general, principalmente en las tareas fiscalizadoras, por contra los órganos de control externo de ámbito más amplio deberían ocuparse, preferentemente, de realizar análisis horizontales comparativos y verificar las cualidades y deficiencias del control externo realizado por los órganos de control de ámbito inferior.

Desde su punto de vista, dada la especial importancia que ha adquirido la mundialización en el terreno financiero, los órganos de control externo deberían ampliar sus competencias de cara a poder prestar especial atención a verificar la calidad de los controles establecidos por los órganos reguladores y supervisores de las entidades financieras (como el Banco de España o la Comisión Nacional del Mercado de Valores y sus equivalentes en otros países). Como señala Díez Zurro,²²⁷ la evolución de los sistemas de control, puesto que no existen diferencias en los objetivos perseguidos por las normas que regulan los dos controles, tiende hacia una unificación de objetivos. También Blasco Lang ahonda en la cuestión, resaltando la necesidad de coordinación, coordinación que debe entenderse, en sentido vertical y horizontal, entre todas las instituciones de control interno de los diferentes ámbitos territoriales del Estado, y entre

²²⁷ Díez Zurro, Alicia. El control externo visto desde el control interno. Revista española de control interno, pp.106 y 107. Es básico señalar, sin embargo, que no existen diferencias en los objetivos perseguidos en ambos modelos de control. En efecto, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas delimita la función fiscalizadora al referirse al sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía; por su parte, la Ley General Presupuestaria en 1977 ya amplió el contenido del control interno al ámbito de la eficiencia y la eficacia, equiparando, por tanto, los propósitos de la actuación de ambas instituciones. A partir de aquí, el progreso lógico de ambos modelos evoluciona desde la única comprobación del sometimiento a la legalidad, hacia la valoración de la eficacia, eficiencia y economía de la gestión pública y, paralelamente, hacia el diseño de metodología y herramientas de control más adaptadas a la realidad controlada que las utilizadas en modelos tradicionales, propósito que es común en ambas instituciones. Pero tampoco hay que olvidar que la coincidencia, en el aspecto puramente técnico, de los contenidos, ámbito, alcance, soporte y finalidad de las dos modalidades de control, interno y externo, que se produce en muchos casos debe servir de punto de partida y punto de encuentro en aspectos que afectan a una posible coordinación de tareas, aun reconociendo la inevitable superposición de las mismas, que necesariamente ha de producirse en ciertos supuestos.

las de control interno y de control externo, lo que evitaría la duplicidad de trabajos y el ejercicio de controles similares.²²⁸

Creemos que no puede ser de otra manera. Como ya hemos señalado, y posteriormente volveremos a insistir, la aprobación de la LGP en 1977 supone la superación del mero control de legalidad para incluir dentro de las funciones del control interno el análisis de la economía, eficacia y eficiencia de la actuación del sector público, con lo que el ámbito de actuación de las instituciones de control interno y externo resulta equiparado. Ya lo advierte Rodríguez Bermejo, al analizar el proyecto de CE, que no puede, dado el enfoque de los constituyentes dieron a los artículos relativos al gasto público, limitarse el control a la mera legalidad, pues el gasto público adquiere una dimensión más allá del mero acto administrativo y sus controles propios, sino también lo que él denomina la legitimidad del gasto público, de manera que lo que se plantea es la necesidad de controlar no la legalidad de la realización de un determinado gasto público –que viene dada por el respeto a las normas constitucionales, legales y reglamentos que regulan el procedimiento administrativo de ejecución del gasto público, sino la legitimidad de la decisión de gasto público, su conformidad con los principios de la Constitución de cara a una justa asignación de los recursos públicos, que opera como límite al ejercicio por el Poder Legislativo de su poder financiero en materia de gasto público.²²⁹

La incorporación de los citados principios a la Constitución lógicamente marca la evolución posterior de la legislación que regula el control. Así la legislación constitucionalista, tanto la LOTCu, como el TRLGP, y la LGP de 2003, así como el

²²⁸ Blasco, además cree que *Asimismo el principio debe aplicarse en el sentido de favorecer unos sistemas de información económica y una normativa reguladora de la actividad económico-financiera inspirados en los mismos principios*. Blasco Lang, José Juan. El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno. Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, p. 82.

²²⁹ Rodríguez Bereijo, plantea que *o que ahora se plantea es la necesidad de controlar no la legalidad de la realización de un determinado gasto público –que viene dada por el respeto a las normas constitucionales, legales y reglamentos que regulan el procedimiento administrativo de ejecución del gasto público; actos administrativos de gasto que, aunque discrecionales, son plenamente justiciables tanto en lo que se refiere a la competencia y respecto a la legalidad del procedimiento, como incluso a su finalidad (recurso por desviación de poder)-, sino la legitimidad de la decisión de gasto público, esto es su conformidad con los principios de la Constitución que establezcan el principio de una justa asignación de los recursos públicos como límite al ejercicio por el Poder Legislativo de su poder financiero en materia de gasto público*. Rodríguez Bereijo, Alvaro. Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución. Estudios sobre el proyecto de Constitución, Ed. CEC, Madrid, 1978, pp. 353-354.

TRLRHL, no podía ser de otra manera, han marcado una evolución, ya asentada desde la simple comprobación del sometimiento a la legalidad de la administración pública, hacia la valoración de la eficacia, eficiencia y economía de la gestión del sector público. Para Díaz Zurro ambos controles, dado el ordenamiento vigente comparten unos mismos objetivos, como son: el verificar que la contabilidad pública refleja razonablemente la realidad, la imagen fiel, económico patrimonial de la entidad sometida a control, coincidente con la auditoría privada, pero que además han de verificar la adecuación a la legalidad de la actividad controlada y comprobar el cumplimiento de los principios constitucionales de eficacia, eficiencia y economía que presiden la gestión pública.

Para Díaz Zurro, estos objetivos se orienten hacia un mismo fin; en definitiva, promover la mejora de las técnicas y procedimientos aplicados a la gestión económica y financiera, mediante la inclusión en los correspondientes informes de sus observaciones, propuestas y recomendaciones. También considera como elemento clave, la necesidad de un diseño de metodología y herramientas de control más adaptadas a la realidad del sector público.²³⁰ Esta es la visión que poco a poco se implanta en los órganos de control, no solo el control preventivo y sancionador, sino también la ayuda en la gestión.²³¹

d) La auditoría única como herramienta de colaboración entre los controladores

El concepto de auditoría única es un concepto que procede de la experiencia de diferentes sistemas comparados y que ha empezado a interesar a la doctrina en nuestro país. En Estados Unidos, como consecuencia de su estructura administrativa, basada en agencias, es frecuente la concurrencia de diversos organismos en la ejecución del presupuesto federal. Por ello, no era inusual que un mismo organismo fuera objeto de diversos controles, algunos de los cuales, incluso eran simultáneos y con el mismo alcance. Para evitar el coste de varios trabajos sobre lo mismo, y la carga innecesaria para el ente auditado de facilitar varias veces la misma información a los distintos

²³⁰ Díaz Zurro, Alicia. “El control externo visto desde el control interno”. Revista española de control interno, 2002, n.º 28, pp.92 y 93.

²³¹ Medina Jáber, Rafael. *Hacia un nuevo modelo de control de las finanzas públicas*. Auditoría Pública, 2009, n.º 47, p. 25.

auditores, la Ley sobre auditoría única de 1984, estableció que sólo era preciso efectuar una auditoría en cada organismo, en lugar de proceder a controles concretos de fondos concretos. Para ello era necesario la existencia de unas normas de auditoría uniformes, de ahí que las auditorías se realicen de conformidad con las *Government Auditing Standards (yellow book)*.²³² También se han dado significativos avances en el campo de la auditoría única en países como Holanda, o Portugal.

Arnedo Orbañanos²³³ destaca la racionalización de la actividad de los órganos de control, en aras a la realización de una actividad coordinada ha de tener en cuenta, entre otros, los principios de subsidiariedad y complementariedad.

Subsidiariedad, puesto que cada uno de los órganos fiscalizadores debería ceñir su actuación a aquellos ámbitos en los que presenta ventajas comparativas frente a las restantes instituciones. Para ello, se requiere, naturalmente, una clara identificación de los ámbitos competenciales de cada Institución.

Complementariedad, la actuación de los órganos con competencia en ámbitos más amplios debería evitar cualquier duplicación de lo ya realizado por los órganos de ámbito más reducido. Para ello, los primeros deberían actuar guiados por una doble finalidad: de un lado, la de utilizar la información derivada de las actuaciones realizadas por los órganos de ámbito más reducido, y de otro, la de verificar de un modo horizontal los resultados de estas para obtener conclusiones a lo ancho del espectro. Es lo que Navas Vázquez denomina una visión amplia del control.²³⁴ No es nada más que coordinación.²³⁵ Macho Berroya, en la misma línea insiste en la subsidiariedad y se refiere también a la colaboración como forma de complementariedad.²³⁶

²³² García Crespo destaca los ejemplos de EEUU y la UE. García Crespo, Milagros. “Una nota sobre la corrupción”. Revista española de control externo. Nº40. 2012, p. 183.

²³³ Arnedo Orbañanos, Miguel Angel. “La integración del control de los fondos públicos en el contexto de la mundialización”. Revista Española de Control Externo. n.º 6, p. 40.

²³⁴ Navas Vázquez, Rafael. “La posición institucional de los órganos de control externo: la necesidad de una orientación adecuada”. Civitas. Revista española de derecho financiero, 2006, n.º 130, p. 309.

²³⁵ Navas Vázquez, Rafael. *Alarma un sistema de control establecido por una ley orgánica del Control Externo*. Auditoría Pública. 2011, n.º 54, p. 95.

²³⁶ Macho Berroya, Mª Asunción. *El Principio de subsidiariedad y homogeneización en el trabajo de fiscalización*. Auditoría Pública, 2002, n.º 27, pp. 12 y 13.

No podemos tampoco olvidar que a veces el propio órgano gestor realiza funciones parciales de control interno, y, en este caso, como señala Blasco Lang,²³⁷ también diferentes órganos administrativos han asumido funciones, aunque sean parciales, de control interno, que quedan residenciadas en los propios gestores, lo que implica buscar fórmulas que permitan un ejercicio coordinado y eficiente de actuaciones, ya que una actuación atomizada y descoordinada por parte de los responsables del control produce información defectuosa y deficiencias en la detección de riesgos e irregularidades.

Esta necesidad de un sistema único de auditar²³⁸ y un marco de colaboración y confianza recíproca entre órganos de control, integración cooperativa, en palabras de Nieto,²³⁹ ha sido también sentida por la Unión Europea, dada su estructura compleja, donde coexisten órganos de control internos y externos, tanto comunitarios, como de los estados miembros y fundamentalmente de los trabajos llevados a cabo en el seno de la Unión Europea, se puede afirmar que bajo este concepto se comprenden las técnicas y los procedimientos que puedan hacer posible una actuación cohesionada del conjunto de órganos de control en un Estado, basado en una metodología total o parcialmente común y en una asunción recíproca de los resultados de las actuaciones de control, en los supuestos en que los agentes del modelo hayan actuado bajo las condiciones técnicas y profesionales que se hayan generalmente establecido.

El Parlamento Europeo, en su decisión de 10 de abril de 2002, pidió a la Comisión que elaborara un *informe sobre la viabilidad de introducir un modelo de auditoría única aplicable al presupuesto de la Unión Europea en el que cada uno de los niveles de control se base en el anterior; con vistas a reducir la carga sobre el objeto de la auditoría y aumentar la calidad de las actividades de auditoría, sin minar, no obstante, la independencia de las instituciones de control en cuestión*. Igualmente, pidió al Tribunal de Cuentas que emitiera un dictamen sobre este mismo tema.

²³⁷ Blasco Lang, José Juan. Revista española de control externo, Vol. 6, N° 18, 2004 El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria Pág. 178 *Es, pues, necesario establecer en el ámbito del sector público esta- tal los mecanismos de coordinación entre los diversos sujetos y agentes que ejercen tareas de control buscando fórmulas que permitan un ejercicio eficiente de sus actuaciones.*

²³⁸ Respecto de las Universidades vide Rodríguez Jiménez, José Luis. El valor del control interno en las Universidades Públicas Españolas. Presupuesto y Gasto Público, 2009, n.º55, p. 144.

²³⁹ Ubaldo Nieto de Alba, Ubaldo. “Control del sector público: perspectivas de futuro”. Revista española de control externo, 1999, n.º 1, p. 31.

En cumplimiento del mandato recibido, el Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas, emitió Dictamen No 2/2004 ²⁴⁰ sobre el modelo de «auditoría única»

El dictamen comienza reconociendo la realidad de la Unión Europea como una organización que es única en razón de su contexto político y jurídico, intermedio entre una confederación y una organización internacional, así como de su tamaño y complejidad. Al igual que en Estados Unidos, en la gestión de su presupuesto intervienen diversos organismos, con el agravante de serlo tanto de las instituciones Europeas como de los Estados miembros, a lo que en ocasiones se ha de añadir los Estados que son beneficiarios de algún tipo de ayuda comunitaria, pero que no son miembros de la Unión. Esta gestión también se ve complicada por el número y la variedad de regímenes de ayudas existentes con cargo al presupuesto comunitario, los millones de beneficiarios de las ayudas y la participación de tantos organismos de los Estados miembros, que en muchos casos, además, tienen culturas administrativas diferentes.

El punto de partida de la auditoría integrada ha de ser necesariamente un control interno fiable.²⁴¹ Además es la primera línea del control.²⁴² Por ello el dictamen señala que, los sistemas de control interno deberían incluir mecanismos que garanticen que se detectan y corrigen las debilidades de los propios sistemas, así como los errores e irregularidades de las operaciones, y, si es preciso, se proceda a la recuperación correspondiente.²⁴³

Si existen unos sistemas de control interno con unas normas y objetivos claramente definidos en sintonía con el órgano de control externo y una base objetiva, para evaluar el funcionamiento del control, y si este control es interno es correcto, se deben aceptar sus resultados.²⁴⁴

²⁴⁰ El dictamen se puede consultar en <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.douri=OJ:C:2004:107:0001:0020:ES:PDF>

²⁴¹ Barquero, Miguel. El control interno en trabajos de fiscalización. Auditoría Pública nº 47. 2009, pp. 50 a 53.

²⁴² La Ley *Sarbanes-Oxley* obliga al auditor a evaluar el control interno. Díaz Morales, José. La Ley *Sarbanes-Oxley* y la auditoría. Partida Doble, 2005, nº 169, p. 19.

²⁴³ En nuestro país, p.e. vide Melián Hernández, José A. Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público. Auditoría Pública, 2006, nº 39, p. 39.

²⁴⁴ Barquero, Miguel. *El control interno en trabajos de fiscalización*. Auditoría Pública, 2009, nº 47, p. 55.

Para ello el dictamen considera que es necesario:

a) Actuar de manera coordinada, evitando así un doble trabajo innecesario.²⁴⁵ Los planes de auditoría de las diferentes instituciones han de elaborarse con una concepción global del control, sin solapamientos ni duplicidades, actuando cada una de ellas en el ámbito que pueda ser más eficiente.²⁴⁶

b) Los controles deberían llevarse a cabo siguiendo unas normas comunes.²⁴⁷ Las normas de auditoría con las que trabajen las instituciones controladoras han de ser las mismas, de modo que todos sepan cómo actúa el resto de controladores.²⁴⁸

c) El trabajo realizado por el personal de los distintos controles debe realizarse, documentarse y ser objeto de información de manera abierta y transparente, para permitir así, a los diferentes componentes del sistema de control, utilizar los resultados obtenidos y basarse en ellos. Si se actúa con unas normas de auditoría comunes, la planificación del trabajo, la realización de pruebas y su documentación en los papeles de trabajo, facilitará su empleo por los demás controladores. Se hace hincapié en la utilización común de la documentación. Por otro lado, su «propietario» debería ser la Unión Europea y no las distintas organizaciones de control.

Cumpliendo estas premisas, cada órgano de control debería aceptar el resultado de los trabajos realizados por otros órganos de control que han trabajado con anterioridad, siempre y cuando dichos trabajos se hayan desarrollado de acuerdo con los métodos y procedimientos comunes aprobados. Para asegurarlo, se hace necesaria una supervisión del auditor principal respecto del trabajo del resto de los auditores que participen para

²⁴⁵ El dictamen piensa también en el trabajo de los órganos de control interno y externo nacionales. Vide Porras Gómez, Antonio-Martín. La pirámide de control: un modelo de control presupuestario integrado. Presupuesto y Gasto Público, 2014, nº77, p. 236.

²⁴⁶ Para Navas Vázquez la colaboración empieza por la planificación coordinada. Navas Vázquez, Rafael. “La posición institucional de los órganos de control externo: la necesidad de una orientación adecuada”. Civitas. Revista española de derecho financiero, 2006, n.º130, p. 315.

²⁴⁷ Macho Berroya, M^a Asunción. *El Principio de subsidiariedad y homogeneización en el trabajo de fiscalización*. Auditoría Pública, 2002, nº 27, p. 12.

²⁴⁸ En este aspecto sería de un gran interés el desarrollo de la propuesta de Salgado Pérez de crear una escuela de control, encargada de la formación de los profesionales del control. La fiscalización del sector público autonómico por el Tribunal de Cuentas. Salgado Pérez, Carlos. Revista española de control externo, 2001, nº 8, p. 25.

confirmar que los trabajos de los órganos participantes se han ejecutado conforme a las normas establecidas.

Entre las conclusiones del dictamen, se afirma que:

El Tribunal apoya el establecimiento de sistemas coherentes y globales de control interno del presupuesto de la Unión Europea, basados en un marco lógico y que utilicen principios y normas comunes (marco de control interno comunitario), que deberían aplicarse en todos los niveles de la administración de las instituciones y de los Estados miembros. Igualmente, considera que los controles internos deberían proporcionar garantías razonables sobre la legalidad y regularidad de las operaciones, y respetar los principios de economía, eficiencia y eficacia. El coste de los controles debería resultar proporcional a los beneficios que aportan, tanto en términos monetarios como políticos. El sistema debería estar basado en torno a una estructura en cadena, en la que los controles se efectúen, y los resultados se registren y comuniquen, siguiendo una norma común que permita a todos los participantes aprovechar el trabajo de otros. Muchos de los elementos que forman parte de un marco de este tipo ya existen parcial o totalmente en los sistemas actuales, si bien sería preciso establecer otros nuevos.

Como señala Pérez Pérez, el concepto de auditoría única no supone, en modo alguno, una disminución o eliminación de órganos de control, sino, bien al contrario, conseguir una mejor coordinación entre los distintos entes que tienen atribuida la competencia de control de los fondos públicos con la única finalidad de mejorar la eficacia de sus actuaciones.²⁴⁹ Dicho de otra manera, articular de forma racional las relaciones entre ambos tipos de control.²⁵⁰

A partir de aquí, lo único que quedaría por determinar es el ámbito institucional o territorial al que queremos extender el sistema de auditoría única, que se determine, de

²⁴⁹ Pérez Pérez, José Alberto. Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes. Presupuesto y Gasto Público nº 50/2008, p. 89, *Es evidente, por tanto, que bajo esta perspectiva no se postula una eliminación o reducción de los órganos de control, cuya existencia y legitimidad no deberían ofrecer dudas, sino la supresión de las duplicidades innecesarias en aquellos casos en que diferentes órganos de control realizan su actividad, en identidad de objeto y alcance, sobre un mismo sujeto público. En definitiva, la pretensión última de un sistema de auditoría única consiste en vertebrar de forma más eficaz la actuación de los órganos de control.*

²⁵⁰ Navas Vázquez, Rafael. Alarma un sistema de control establecido por una ley orgánica del Control Externo. Auditoría Pública, 2011, n.º 54. 2011, p. 100.

modo que se extienda exclusivamente a órganos que se encuentra en una en una única instancia de gobierno, como una auditoría única dentro de la Administración del Estado o una comunidad autónoma, o bien, como señala Pérez, un modelo amplio y complejo que tendiera a la creación de un marco conceptual y de interrelaciones operativas entre todos los órganos de control de las distintas Administraciones Públicas, para auditoría única integral para todas las Administraciones Públicas.

Pérez Pérez, en el mismo sentido que el expresado por el Dictamen No 2/2004 del Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas, considera que los tres pilares básicos sobre los que se debe asentar la auditoría única son a) unas normas técnicas de auditoría comunes b) la planificación coordinada de los trabajos de auditoría a llevar a cabo por los distintos órganos de control, y, c) la aceptación recíproca de los resultados de los distintos controles efectuados.²⁵¹

En nuestra legislación, ya encontramos algunos elementos, como el artículo 166 de la LGP, que si bien no permiten hablar de auditoría única, si que suponen elementos positivos en dicha dirección, aunque este caso, creemos que se enmarca más dentro del

²⁵¹ Pérez Pérez, José Alberto. Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes. Presupuesto y Gasto Público nº 50/2008, págs. 89 y 90. *A partir de estas premisas, el concepto de auditoría única, que invoca la creación de un verdadero sistema de relaciones entre los diferentes órganos de control, debería responder a los siguientes tres principios:*

a) *El establecimiento de un marco conceptual único para todos los órganos de control, así como de unas normas metodológicas comunes para la realización de los controles. En este sentido, es primordial que existan unas Normas técnicas de control y auditoría que permitan la aplicación de unos estándares comunes para la realización de trabajos y emisión de informes.*

b) *La planificación coordinada de los trabajos de control, de tal modo que los planes de control de las instituciones controladoras deberían tener en cuenta las previsiones de control de cada una de ellas, a fin de soslayar posibles interferencias. La coordinación en esta fase previa supone que exista una permanente comunicación e interacción entre los órganos controladores, así como que se acuerde un sistema de preferencias en los casos en los que se prevea el ejercicio del control sobre los mismos órganos administrativos.*

c) *Cada órgano de control debe aceptar el resultado de los trabajos realizados por otros órganos de control siempre y cuando dichos trabajos se hayan desarrollado de acuerdo con los métodos y procedimientos comunes aprobados, así como una supervisión del auditor principal respecto del trabajo del resto de los auditores que participen para asegurar que los trabajos de los órganos participantes se han desarrollado conforme a las normas establecidas.*

El efecto principal aparejado a un modelo como el que se acaba de describir sería la reducción y eliminación de costes tanto para los agentes de control como para los órganos sujetos a la actividad de comprobación. La supresión de las redundancias en el ejercicio de actuaciones de control permite establecer objetivos y estrategias de control en áreas donde dicho control no se ha llevado a cabo por ningún órgano administrativo, circunstancia esta que exige un correcto sistema de conocimiento y planificación de actuaciones.

proceso de rendición de cuentas que de un intento real de aproximación a la auditoría única. La Circular 2/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado sobre Auditoría Pública, en su instrucción 6ª, establece que el plan anual de auditorías, una vez aprobado por el Interventor General, se remite, entre otros, al Tribunal de Cuentas.

Por contra, la Circular 1/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado sobre control financiero permanente, no establece una previsión similar.

En un Estado tan descentralizado como España, se han de articular algunas vías de colaboración entre las diferentes Administraciones Públicas, que aportan recursos públicos para la gestión compartida de intereses concurrentes. Una de ellas es la constitución de consorcios, fundaciones o sociedades mercantiles de capital público, donde, en muchas ocasiones, en función de la cuota de participación en los órganos de dirección o aportaciones financieras, no cabe atribuir una dependencia orgánica del ente instrumental a ninguna de las Administraciones partícipes.

La Disposición adicional novena de la LGP ha sido modificada, con efectos de 1 de enero de 2014, por el apartado dieciocho de la disposición final décima quinta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014. La formalización de los convenios de coordinación, no estaba obteniendo el éxito deseado y se ha modificado la redacción, para por un lado, asegurar un cauce de rendición de cuentas, y por otro, ampliar el ámbito de aplicación subjetivo de la Disposición adicional novena de la LGP, a las fundaciones públicas. Este añadido de nueva redacción obliga a las sociedades mercantiles y consorcios a rendir sus cuentas anuales al Tribunal de Cuentas, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado, si la participación del sector público estatal es igual o superior al de cada una de las restantes Administraciones Públicas partícipes, sin perjuicio de lo establecido en la normativa propia de cada Comunidad Autónoma.

En el caso de que los presupuestos de estas entidades acompañen a los Presupuestos Generales del Estado, deberán acompañar a sus cuentas anuales, la liquidación de los citados presupuestos.

Todo ello es también de aplicación a las fundaciones públicas y cualquiera de las otras formas jurídicas en las que la participación del sector público estatal sea igual o superior

al de cada una de las restantes Administraciones públicas, sin perjuicio, de nuevo, de lo establecido en la normativa propia de cada Comunidad Autónoma.

Va algo más lejos que la LGP, hacia la auditoría única, la Ley 27/2013, que al introducir un tercer párrafo, obliga a los interventores de las Entidades Locales a remitir con carácter anual a la Intervención General de la Administración del Estado un informe resumen de los resultados de los controles efectuados en el desarrollo de la función interventora, función de control financiero, auditoría de cuentas, y función de control de la eficacia, en cada ejercicio, en el plazo y con el contenido que se establezca en el desarrollo reglamentario del TRLRHL.

El 218-3 de la misma ley, también obliga al interventor a remitir anualmente al Tribunal de Cuentas todas las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local y por el Pleno de la Corporación contrarios a los reparos que por él hayan sido formulado, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos. Como garantía del carácter contradictorio del procedimiento debe acompañar, los informes justificativos de la resolución adoptada, presentados por la Corporación local. Más tarde analizaremos con mayor intensidad esta obligación.

En el primero de los casos, no se alcanza a entender el significado de la medida, más allá de la mera obtención de información. La capacidad del Estado para ejercer un control de legalidad sobre los entes locales, se encuentra limitada a la previsión del artículo 65 de la LRBRL. Según esta ley la Administración del Estado puede impugnar el acto o acuerdo que considere no ajustado a derecho, ante la jurisdicción contencioso-administrativa dentro del plazo señalado para la interposición del recurso contencioso-administrativo

Obviamente, cuando reciba la IGAE la información, lo más normal es que hayan transcurrido, sobradamente, los plazos procesales de recurso, por lo que, insistimos, parece difícil encontrar otra motivación mas allá de la meramente informativa.

CAPITULO 2 EL CONTROL INTERNO ECONOMICO FINANCIERO EN LA ADMINISTRACION PUBLICA ESPAÑOLA

2.1 INTRODUCCION

Las Leyes de Administración y Contabilidad, promulgadas en 1870 y, sobre todo la de 1911, que continuó vigente en nuestra accidentada historia del siglo XX, hasta el texto de la LGP de 1977, al margen de su condición de derecho positivo, en el terreno teórico, puesto al día por la LGP, ha configurado un corpus teórico, que además de influir donde el estado tiene competencia directa, ha servido de inspiración, e incluso imitación, para la legislación autonómica, que al ser administraciones de nuevo cuño, carecían de tradición en la materia.

La función codificadora de la LGP dentro del derecho financiero,²⁵² ha ejercido también de modelo.

Entrando en materia, la LGP de 2003 habla también de tres modalidades de ejercicio del control interno económico financiero: la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública. A partir de ahora equipararemos los términos control interno económico financiero y simplemente control interno.

El primero de estos mecanismos, está configurado, fundamentalmente, como un mecanismo de carácter preventivo, que persigue verificar que los actos de contenido económico-financiero se adecuen a la normativa aplicable, oponiendo, en su caso, sobre los incumplimientos los correspondientes reparos. El control financiero permanente, por su parte, tienen como objetivo comprobar a posteriori, y desde una perspectiva global, no sólo jurídica el funcionamiento económico-financiero de la entidad, lo que se ha de concretar en un informe sobre la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas aplicables, así como de la economía, eficacia y eficiencia alcanzada en la gestión. Por último, la auditoría pública, aun compartiendo en muy buena medida la técnica y concepción de la auditoría privada, como señala Alzola Martínez de Antoñaza, mientras que la auditoría privada es estrictamente una auditoría

²⁵² Soler Roch, María Teresa. "La ordenación de la Hacienda Pública estatal en el Título I de la Ley General Presupuestaria". Revista española de control externo, 2004, vol. 6, n.º18, p.71.

e las cuentas, la auditoría pública, es una auditoría de actuación económica de la entidad.²⁵³

a) Concepto

El control interno, en nuestra administración, es un sistema ideado con doble finalidad: comprobar la regularidad y legalidad de las operaciones realizadas y verificar el grado de consecución de los objetivos señalados, y que se han alcanzado a un coste razonable. Así lo describe Fuentes Vega ²⁵⁴ Martínez Lago lo considera una forma de autocontrol.²⁵⁵

Para Pascual García, la idea subyacente en la función de control supone la fijación de unos hechos, y a través de un proceso inquisitivo, valorarlos desde una perspectiva de legalidad, eficiencia y economía.²⁵⁶

Al final se trata de actuar con arreglo al clásico silogismo jurídico de comprobar, si unos hechos quedan subsumidos dentro de los parámetros que señala la norma, a la que se deben ajustar los hechos; pero, como señala Pascual, la diferencia reside en la finalidad propia del control económico financiero, que no es, como en el caso del asesoramiento, ilustrar al órgano que dicta el acto administrativo sobre las cuestiones o aspectos jurídicos o de gestión, lo que convertiría los resultados del control en un mero dictamen, sino que, mediante el control, se busca garantizar una gestión regular de las finanzas públicas.²⁵⁷

Por ello el control se encuentra intrínsecamente ordenado a evitar o corregir las actuaciones improcedentes de los gestores de los caudales públicos, en el bien entendido que la improcedencia tanto puede derivar de comportamientos ilegales, a cuya

²⁵³ Alzola Martínez de Antoñaza, Aitor. Técnicas de auditoría pública. Auditoría Pública, nº12, 1997, pág. 59

²⁵⁴ Fuentes Vega define el control interno como *un sistema ideado para comprobar la regularidad y legalidad de las operaciones realizadas por una entidad determinada, así como para verificar el grado de consecución de los objetivos que le han sido señalados, y que los objetivos conseguidos se han alcanzado a un coste razonable*. Santiago Fuentes Vega Realidad y racionalidad en el control del sector público, Instituto Nacional de Administración Pública. 1986, pág. 190.

²⁵⁵ Martínez Lago, Miguel Angel, *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p. 301.

²⁵⁶ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición, p. 770.

²⁵⁷ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición, p. 770.

corrección se ordena el control de legalidad, la función interventora, como de comportamientos anti económicos o, en general, contrarios a los principios de buena gestión, a cuya corrección se ordenan los controles de eficiencia y economía. Esta es la idea de control que formula Lazo, cuyo núcleo es la emisión de un juicio razonado, comparando lo actuado con unos parámetros previos, y una vez emitido el juicio, adoptar las medidas que corresponda.²⁵⁸

Según Bohoyo,²⁵⁹ si bien el término control no ofrece un sentido unívoco, ello no impide inferir en las definiciones al uso, las principales características del mismo y que se pueden concretar en las siguientes:

- a) la existencia, en general, de dos sujetos, controlador y controlado;
- b) el control es una función de revisión y juicio, realizada por el controlador respecto de la actividad del controlado;
- c) la existencia de una potestad, legitimación para revisar y enjuiciar, que sirva de título al controlador para el ejercicio de su función y
- d) a la necesidad de que exista un término de comparación, un marco de referencia que sirva para poder subsumir o no la actividad real objeto del control dentro del citado marco. (Comparación: ser y eber ser).

Con base en estas ideas, entendemos que el concepto de control podría concretarse diciendo que es la función de revisión y juicio realizada por un sujeto (controlador) sobre otro (controlado) en uso de las facultades que le confiere el ordenamiento vigente, a fin de verificar si determinados actos o comportamientos de este se ajustan a normas jurídicas, principios o criterios preestablecidos.

En la Administración pública española, el control interno es ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE)²⁶⁰ en lo que al sector

²⁵⁸ Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal*. Ed 2008, p. 53.

²⁵⁹ Bohoyo Castañar, Francisco. *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo*. IEF, 1986, p.198.

²⁶⁰ Para Fernández Ajenjo, *En la actualidad, la IGAE se ha consolidado como una institución asimilada a los modelos de control interno latinos o continentales de segunda generación que ejerce un control previo, de naturaleza interventora y fiscalizadora, mediante la denominada función interventora; y un control posterior, basado sobre todo en la auditoría, a través del control financiero permanente y la auditoría pública*. Fernández Ajenjo, José Antonio. *El control interno y el control externo en la lucha contra la corrupción: su nuevo papel en el entorno de la gobernanza y la accountability*. Cuenta con IGAE, 2011,nº 27, p. 11.

público estatal se refiere, por órganos de control interno de naturaleza análoga en las Comunidades Autónomas, que con carácter general, también reciben la denominación de Intervenciones Generales, y en las Corporaciones Locales, por los interventores, o, en su caso, secretarios -interventores.

En los tres niveles de administraciones territoriales, como posteriormente veremos, concurren tanto la habilitación legal para el ejercicio del control, como la obligación de emisión de juicio, referido a la adecuación o no a la ley de lo actuado por el sujeto a control.

No obstante, señala Blasco Lang²⁶¹ que, aunque la LGP atribuya a la Intervención General de la Administración del Estado la función de control interno de la administración del estado, al conocer y resolver el Consejo de Ministros las controversias y discrepancias, tanto en el ámbito de la función interventora como en el del control financiero, permite considerar a este, como el órgano superior en el ejercicio de control financiero interno en el sector público estatal. Con mayor precisión, el artículo 144.3 LGP regula el procedimiento contradictorio, distinguiendo a tal fin el sistema previsto para la función interventora en el artículo 155 LGP y el previsto para el control financiero permanente y la auditoría pública en los artículos 161 y 166 LGP.

A nuestro juicio, esta atribución al Consejo de Ministros, como la que hace el 217 del TRLRHL al Pleno o al Alcalde, de la competencia para resolver las discrepancias entre el gestor y el controlador, no los convierte en cúspide del control interno, sino en el órgano al que el ordenamiento otorga la función de resolución de la discrepancia, ya que si, en nuestro sistema jurídico las opiniones de la Intervención respecto al cumplimiento de las normas no han de prevalecer necesariamente sobre las de los órganos de gestión, (artículo 7-4 del RD 2188/95), alguien ha de resolver el conflicto si se produce, y se busca en la cúspide de la pirámide administrativa quien debe tomar la decisión.

Para Martín Queralt, el control en materia económico financiera se ha de abordar desde una doble perspectiva. En primer lugar desde el punto de vista del objeto del control, este debe extenderse a toda la gestión administrativa de fondos públicos. Si la Constitución obliga en su artículo 134 a que los Presupuestos recojan la totalidad de gastos e ingresos del sector público, desde su punto de vista, el control de la gestión

²⁶¹ Blasco Lang, José El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista Española de Control Externo. Septiembre 2004, n.º 18. p. 173.

presupuestaria debe extenderse a cualquier utilización de dinero público, sea cual sea la finalidad prevista para la misma o el tipo de gasto en que se traduzca.

El segundo punta de vista no deja de ser una consecuencia lógica del primero. Si el objeto del control ha de ser toda la gestión administrativa de fondos públicos el ámbito subjetivo de la función de control, habrá de abarcar a todos los sujetos que intervengan en el manejo de los fondos públicos.²⁶²

b) Regulación legal

Una vez descrita la función de control interno, desde un punto de vista doctrinal, veamos su plasmación legal. Según se establece en el artículo 140.2 de la LGP la Intervención General de la Administración del Estado ejerce los términos previstos por la LGP, el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal.

Los objetivos que señala la LGP al control interno son cuatro:

- a) Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.
- b) Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.
- c) Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.
- d) Verificar el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado.

Una de las normas esenciales del funcionamiento del sector público, en cumplimiento de los principios constitucionales, ya que el artículo 133-4 establece que las administraciones públicas sólo pueden contraer obligaciones financieras y realizar

²⁶² Vide Martín Queralt, Juan. *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos. Edición: 21a.4, p. 763.

gastos de acuerdo con las leyes, es el carácter reglado de su actuación.²⁶³ Por lo tanto la administración se encuentra en la necesidad de adaptar sus decisiones a las disposiciones y procedimientos establecidos por la normativa vigente, y, en consecuencia, el primer objetivo, señalado por la LGP, del control de su actividad financiera es la verificación del cumplimiento de dichas normas y procedimientos. Esta es una de las características diferenciales del control interno en las administraciones, respecto del control interno en el sector privado, que aunque tampoco lo excluye, no es el objetivo principal.²⁶⁴

Los restantes objetivos del control interno señalados por la LGP, sí que vienen a coincidir con los del sector privado, por ejemplo. Así, tanto la verificación de la imagen fiel de los estados financieros, como la observancia de las normas contables en el registro de las operaciones, o la verificación de que se aplican principios de buena gestión según criterios generales entre otros, son plenamente coincidentes con los propios del sector privado.

El control interno de la actividad económico-financiera, tal y como prevé el artículo 142 de la LGP, se realiza, a través de tres modalidades diferenciadas:

- la función interventora, que controla principalmente la efectividad de principio de legalidad de la actividad económico-financiera
- el control financiero permanente, que tiene por objeto la verificación de una forma continua, de la situación y el funcionamiento de las entidades del sector público estatal en el aspecto económico-financiero, para comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.²⁶⁵
- la auditoría pública consiste en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal,

²⁶³ Para Medina, esto implica la necesidad de que sea la Ley la que regule todo lo relativo al gasto público, ya sea su gestión o ya sea su control. Medina Gujarró, Javier. Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Revista española de control externo, 1999, n.º 1, p.124.

²⁶⁴ Sánchez Revenga, Jaime. *Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público*. Ed 2010 Instituto de Estudios Fiscales, p. 515.

²⁶⁵ En la administración local, aún teniendo en común la misma finalidad y técnica, como veremos después reviste algunas diferencias. No obstante cabe dentro de la definición dada.

mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

Trasladándonos al mundo local, el TRLRHL, en el artículo 213, al regular el control interno, establece que:

*Se ejercerán en las Entidades Locales con la extensión y efectos que se determina en los artículos siguientes las funciones de control interno respecto de su gestión económica, de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes, en sus modalidades de función interventora, función de control financiero, incluida la auditoría de cuentas de las entidades que se determinen reglamentariamente, y función de control de la eficacia.*²⁶⁶

Sobre la base de estas tres modalidades podemos concluir que el modelo establecido para el conjunto de las haciendas públicas españolas –estatal, autonómicas y locales– prevé el ejercicio del control interno mediante un doble mecanismo: el primero, de carácter preventivo, mediante actuaciones realizadas de manera simultánea en cada uno de los procedimientos que se traducen en actos de contenido económico y patrimonial que suponen aplicación al presupuesto, verificando que se cumplen los requisitos normativos para cada tipo de gasto, o advirtiendo, en su caso, sobre incumplimientos, pudiendo llegar incluso, a la suspensión de su tramitación, cuya modalidad es la función interventora, y el segundo, cuya finalidad consiste en comprobar con posterioridad el cumplimiento razonable, desde una óptica global, no meramente legal y no en cada uno de los actos como en el anterior, de las normas de aplicación y que la gestión económica se ajusta a los principios de eficacia, eficiencia y economía. Este segundo mecanismo tiene, a su vez, una importante misión de mejora continua sobre la gestión y su aproximación a los objetivos propuestos por los objetivos indicados.

Como posteriormente veremos, en algunos casos pueden coincidir los dos mecanismos, pero en otros se utilizará, tan sólo, el segundo.

¿En qué se concreta en nuestro ordenamiento jurídico el control interno? Para las Normas de Auditoría del Sector Público, NASP, dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado, un sistema de control interno consiste en el plan de

²⁶⁶ Nueva redacción introducida por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local

organización y el conjunto de medidas, métodos y procedimientos adoptados por la organización con el objetivo:

- a) De salvaguardar y proteger sus activos y recursos.
- b) De asegurar la fiabilidad e integridad de la información.
- c) De asegurar el cumplimiento de toda la normativa aplicable.
- d) De garantizar una gestión eficiente y eficaz de los recursos públicos.
- e) De garantizar que se logren de manera eficaz y eficiente las metas y objetivos establecidos en los programas.

Las NASP consideran el control interno no como un concepto de finalidad unívoca, sino que, el control interno en su sentido más amplio se puede subdividir de acuerdo con los elementos en los que focalicen de modo principal se finalidad como:

- a) Controles contable-financieros, que comprenden tanto el plan de organización y todos los métodos y procedimientos cuya misión es la salvaguarda de los bienes activos y la fiabilidad de los registros contables-financieros, por lo tanto su objetivo es conseguir que la contabilidad refleje la imagen fiel de la realidad económica, en todos los sentidos, de la entidad, así como ayudar en la garantía de sus activos.
- b) Control de cumplimiento de la entidad, que es el conjunto de métodos y procedimientos destinados a detectar si se cumple toda la normativa aplicable, por lo que su finalidad es asegurar que la actividad del ente se ajusta a lo que la ley establece.
- c) Control de gestión, que es el conjunto de normas y procedimientos establecidos con el objetivo de detectar si las actividades de la entidad o del programa se realizan de forma eficaz y eficiente.

No obstante, aparte de estas características, la peculiar trascendencia jurídica que en nuestro ordenamiento tiene la institución presupuestaria y la condición de Estado de Derecho de nuestro país, hace que las NASP expresamente hagan referencia a la importancia capital que tiene el cumplimiento de las previsiones presupuestarias, por lo que, cuando las entidades públicas están sometidas a un régimen presupuestario de carácter limitativo, y a disposiciones legales y normativas de carácter general o específico que obligan a la propia dirección de la entidad, los controles de protección

deben diseñarse de manera que puedan prever y detectar los incumplimientos de estas normas.

2.2 EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DEL CONTROL INTERNO RESPECTO DEL ÓRGANO GESTOR.

a) Planteamiento general

Es, sin duda, uno de los principios básicos. No puede ser de otra manera. En un Estado democrático no puede concebirse un control sometido a la influencia del controlado, ya que esta subordinación impide el ejercicio de un auténtico control, pues el juicio emitido fácilmente estará condicionado.

Es exactamente el mismo principio que exige la independencia del auditor respecto del auditado.²⁶⁷

Aun admitiendo este principio, no obstante, se ha de tener en cuenta que, en los controles internos puede, por su propia esencia, que es la inserción del órgano de control dentro de la organización, ser más difícil la consecución de una autonomía real y eficaz, del órgano de control que en los externos.²⁶⁸

Como señala Lazo Vitoria, el buen funcionamiento de todo órgano de control reside, en primer término, en que sea realmente independiente respecto del sujeto que es sometido a su control, y que esta independencia se encuentre suficientemente garantizada por el ordenamiento jurídico, puesto que en caso contrario la objetividad en la emisión de la opinión del controlador, no está en absoluto garantizada.²⁶⁹

²⁶⁷ Rubio Herrera, lo denomina pilar fundamental. Rubio Herrera, Enrique. El deber de independencia de los auditores según la nueva normativa. Revista española de control externo, 2016, nº 52, p. 60.

²⁶⁸ Simón y Vázquez, ponen de manifiesto la aparente contradicción del término control interno, *puesto que pertenece a la propia esencia de la actividad de control el hecho de que el sujeto que la ejerce sea distinto de aquel que se somete a control*. Simón Acosta, Eugenio. Vázquez Rey Villanueva, Antonio. *Curso de Derecho local*. 2ª edición. Ed. Aranzadi, p. 318.

²⁶⁹ Para Lazo, sin independencia *como es fácil aventurar, puede producirse una afectación o, incluso, una quiebra de la debida objetividad en el desempeño de sus cometidos*. Lazo Vitoria, Ximena. “El estatuto de los funcionarios locales con habilitación estatal y algunas reflexiones en torno al control interno económico-financiero en el ámbito local”. Revista española de derecho administrativo, 2009, n.º 141, p. 139.

Esta dificultad es abordada de diferentes maneras según las estructuras administrativas de los distintos países, pero la preocupación por un grado de autonomía que garantice, en las debidas condiciones, el ejercicio de las funciones propias de un control interno, es una constante y así lo señala la doctrina. Así, p.e: se expresa Fernández Rodríguez, para quien vistas las iniciativas legislativas derivadas de la legislación de estabilidad presupuestaria en lo que se refiere a la información y rendición de las cuentas del sector público, uno de los principales problemas y tensiones a los que se enfrenta la previsión y regulación de la acción interventora como sujeto obligado a remitir información de las cuentas, es la garantía de su autonomía.²⁷⁰

El mecanismo utilizado en la administración española, tanto estatal como autonómica, es dotar a las intervenciones de una autonomía funcional frente a los órganos de gestión. Esta autonomía funcional se plasma, en exclusiva, en una búsqueda de garantía de no represalias frente a los funcionarios que fiscalizan, y no en el mantenimiento de la opinión de la intervención frente a lo actuado por el órgano gestor, ya que, en último término, la resolución definitiva de las discrepancias expresadas, se resuelve por el Consejo de Ministros, en el caso del Estado²⁷¹ y sus equivalentes en las administraciones autonómicas. En las entidades locales, la competencia corresponde al Presidente, salvo que sean gastos de competencia del Pleno, o el reparo se base en la insuficiencia de crédito o el propuesto no sea adecuado. Posteriormente el interventor ha de elevar al Pleno un informe de todas las resoluciones adoptadas por el presidente de la entidad local contrarias a los reparos efectuados.

Para Pascual García al basarse la función interventora sobre la desconfianza hacia el gestor, la gestión de los gastos se basa en un mecanismo también elemental: que las decisiones de gasto y las órdenes de pago no se dejen a la libre voluntad de una única

²⁷⁰ Fernández Rodríguez, Carmen. Perspectivas de futuro ante las últimas iniciativas legislativas reguladoras de las obligaciones informativas y de rendición de cuentas en el sector público. REDA, 2015, n.º 182, p. 193.

²⁷¹ Blasco Lang, José Juan. Revista española de control externo, Vol. N° 18, 2004 El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria Pág. 173 Por lo demás, la posición de la Intervención General de la Administración del Estado en el sistema de control interno, al conocer y resolver el Consejo de Ministros las controversias y discrepancias, tanto en el ámbito de la función interventora como en el del control financiero, permite considerarla como el órgano superior en el ejercicio de control financiero interno en el sector público estatal. Con mayor precisión, el artículo 144.3 LGP regula el procedimiento contradictorio, distinguiendo a tal fin el sistema previsto para la función interventora en el artículo 155 LGP y el previsto para el control financiero permanente y la auditoría pública (artículos 61 y 66 LGP).

persona, por lo que el ordenamiento presupuestario ha previsto la concurrencia de dos voluntades, recíprocamente independientes, en todos los actos de la administración con repercusión económica. Pero tampoco busca que la opinión del interventor prevalezca sobre la del gestor, sino que la competencia para dirimir la discrepancia, por la vía del procedimiento que posteriormente veremos, se traslada a los órganos superiores, que dictaran resolución a la vista de los criterios discrepantes de los órganos inferiores.²⁷²

La existencia de unas garantías de autonomía para las personas que ejercen algún tipo de control económico en el ámbito de lo público, es también una constante en la normativa internacional, como mínimo, en los países que se pueden calificar como estados de derecho. Pero estas garantías para el controlador, no están pensadas para su propio beneficio, sino para el correcto desempeño de la función que tiene encomendada, por lo que la contrapartida obligada para el controlador es su obligación de evitar cualquier tipo de prejuicio o visión sesgada frente al controlado.

El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of accountings), de la IFAC,²⁷³ ha promulgado el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad, en cuya Sección 290.0, se establece que,

La independencia comprende:

*Actitud mental independiente*²⁷⁴

²⁷² Para Pascual García la idea sobre la que la técnica interventora se ha construido es la desconfianza hacia el gestor. Por ello dicha técnica, que es la manifestación primaria y básica del control, se basa en un mecanismo también elemental: que las decisiones de gasto y las órdenes de pago no se dejen a la libre voluntad de una única persona. Lo que el ordenamiento presupuestario pretende para garantía de los intereses de la Hacienda Pública es la concurrencia de dos voluntades, recíprocamente independientes, en todos los actos de la Administración con repercusión económica. Como acertadamente aclara el Real Decreto 2188/1995, de control interno, no se trata de que la opinión del interventor prevalezca sobre la del gestor (artículo 7.4). Lo que ocurre es que la competencia para decidir en caso de disconformidad se traslada a los órganos superiores, que dictaran resolución a la vista de los criterios discrepantes de los órganos inferiores. Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición, p. 817.

²⁷³ La IFAC, como hemos visto anteriormente, fue una de las cinco patrocinadoras de la Comisión Treadway que dio lugar al informe COSO.

²⁷⁴ Esta predisposición a la actuación no condicionada es comentada entre nosotros por Larrainzar, Jesús *Revista de Hacienda Local* nº 90 pag 611. No sería posible el ejercicio de la función interventora, si quienes han de llevarla a cabo no tienen una actitud mental de independencia respecto a las Entidades que controlan, y esto lo han entendido los legisladores que han diseñado el modelo de control interno, por eso la L.R.H.L. contiene en su artículo 203 uno de los principios claves de ese ejercicio al señalar: “Los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora... ejercerán su función con plena independencia ... “.Sin este precepto difícilmente se podría hablar de función interventora, pero más importante que el precepto es la actitud mental del fiscalizador respecto, al ente fiscalizado. Cuanto más

Actitud mental que permite expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

Independencia aparente

*Supone evitar los hechos y circunstancias que son tan relevantes que un tercero con juicio y bien informado, sopesando todos los hechos y circunstancias específicos, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de la firma o del miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos.*²⁷⁵

En España, desde la promulgación de las primeras Normas Técnicas de Auditoría, recogidas en la Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a las que posteriormente nos referiremos con más detalle, la Norma 1-3-2, viene a recoger el contenido básico de esta consideración de la independencia, con dos facetas, que no existan condicionamientos externos hacia el auditor, pero tampoco desde este:

La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

Uno de los factores básicos que permiten mantener la libertad de criterio del controlador es la independencia económica de este, tanto ejerza en el ámbito privado como en el público.

En los escándalos económicos que se produjeron al principio de la década pasada, uno de los aspectos más cuestionados fue la excesiva celebración de contratos de consultoría por parte de los auditores con las firmas auditadas, y que colocaba en una posición

próximo se encuentra el gestor público del fiscalizador, mayor posibilidad existe de quebrar la independencia, cuantos más hilos unan a gestor y fiscalizador, menos posibilidad de independencia.

²⁷⁵ El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad ha sido elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of accountings (IESBA), un organismo independiente cuya finalidad es el establecimiento de normas en el seno de la Federación Internacional de Contadores (International Federation of accountings (IFAC). La cita corresponde a la edición de julio de 2009. La IFAC, como hemos visto anteriormente

importante de fuerza al auditado frente al auditor, lo que había condicionado su emisión de opinión. El ejemplo paradigmático fue Enron²⁷⁶ Sus acciones habían cotizado en el mercado de Wall Street, en agosto de 2000 con un valor de 90,56 dólares. Posteriormente iniciaron una caída rápida de 85 a 30 dólares, cuando surgieron rumores de que las ganancias de Enron eran el resultado de negocios con sus propias empresas filiales, realizando así, una práctica que le permitía "maquillar" las gigantescas pérdidas que había sufrido en los últimos años. Cuando se hizo público el escándalo sobre el uso de prácticas irregulares de contabilidad, Enron se vino abajo y llegó al borde de la bancarrota hacia mediados de noviembre de 2001, momento en el que llega su valor a menos de 26 centavos de dólar, menos de una centésima parte de su valor de agosto de 2000, por lo que hubo de dejar de cotizar.

El impacto de esta situación en el global del índice Dow Jones, fue de una caída del 6.2%.²⁷⁷ Europa tampoco fue ajena a los escándalos.²⁷⁸

Enron estaba auditado por Arthur Andersen. Enron era el segundo cliente más importante de Andersen; en el año 2000 su facturación ascendió a 25 millones de dólares por la auditoría y 27 millones por trabajos de consultoría, por lo que la consultoría era el principal negocio de Andersen con Enron.²⁷⁹ La auditoría era tanto externa como interna.²⁸⁰ Una parte importante de la responsabilidad de las finanzas y de control de Enron estaba a cargo de personal proveniente de Andersen.²⁸¹ En sus informes de auditoría, Andersen no había puesto de manifiesto la situación en la que se encontraba Enron.

²⁷⁶ Gómez Maldonado, Mario Alberto. *Una auditoría pública convertida en ilusión*, pp.63 - 70 Auditoria Pública, 2011, n° 53, pp. 63-70.

²⁷⁷ Adam Adam, Alfredo. Revista *Contaduría y Administración*, octubre-diciembre 2002, n.º207, p. 31.

²⁷⁸ García Baena se refiere a Parmalat en Italia, Nordisk Fjer en Dinamarca, Vivendi en Francia o Afinsa y Fórum Filatélico en España, que influyeron en la adopción de la Directiva 2006/43/EC (UE, 2006). García Benau, Mª Antonia. "El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España". Revista española de n° control externo 52. 2016, p. 178.

²⁷⁹ El pago por el auditado de la auditoría siempre se ha considerado una posible limitación a la independencia del auditor pero la cuestión se acentúa en el caso de la consultoría. Corona Martín, Rafael María. El control externo de las organizaciones públicas y privadas: analogías, diferencias e interacciones.). Revista Española de Control Externo n° 16. 2004, p. 215.

²⁸⁰ Es algo que trata de evitar la La Ley *Sarbanes-Oxley*. Díaz Morales, José. *La Ley Sarbanes-Oxley y la auditoria*. Partida Doble, 2005, n° 169, p. 18.

²⁸¹ Adam Adam, Alfredo. Revista *Contaduría y Administración*, n.º207, octubre-diciembre 2002, p. 32.

Como consecuencia de estos escándalos, de los que resultaron perjudicados un gran número de pequeños inversores que habían confiado en los informes de auditoría, se cuestionó la profesión de auditor ²⁸² por la pérdida de confianza en su actividad ²⁸³ y se suscitaron numerosos debates gubernamentales ²⁸⁴ y parlamentarios sobre la necesidad de mantener una situación de garantía de independencia del auditor frente al auditado, ²⁸⁵ y que, además, esto fuera percibido así por el público. ²⁸⁶ Uno de los debates más interesantes, se produjo en la Cámara de los Lores del Parlamento británico. En este debate, de manera muy gráfica, Lord Sharman de Redlynch, insiste en esta necesidad de independencia económica, puesto que, como señala el refrán británico, según dice Lord Sharman, *who pays the piper calls the tune*, lo que literalmente se podría traducir como que el que paga al gaitero elige la canción, y si hemos de acudir al refranero castellano, quien paga, manda. ²⁸⁷

Obviamente la independencia económica trata de evitar esta posibilidad de condicionar el juicio a emitir, porque si el juicio emitido está condicionado, es un juicio carente de valor.

b) Regulación estatal. Régimen jurídico de la IGAE

Esta actitud mental, a la que nos hemos referido, y que ha de permitir a los funcionarios encargados del control interno actuar con libertad respecto a su juicio en relación con

²⁸² Gómez Maldonado, Mario Alberto. *Determinando la Auditoría Pública*. Auditoría Pública, 2010, n° 51, p. 61.

²⁸³ García Benau, M^a Antonia. “El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España”. Revista española de n° control externo 52, 2016, p. 176.

²⁸⁴ En el país origen del escándalo, la GAO, rápidamente dirigió diversas recomendaciones al Congreso. Walker, David M. “El siglo XXI retos y oportunidades”. Revista internacional de auditoría gubernamental, 2002, vol. 29, n° 3, p. 2.

²⁸⁵ Rubio Herrera destaca que las Directivas de la Unión Europea han experimentado una *evolución se ha materializado, en lo que a la materia de este artículo se refiere, en un progresivo fortalecimiento del deber de independencia*, Rubio Herrera, Enrique. El deber de independencia de los auditores según la nueva normativa. Revista española de control externo, 2016, n° 52, p.61.

²⁸⁶ El escándalo produjo una gran desconfianza entre los inversores y público en general. Vide Cortijo Gallego, Virginia. Impacto de la Ley *Sarbanes-Oxley* en la regulación del sistema financiero español. Boletín económico del ICE, 2007, n° 2907, p. 43.

²⁸⁷ Debate Corporate Regulation, House of the Lords, celebrado el 20 de Marzo de 2002. Volume No. 632. Column 1363

los asuntos que son encomendados a su control, requiere unas garantías legales, para que pueda ser real. Como dicen Estrada y Cortés, esta actitud mental, es un autentico deber para los encargados del control, pero a la vez un derecho a que la administración facilite las condiciones para su autonomía.²⁸⁸

La autonomía de los órganos de control interno estatales es afrontada por la LGP.

El artículo 140 LGP proclama con toda claridad el principio de autonomía en el ejercicio, en general de las funciones de control interno,

La Intervención General de la Administración del Estado ejercerá en los términos previstos en esta Ley el control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal, con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle.

Ahora bien, ¿esta autonomía es real? La autonomía de la Intervención General de la Administración del Estado proclamada por la ley, se busca en su especial incardinación dentro de la organización administrativa. Está adscrita a la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos y tiene el rango de subsecretaría. A su frente se encuentra el Interventor General de la Administración del Estado. Dentro de la IGAE se encuadran la Intervención General de la Defensa, la Subdirección General de Contabilidad del Ministerio de Defensa y la Intervención General de la Seguridad Social, que dependen funcionalmente de la IGAE y orgánicamente de los respectivos ministerios.

La IGAE se encuentra estructurada de la siguiente manera;

²⁸⁸ Estrada Gonzalez, Elena Maria; Cortes Sanchez, Rafael. El control interno de la actividad economico-financiera de las entidades locales. Presupuesto y Gasto Público, 1996, nº 18, p. 160.



Fuente:<http://www.igae.pap.minhafp.gob.es/sitios/igae/esES/CInSEPG/organizacion/Paginas/igdefensa.aspx>

Su estructura es jerarquizada,²⁸⁹ y tanto el Interventor General de la Defensa, como el Interventor General de la Seguridad Social, dependen funcionalmente del Interventor General de la Administración del Estado. Esta estructura jerarquizada,²⁹⁰ con dependencia única del Interventor General, de los funcionarios dedicados a la función interventora garantiza una razonable autonomía de los funcionarios encargados del control interno, basada en las garantías generales de la función pública, aunque la gran mayoría de éstos funcionarios sean nombrados por el sistema de libre designación, lo

²⁸⁹ Sánchez Revenga, Jaime. Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público. Ed 2010, p. 518.

²⁹⁰ Rubio de Urquía, José Ignacio y Arnal Suría, Sakvador. *La ley reguladora de las haciendas locales*. El Consultor, 1989, p. 780.

cual implica su libre cese, circunstancia que no queda exenta de críticas.²⁹¹ No obstante, pero , tanto el nombramiento como el cese de los distintos funcionarios,²⁹² quedan en todo caso dentro de los respectivos ámbitos en los que se estructura la IGAE, lo que también es criticado, entre otros por Pascual García, para quien la aplicación generalizada en los niveles altos del funcionariado, el sistema de provisión de puestos de trabajo, a través del sistema de libre designación previsto por el Texto Refundido del EBEP, que implica el libre cese, supone un riesgo para la independencia del interventor, sólo matizado por la competencia del interventor general para el nombramiento y cese, sin participación de los órganos fiscalizados.²⁹³

El complemento de la garantía del personal controlador se cierra con la reserva, a determinados cuerpos de funcionarios,²⁹⁴ del ejercicio de la función interventora que realiza la DA 4ª de la LGP. Según esta DA, los interventores delegados serán designados en la esfera civil del Estado, sus organismos públicos y entidades estatales de derecho público, entre funcionarios del Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, en la militar, entre funcionarios del Cuerpo Militar de Intervención de la Defensa y en las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social, entre funcionarios del Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de Administración de la Seguridad Social.

La adscripción de funciones a un determinado cuerpo no es baladí en el sistema español de función pública.²⁹⁵ La prohibición de adscribir con carácter exclusivo puestos de trabajo a funcionarios de un determinado Cuerpo o Escala en el ámbito de la

²⁹¹ Yaben Peral, Miguel. *El Deber de imparcialidad en el ejercicio de la función pública*. Ed. Bosch. 2015, p. 86.

²⁹² Vide Morey Juan, Andrés. *La función pública: necesidad de un análisis conceptual y de la revisión del sistema de libre designación*. INAP, 2004, p. 108.

²⁹³ *Hoy, al haberse generalizado la libre designación en los niveles superiores de la Administración, prácticamente los puestos de Interventor son de libre designación y remoción, lo que indudablemente no constituye una garantía de independencia. Bien es cierto que la facultad de nombramiento y remoción no corresponde al titular del órgano fiscalizado sino al Interventor General.* Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE, 2005, 4ª edición, p. 811.

²⁹⁴ Según el artículo 75-2 del TR del EBEP, los Cuerpos se han de crear por ley.

²⁹⁵ Un magnífico resumen de dicha importancia, se puede encontrar en Ferret Jacas, Joaquim. *Cuerpos generales, cuerpos especiales en el momento presente. Una vieja polémica*. Revista catalana de dret públic, 2012, nº 45, pp. 63-75.

Administración del Estado que establece el artículo 15.2 de la Ley de Medidas para la Reforma de la Función Pública (vigente de conformidad con la disposición derogatoria de la EBEP) admite una excepción, y es que la adscripción derive necesariamente de la naturaleza y función a desempeñar por ellos, siempre que así lo determine el Gobierno. Precisamente este es el caso de las funciones reservadas a los funcionarios de los distintos cuerpos de intervención, que no pueden encomendarse a otro personal, puesto que la ley confía solo y exclusivamente a los funcionarios de éstos cuerpos el ejercicio de las funciones encomendadas.²⁹⁶ Para Miaja Fol, los principios que tienden a asegurar la autonomía de la IGAE,²⁹⁷ son dos. Su independencia respecto de las autoridades cuya gestión fiscalizan, ya que están sometidos únicamente a la jerarquía de la IGAE, que, aunque desde el punto de vista orgánico se inserta en el Ministerio de Economía y Hacienda, desde el punto de vista funcional depende directamente del Consejo de Ministros. Además, tiene atribuida la iniciativa normativa para regular algunas de sus propias actuaciones, y la competencia plena para regular otras.

²⁹⁶ El citado artículo 15.2 establece que *Los puestos de trabajo serán de adscripción indistinta para todos los funcionarios incluidos en el ámbito de aplicación de esta Ley. Únicamente podrán adscribirse con carácter exclusivo puestos de trabajo a funcionarios de un determinado Cuerpo o Escala cuando tal adscripción se derive necesariamente de la naturaleza y de la función a desempeñar en ellos y en tal sentido lo determine el Gobierno a propuesta del Ministerio de la Presidencia.* Miaja Fol, Miguel. Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Documentación Administrativa. n.º 286-287, p. 209.

²⁹⁷ Miaja Fol, describe cómo funcionan los principios que tienden a asegurar la independencia de la IGAE. En aplicación del principio de autonomía funcional, los órganos de control interno de los ministerios y organismos públicos gozan de independencia respecto de las autoridades cuya gestión fiscalizan, estando sometidos únicamente a la jerarquía de la IGAE. Esta última, por su parte, aunque desde el punto de vista orgánico se inserta en el Ministerio de Economía y Hacienda, desde el punto de vista funcional depende directamente del Consejo de Ministros.

Esta autonomía funcional va más allá de lo que es el mero ejercicio de las actividades de control previstas en la LGP y afecta a la determinación del marco normativo en que se desarrollan dichas actividades, ya que la IGAE tiene atribuida la iniciativa normativa para regular algunas de sus propias actuaciones (por ejemplo, el régimen de fiscalización previa de requisitos básicos se establece por el Gobierno a propuesta de la IGAE), y la competencia plena para regular otras (por ejemplo, para aprobar las normas de auditoría e instrucciones aplicables a la realización de la auditoría pública).

La contrapartida de la independencia funcional de la IGAE es la existencia de un duro régimen de responsabilidades en virtud del cual, cuando se produzcan infracciones de las que se deriven perjuicios económicos para la Hacienda Pública, los interventores que, en el ejercicio de la función interventora, no hubieran advertido por escrito de la improcedencia o ilegalidad del acto causante del perjuicio, están obligados, junto con los responsables de dicho acto, a indemnizar a la Hacienda Pública. Miaja Fol, Miguel. Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Documentación Administrativa. n.º 286-287, p. 209.

La contrapartida de la independencia funcional de la IGAE es la existencia del duro régimen de responsabilidades patrimoniales que caen sobre el interventor, cuando se produzcan infracciones de las que se deriven perjuicios económicos para la Hacienda Pública, si no hubiera advertido por escrito de la improcedencia o ilegalidad del acto.

En nuestro país, las normas de auditoría, en lo que se refiere al sector público, se contienen en las *Normas de Auditoría del Sector Público (NASP)*. Como nos hemos referido a ellas, y tendremos que volver a hacerlo posteriormente, aquí sólo traeremos a colación una de las normas relativas al sujeto auditor, que es la que ahora nos ocupa, su independencia. La norma 4-2-1 claramente lo constata es la independencia lo permite al auditor actuar con absoluta libertad para la emisión de su juicio profesional, por lo que debe estar libre de cualquier condicionante interno o externo que pueda violentar su percepción o dictamen. Las propias NASP, son plenamente conscientes de que la principal limitación a la autonomía del auditor público, puede proceder de la propia organización administrativa de la que depende, y que es una poderosísima máquina, con capacidad para condicionar múltiples aspectos de su vida profesional, incluyendo, por citar tan sólo dos ejemplos, los retributivos o las sanciones. Por ello la norma 4-2-4. consciente del problema, reconoce que la independencia de los auditores públicos puede verse tanto o más amenazada que por motivos personales, que son los más frecuentes en el mundo privado, por condicionantes externos o por la propia organización administrativa.

La posible solución la encuentra en garantizar un estatus en el que se objetive en la mayor medida posible el desempeño de su carrera profesional.

Así la norma 4-2-5. afirma que:

Para garantizar la independencia y objetividad de los auditores públicos, la IGAE promoverá un estatuto especial de personal en el que la retribución, la formación, la movilidad y los ascensos estén basados en el mérito y en la capacidad, mediante un sistema lo más objetivo posible.

Es cierto que existen opiniones contrarias,²⁹⁸ pero desde nuestro punto de vista, el régimen regulador del que dispone la IGAE, permite afirmar que los controladores

²⁹⁸ Fernández Rodríguez, Carmen. Perspectivas de futuro ante las últimas iniciativas legislativas reguladoras de las obligaciones informativas y de rendición de cuentas en el sector público. REDA, 2015,

públicos que de ella dependen, gozan de una situación que se puede considerar a tenor de las normas, tanto nacionales como internacionales de independiente.

Esta opinión no es sólo propia. En el estudio encargado por la UE *La identificación y Reducción La corrupción en Contratación Pública en la UE. Desarrollo de una metodología para estimar los costos directos de la corrupción y otros elementos de un Mecanismo de la Evaluación en el ámbito de la lucha contra la corrupción*,²⁹⁹ se destaca el importante papel realizado, por la IGAE en la labor de verificar, mediante el control previo de control de legalidad y financiera, que la actividad económica y financiera del sector público se atiene a los principios de legalidad, eficiencia y eficacia. Obviamente, solo puede contribuir, en el sentido que señala el informe, un órgano, que además de nivel técnico, tenga una suficiente autonomía en el desarrollo de su misión.

c) Regulación autonómica. Régimen jurídico

En el caso de las Comunidades Autónomas, podemos hablar, en general, que han promulgado una regulación bastante uniforme, inspirada en la LGP, en las que se crea un órgano administrativo, denominado, siguiendo la tradición de la hacienda pública española, intervención general, a la cual se encomienda el control interno de aquellos actos que generan derechos y obligaciones en favor de la hacienda autonómica. También todas las comunidades que han aprobado una ley de hacienda, disponen de un artículo similar al artículo 140 de la LGP, en el que se proclama la autonomía de la intervención general, respecto de los diferentes órganos que fiscaliza. Así lo hacen, el Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la

n.º182, p. 193. La autora afirma que *Sin ánimo de ser exhaustivo ante las perspectivas de futuro que nos abren las últimas iniciativas legislativas en lo que se refiere a la información y rendición de las cuentas del sector público, uno de los problemas y tensiones a los que se enfrenta la previsión y regulación de la acción interventora sobre un sujeto obligado a rendir cuentas, es la garantía de su autonomía.*

²⁹⁹ El estudio fue estudio fue elaborado para la Comisión Europea por PwC y Ecorys con el apoyo de la Universidad de Utrecht. Se puede consultar en http://ec.europa.eu/anti_fraud/documents/anti-fraud-policy/research-and_studies/identifying_reducing_corruption_in_public_procurement_en.pdf.

La referencia se encuentra recogida en la pág. 314 y es la siguiente: Some countries have also created special audit authorities with ad hoc supervisory powers. Besides its Court of comptrollers, Spain has another key actor involved in detecting corruption: the Internal comptrollers of the Central Government. It is the administrative corps that performs the internal control of the state's public-sector economic and financial management and is the department responsible for managing the public accounting system. It is in charge of verifying, by means of the prior control of legality and financial control, that the economic and financial activity of the public sector observes the principles of legality, efficiency and efficacy.

Ley de finanzas públicas de Cataluña, en su artículo 64, el Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, en su artículo 86-3, o la Ley 9/1990, de 8 de noviembre, reguladora de la Hacienda de la Comunidad de Madrid, en el artículo 16-3.

A partir de este común denominador, las regulaciones autonómicas siguen dos modelos distintos. El primero sería el de las comunidades en que crea un cuerpo propio de intervención, como es el caso de Cataluña, en que el artículo 68-3 de su ley de finanzas prevé que las competencias atribuidas a la Intervención y a la función interventora serán ejercidas, en el ámbito territorial de la Generalidad de Cataluña, por el personal del cuerpo de interventores de la Generalidad. El segundo modelo, que es el más extendido, deja a la intervención general, como un órgano más de la administración y que es nutrido de funcionarios por las normas generales de la comunidad, pero sin llegar a formar un cuerpo. A partir de aquí, también queda organizada la forma de provisión de los puestos de trabajo, por diferentes formas: en unos casos a través de concurso, y en otros mediante la libre designación.

No obstante, en todo caso se garantiza la subordinación jerárquica de los interventores delegados, única y exclusivamente al interventor general, y una autonomía funcional respecto de los órganos a los que controlan.

2. 3 EL PRINCIPIO DE AUTONOMIA EN LA LEGISLACION LOCAL

¿Ocurre lo mismo con los funcionarios que tienen encomendada la función interventora en la entidades que integran la administración local española? La respuesta no puede ser un rotundo sí. La situación entre los interventores de administración local es bastante diferente, en muy buena medida como consecuencia del menor tamaño de las administraciones locales, pero también de una mejorable regulación legal.

El ejercicio de las funciones propias del control interno, al igual que en los otros niveles territoriales de las Administraciones Públicas, está encomendado a los interventores, pero por su menor tamaño, es inviable la solución dada por la LGP o las legislaciones de Hacienda autonómicas, articulando la autonomía del controlador en base a una estructura orgánica similar a la IGAE. La solución que busca el legislador es un refuerzo de las garantías personales de los funcionarios que desempeñan la función interventora, refuerzo, que como veremos, tiene importantes claroscurios.

a) Régimen jurídico de los funcionarios con habilitación nacional

Los funcionarios de la administración local se pueden clasificar en dos grandes grupos: habilitados nacionales ³⁰⁰ y el resto.³⁰¹ Los habilitados nacionales tienen un estatuto propio.³⁰²

Los interventores de la Administración local están encuadrados dentro de los funcionarios con habilitación de carácter nacional, sub escala de intervención - tesorería (Regulados en la LRBRL de nuevo, al haberse derogado por la Ley 27/2013 la Disposición Adicional Segunda del EBEP), en uno de los escasos supuestos en los que determinadas funciones quedan reservadas a un grupo de funcionarios, encuadrados en lo que la ley denomina sub-escalas, y no a un cuerpo.³⁰³

Dado el escaso nivel de población de la gran mayoría de los municipios españoles, no tienen en su relación de puestos de trabajo la plaza de interventor, por lo que las funciones de control interno se encomiendan, a los funcionarios de otra subescala dentro de los funcionarios con habilitación estatal, los secretarios-interventores, que acumulan a las funciones propias del secretario, las del interventor.

El artículo 92 LRBRL reservó en su redacción original, y reserva en la actual (y mantuvo la reserva el EBEP) a funcionarios con habilitación de carácter estatal el

ejercicio de las funciones de control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y las de contabilidad. En su desarrollo, el artículo 20 del Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, que regula el régimen jurídico de los funcionarios de la administración local con habilitación con carácter estatal.³⁰⁴ Señala

³⁰⁰ Según Blasco Trasobares, son también una escala separada dentro de cada corporación local. Blasco Trasobares, Ramón. *La administración municipal española*. Ed. Librería General, 1988. Tomo I, p. 50.

³⁰¹ Sosa Wagner, Francisco. *Manual de derecho local*. Ed Aranzadi, 1999, p. 173.

³⁰² Pérez Luque, Antonio. *La estructura de personal de las corporaciones locales*. Ed. Comares, 1999, p. 249.

³⁰³ D' Anjou Gonzalez destaca como funciones que la ley califica de necesarias, no estén atribuidas a un cuerpo de funcionarios. D' Anjou González, Juan. VVAA. *Nuevo Régimen Local*, p. 640. El Consulto., 2005, p. 640.

³⁰⁴ Esta proliferación de normas es la constatación de lo que Sosa Wagner denomina dispersión normativa. Sosa Wagner, Francisco. *Manual de derecho local*. Ed Aranzadi. 1999, pág. 171

que la habilitación de carácter nacional se estructura como escala diferenciada y se divide en subescalas (artículo 92 bis 2 LRBRL: son las dos citadas intervención – tesorería y secretaría-intervención, junto con la de secretaría.)³⁰⁵

Los funcionarios pertenecientes a la subescala de intervención-tesorería se agrupan en dos categorías: entrada (prestan sus servicios en municipios con población entre 5.000 y 20.000 habitantes) y superior (prestan sus servicios, con carácter general en los municipios de más de 20.000 habitantes y diputaciones).

Por lo que se refiere a la subescala de secretaría-intervención, no existe diferenciación de categorías. (Prestan sus servicios en los municipios de menos de 5.000 habitantes)

Además, quien ostente la responsabilidad administrativa de cada una de las funciones referidas,³⁰⁶ tendrán atribuida la dirección de los servicios encargados de su realización, sin perjuicio de las atribuciones de los órganos de gobierno de la Corporación Local en materia de organización y dirección de sus servicios administrativos (artículo 1.3 del RD 1174/1987).

La Disposición adicional 2ª del EBEP había establecido, siguiendo con la tradición legislativa en materia de régimen local, la reserva exclusiva a funcionarios, de las funciones públicas que impliquen ejercicio de autoridad, entre las que quedan comprendidas las básicas de los funcionarios con habilitación de carácter estatal, las de fe pública y asesoramiento legal preceptivo, las de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, las de contabilidad y tesorería.

Posteriormente establecía que son funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales, el control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad, tesorería y recaudación, y les atribuyó

³⁰⁵ El informe emitido por la Comisión para el estudio y preparación del Estatuto Básico del Empleado Público, aprecia esta necesidad de establecer una suerte de regulación singular para los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter estatal. Por ello en su pág. 37, concluye: Por último y sin ánimo de exhaustividad, es necesario destacar la singularidad que suponen los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Estos funcionarios tienen por misión realizar un control interno, profesional e independiente de legalidad y económico-financiero de las Entidades Locales. Estas funciones son imprescindibles en todo caso y difícilmente pueden garantizarse en las Entidades Locales de menor dimensión si no es por medio de funcionarios de carrera dotados de un estatuto que proteja su imparcialidad. Dicho lo cual, la regulación de este tipo de personal constituye, más bien, una pieza importante y diferenciada del régimen local, por lo que la Comisión considera oportuno que sea la legislación correspondiente la que aborde su estatuto propio, como ha sucedido hasta ahora.

³⁰⁶ Según Sosa Wagner, de forma mínima. Sosa Wagner, Francisco. *Manual de derecho local*. Ed Aranzadi. 1999, p.174.

responsabilidad administrativa, de forma que quedó reservada a funcionarios con habilitación de carácter estatal.

La Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local³⁰⁷ ha modificado el artículo 92 y 92 bis 6º de la LRBRL, quedó redactado en los siguientes términos:

Corresponde exclusivamente a los funcionarios de carrera al servicio de la Administración local el ejercicio de las funciones que impliquen la participación directa o indirecta en el ejercicio de las potestades públicas o en la salvaguardia de los intereses generales. Igualmente son funciones públicas, cuyo cumplimiento queda reservado a funcionarios de carrera, las que impliquen ejercicio de autoridad, y en general, aquellas que en desarrollo de la presente Ley, se reserven a los funcionarios para la mejor garantía de la objetividad, imparcialidad e independencia en el ejercicio de la función, y el 92 bis, Son funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional:

- a) La de Secretaría, comprensiva de la fe pública y el asesoramiento legal preceptivo.
- b) El control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad, tesorería y recaudación.

- b) Proclamación legal del principio de autonomía del control interno.

El artículo 222 TRLRHL, replica la garantía de autonomía del 140 LGP cuando afirma con relación al personal controlador que:

Los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora así como los que se designen para llevar a efecto los controles financiero y de eficacia, ejercerán su función con plena independencia y podrán recabar cuantos antecedentes consideren necesarios, efectuar el examen y comprobación de los libros, cuentas y documentos que consideren precisos, verificar arqueos y recuentos y solicitar de quien corresponda, cuando la naturaleza del acto, documento o expediente que deba ser intervenido lo requiera, los informes técnicos y asesoramientos que estimen necesarios.

³⁰⁷ Para Martínez Pablo, esta ley refuerza el sistema de habilitación nacional. Martínez Pablo, María de la Hoz. *Análisis de las repercusiones de la reforma local sobre la organización, competencias y servicios de las entidades locales*. INAP, 2015, p. 376.

El artículo 136 de la LRBRL incluido en Título X, que regula el régimen de los municipios de gran población, para este tipo de municipios, considera insuficiente esta forma de atribución de competencia y da un paso adelante considerando como órgano administrativo, a la Intervención general municipal, al mismo tiempo que reclama su autonomía y mantiene la reserva de la función a funcionarios con habilitación de carácter estatal. La dicción del artículo es la siguiente

La función pública de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia, corresponderá a un órgano administrativo, con la denominación de Intervención general municipal.

2. La Intervención general municipal ejercerá sus funciones con plena autonomía respecto de los órganos y entidades municipales y cargos directivos cuya gestión fiscalice, teniendo completo acceso a la contabilidad y a cuantos documentos sean necesarios para el ejercicio de sus funciones.

3. Su titular será nombrado entre funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional.

Estas rotundas afirmaciones legales de autonomía del controlador, similar en todas las legislaciones aplicables a los distintos niveles territoriales de la administración, es necesario proyectarlas sobre la realidad de cada una de ellas, y como se complementa esta afirmación para que no se quede en una mera proclama legal hueca.

2.4 LIMITACIONES EN LA AUTONOMIA DE LOS INTERVENTORES LOCALES

Analizaremos los principales aspectos normativos, y, también, meramente fácticos que pueden influir en la actuación de los órganos de control interno en las administraciones locales.

a) Proximidad al gestor

Es imprescindible tener en cuenta que la proximidad, cuando no cohabitación entre los órganos gestores y la intervención es inevitable en administraciones de tamaño reducido

(sin hablar de la situación del secretario- interventor de un municipio de 2.000 habitantes, que convive a diario con el alcalde y concejales a los que debe controlar). Este es uno de los principales problemas de cara al ejercicio autónomo del control interno en las corporaciones locales. El tamaño, incluso de los ayuntamientos de Madrid o Barcelona, como ya hemos dicho, no desde el punto de vista del número de habitantes, pero sí del competencial o la importancia del presupuesto, no es suficiente, como para permitir la creación de estructuras con autonomía funcional similar a la de la IGAE o las intervenciones autonómicas. Ante esta dificultad, la solución tradicional del legislador local ha sido buscar un refuerzo de garantías del interventor, y, en su caso de los otros

funcionarios de habilitación estatal adscritos a la intervención, frente a quien, al final, es su superior jerárquico,³⁰⁸ pero este refuerzo se hace única y exclusivamente en relación al interventor, y, en su caso, de los otros funcionarios de habilitación estatal adscritos a la intervención, pero esta mejora de la protección, no es extensiva al resto de personal de la intervención, que por ser funcionarios en exclusiva de esa corporación les puede resultar mucho más difícil informar o incluso ayudar al interventor a informar en contra

³⁰⁸ Esta condición de superior jerárquico, a pesar de la proclamación de autonomía del interventor que realiza el TRLRHL, da lugar a situaciones curiosas como la que resuelve la sentencia de la Sala lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid de 22 de septiembre de 1992. El concejal de Hacienda ordena al interventor, no incluir en los expedientes su informe de fiscalización sin el previo conocimiento del concejal, de hacienda, para lo cual el interventor ha de tener constancia escrita de la recepción por parte del regidor. El interventor considera la orden una intromisión no tolerable en su función e interpone un recurso contencioso administrativo, contra la orden. La sentencia concluye lo siguiente *en atención a lo razonado, hay que concluir que el acuerdo recurrido implica una limitación a la actuación independiente y autónoma del interventor, quien no puede decidir el momento, exacto en que debe remitir sus informes, escritos o documentos a los órganos de la Corporación, toda vez que no solo viene obligado a remitir previamente el documento al concejal de Hacienda, sino que debe esperar a tener constancia escrita de su recepción por parte de la citada autoridad municipal, y ello supone, en definitiva, dejar al arbitrio de un miembro de la Corporación Municipal, que no tiene competencia para ejercer la función fiscalizadora, la determinación del momento en que tal actividad debe llevarse a cabo, lo que resulta inadmisibile al comportar un condicionamiento que carece de cobertura legal.*

Por otra parte, la resolución impugnada tampoco puede encontrar justificación en el interés del concejal de Hacienda de conocer anticipadamente los informes que debe realizar el interventor para evitar dilaciones, pues es la Ley 39/1988 la que señala la concreta forma de efectuar la tareas de intervención, efectos que los reparos del interventor tienen en cuanto a la tramitación de los expedientes, órganos a los que debe dirigir sus informes y autoridades u órganos que deben resolver las discrepancias.

Esta independencia se caracteriza en la libertad para redactar los informes, disponer de medios personales y materiales para la correcta gestión de control, en la facultad incondicionada ni tutelada en la aplicación de los programas y técnicas de auditoría..., así como dirigir todos los informes a los órganos que vienen determinados por la Ley, sin mandatos o intrusiones de órganos intermedios.

de propuestas del gobierno municipal, ya que puede indisponerlos con quien, por mucho tiempo, puede ser su superior y de quien dependerán en múltiples aspectos de su vida cotidiana.³⁰⁹

³⁰⁹ Sin, ni mucho menos pretender elevar a la categoría de general la situación, es significativo de la realidad en la que, a veces, se encuentran los secretarios-interventores, la situación de conflicto creada en el municipio de Muel. La descripción se recoge en el oficio del Justicia de Aragón de 19 de febrero de 2010 dirigido al Alcalde de Muel, (municipio de poco más de 1.000 habitantes de la provincia de Zaragoza). El conflicto se inicia al negarse la secretario-interventor a firmar un acta de recepción de obras a la que no se le notificó la celebración de dicha recepción. Como consecuencia de la negativa comienzan una serie de presiones por parte del Alcalde, incluso algunas tan absurdas como exigirle asistencia obligatoria en tardes en las que no hay ningún otro funcionario, negarle permiso para acompañar a su hija menor de edad al médico, etc. que hacen que la funcionaria solicite la intervención del Justicia de Aragón. El Justicia dirige oficio al Ayuntamiento, señalando algo evidente, que la fecha y lugar del acto formal de recepción de la obra debió ser comunicada a la secretaria para su asistencia en ejercicio de sus funciones, y que no cabe por consiguiente que sin haber notificado a la intervención, la fecha y lugar de recepción de una obra, *a posteriori* se le exija que firme el acta de recepción de la obra, puesto que al no asistir, queda sin efecto al instrumento de garantía de la adecuada realización del contrato en qué consiste la presencia del Interventor en el acto de recepción. También considera el Justicia, que la actitud del alcalde implica una extralimitación que afecta al ejercicio de las funciones de fiscalización que la ley atribuye al secretario-interventor, puesto que a l interventor no le corresponde la inspección de la obra de forma independiente, sino, dado que es lego en la materia, concurriendo con un técnico en el momento de la recepción de la obra. *Respecto al primer derecho citado, se ha podido apreciar en la documentación incorporada al expediente el recurso a expresiones y referencias por parte del Alcalde del Ayuntamiento a la funcionaria habilitada en términos que parecen contrarios a aquél. Así, y a modo de ejemplo, con fecha 23 de marzo de 2009 se emitió propuesta de resolución a discrepancia sobre reparo 1/2009 en la que se indicaba, literalmente que “no deben tenerse en cuenta las manifestaciones torticeras efectuadas por la Sra. Interventora”. Igualmente, y como se ha señalado en el fundamento anterior, con fecha 4 de mayo de 2009 Alcaldía emitió escrito en el que acusaba a la secretaria-interventora de “arrogarse competencias” que van más allá del asesoramiento legal preceptivo. Por último, consta en actas elaboradas a resultas de sesiones celebradas por el Ayuntamiento la referencia a la actividad de la secretaria en términos que pueden considerarse atentatorios del derecho citado. Con ello, no sólo se vulnera lo dispuesto en el estatuto Básico, sino que se afecta de nuevo al ejercicio de las tareas que le son legalmente atribuidas al secretario-interventor, por lo que debemos instar a ese Consistorio que respete el trabajo de la secretaria-interventora adscrita al Ayuntamiento.*

Al final, el Justicia concluye:

El Ayuntamiento de Muel debe adoptar las medidas oportunas para garantizar el respeto al ejercicio de las funciones públicas reservadas a los funcionarios habilitados con carácter estatal, en los términos señalados a lo largo de esta resolución.

El Ayuntamiento de Muel debe velar por el respeto de los derechos reconocidos por el Estatuto Básico del Empleado Público a la secretaria-interventora adscrita al municipio.

Esta cercanía a los órganos gestores,³¹⁰ de composición política, y que implica, en consecuencia una cercanía en el proceso de toma de decisiones,³¹¹ parece ser el gran pecado de los funcionarios de habilitación nacional.³¹² No deja de ser curioso que unos funcionarios agrupados en los entonces denominados Cuerpos Nacionales de Administración Local, reciben el espaldarazo del Tribunal Constitucional, que conoció de esta materia en su Sentencia 25/1983, de 7 de abril, donde tajantemente afirma (nótese que la sentencia está dictada con anterioridad a la aprobación de la LRBRL) que ha de considerarse como básica, en el sentido del artículo 149 de la CE, dentro del ordenamiento jurídico actualmente vigente, la existencia de los Cuerpos de funcionarios citados (Secretarios, Interventores y Depositarios de Fondos de Administración Local) como Cuerpos de carácter nacional y la selección de los funcionarios dentro de los citados Cuerpos (F. J. 4º), perdieran su condición de cuerpos, dos años después.

La LRBRL es dictada en un momento, en el que todavía no habían salido a la luz pública excesivos escándalos de corrupción, y, que, como posteriormente veremos, en el ámbito doctrinal era pujante la idea según la cual, la existencia de unos controles rígidos era incompatible con una gestión pública moderna y eficiente, formalmente suprimió dichos Cuerpos.

No obstante, la supresión obrada por la LRBRL fue acompañada de la calificación como funciones necesarias en todas las Corporaciones locales la de Secretaría y las de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, y la contabilidad, tesorería y recaudación, quedando las mismas reservadas a funcionarios con habilitación de carácter nacional (artículo 92.3º), en la curiosa atribución de competencia concretas, a un grupo de funcionarios no agrupados en un cuerpo, que ya hemos comentado, pero si reservadas, en una interpretación, cuando menos curiosa del artículo 15 de la Ley 30/84, que antes hemos citado.

³¹⁰ Esta es en general una característica de los cuerpos especiales. Ferret i Jacas, Martí. *Les tendències actuals i les perspectives del règim de personal de l'administració pública. Ponències del seminari de dret local*. Ajuntament de Barcelona. 1988, p. 317.

³¹¹ Parrado Díez estudió la influencia de los distintos cuerpos en la toma de decisiones políticas. Vide Parrado Díez, Salvador. *Las elites de la administración estatal (1982-1991)*. Junta de Andalucía. 1996, pp. 169 y 170.

³¹² Arnal Suria, Salvador y Barril Dosset, Rafael. *Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales*. El Consultor, 1982, pp. 36 y 37.

Podemos decir que estamos ante un grupo de funcionarios que ha pagado su cercanía al poder local, con una merma de su autonomía. González Pueyo,³¹³ describe esta situación de escasa autonomía,³¹⁴ que insistimos, difícil encaje puede tener en las previsiones de las NASP, en lo que se refiere a la independencia del controlador, y le atribuye una relación causa efecto con un menor índice de cumplimiento de las previsiones legales por parte de los municipio respecto de otras administraciones,

³¹³ González Pueyo Jesús, Arnal Suria Salvador, *Comentarios al Texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Editorial El Consultor. Ed. 2005, p. 1455.

³¹⁴ Como síntesis descriptiva de la situación en la que trabajan en muchos casos los secretarios e interventores de Administración es ilustrativo el artículo de José Manuel Martínez Fernández, Los funcionarios de administración local con habilitación de carácter estatal ante el reto de las exigencias de transparencia y control de la gestión pública local Su plasmación en el Anteproyecto de Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local José Manuel Martínez Fernández Publicado por El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, N° 17, Sección Actualidad, Quincena del 15 al 29 Sep. 2012, Ref. 1891/2012, p. 1891, tomo 2, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Martínez Fernández pone de manifiesto como necesidad de buscar la eficiencia y la sostenibilidad en la Administración local, combinada con la demanda social de un mayor control y rigor en el gasto de estas entidades, ha puesto sobre la mesa la necesidad de reforzar la independencia, objetividad y profesionalidad de los funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional. El artículo está publicado justo después de aprobarse la LOEPSF, y cuando empezaban a conocerse las primeras versiones del anteproyecto de ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración local, que aunque reconoce, en su preámbulo y se ha mantenido en las casi cuarenta versiones sucesivas hasta la aprobación definitiva de la ley, que los funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional “son clave para aumentar el rigor del control de legalidad y financiero de la gestión local”, señala Martínez Fernández que *Sin embargo, la regulación de este anteproyecto, que amplía la funciones reservadas, no parece que incremente las garantías para salvaguardar esa necesaria independencia y que, la regulación de este anteproyecto, que amplía la funciones reservadas, no parece que incremente las garantías para salvaguardar esa necesaria independencia. Se aboga en este trabajo por una reflexión de este colectivo de funcionarios para proponer una redefinición de todos los aspectos de nuestra actividad profesional.*

Para lograr ese objetivo, insiste en que no basta con una declaración formal, por «elevado» que sea la tribuna desde la que se hace y los oyentes. Es necesario materializarla en normas positivas que precisen *las funciones y garanticen esa imprescindible independencia, desde su selección a la provisión de sus puestos de trabajo y determinación de sus retribuciones. También resulta esencial articular un efectivo sistema revisor que permita que las advertencias de estos funcionarios se materialicen finalmente en actos administrativos, en lugar de quedar en el «cajón de los informes olvidados».*

Acaba Martínez Fernández, citando a Sosa Wagner, en un artículo publicado en prensa

«Porque este es el riesgo, no lo olvidemos, presente —como el eterno retorno— en toda la andadura histórica de estos funcionarios. Se comprenderá que, al tener atribuidas las funciones del asesoramiento legal preceptivo y el control y fiscalización de presupuestos y cuentas, resulta muy goloso para el político contar con personas sumisas que asperjen sobre sus ocurrencias las palabras litúrgicas de la ley o apliquen con astucia el bálsamo de la cobertura presupuestaria» (Francisco Sosa Wagner, artículo publicado en el periódico El Mundo el día 1 de mayo de 2007).

aduciendo como prueba, el hecho de la necesidad periódica de subvenir periódicamente en ayuda de los municipios para sufragar sus déficits, circunstancia que no debería haberse dado, de estar asegurado en eficiente control de legalidad presupuestaria. Si bien, creemos que no le falta razón, el argumento parece que hoy en día, dada la situación de déficit a la que han llegado todas las administraciones, no válido, para deducir una mayor o menor eficacia de los controles internos, pues, con la legislación de estabilidad presupuestaria en vigor, no se debería haber llegado a un déficit público cercano al 10% de PIB. Nosotros creemos, que tal vez sea más descriptiva de la ineficiencia de los controles internos de la Administración Local, en general, no exclusivamente financieros, el elevadísimo número de recursos contencioso-administrativos presentados frente a actos de las entidades locales, y el alto índice de estimación de los citados recursos.³¹⁵

Tampoco es una señal positiva que en el Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, de 23 de diciembre de 2013, sobre los gastos ejecutados por las entidades locales sin crédito presupuestario, se afirme que

La relación de facturas que fueron financiadas con cargo al mecanismo regulado en el Real Decreto-ley 4/2012 se elaboró por los ayuntamientos, diputaciones, cabildos y consejos insulares que conformaban el ámbito subjetivo de la citada norma. Estas entidades remitieron los listados de gastos y facturas pendientes de pago a 31 de diciembre de 2011, utilizando los cuales, el MINHAP elaboró un listado inicial con los importes a financiar por el Fondo. En esta primera fase se remitieron listados por 4.623 entidades, y por un importe que ascendió a 9.750.150 miles de euros.

Este elevado importe es muy sintomático, pues no podemos olvidar que se trata, según la ley, de gastos nulos de pleno derecho, al haber sido asumidos sin consignación presupuestaria. Es obvio que, por las razones que sean, en este aspecto, no ha funcionado correctamente el control interno.³¹⁶

³¹⁵ El número de de recursos contencioso- administrativos interpuestos frente a las administraciones locales, se ha visto fuertemente disminuido como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, que introduce la exacción de tasas en los órdenes judiciales, incluido el contencioso.

³¹⁶ Muchos de éstos problemas se habían detectado hace tiempo, y los informes del Tribunal de Cuentas sobre entidades locales, recogían defectos vistos una década antes. Algarra Paredes, Angel y Romera

b) Diferencia con la regulación estatal

González Pueyo resalta que la LGP establece una serie de garantías para el mejor ejercicio de las mismas, si bien resalta que aunque, en referencia a la autonomía del interventor local, que también es calificada como de plena por el TRLRHL, esta expresión no es idéntica, pero sí semejante a la empleada, respecto a la Intervención General de la Administración del Estado, en el artículo 144.2 LGP, que habla del principio de autonomía respecto del órgano o entidad cuya gestión sea objeto de control, para lo cual reconoce a los funcionarios que lo realicen independencia funcional respecto de los titulares de los órganos cuya gestión controlen.³¹⁷

La diferenciación, pese a la semejanza de las palabras, se contextualiza por la muy diferente situación en la que actúan la IGAE y los interventores locales, y a la que ya hemos aludido anteriormente. La situación, evidentemente, no es la misma: La Intervención General de la Administración del Estado es un órgano dotado de autonomía, de composición colectiva, cuyos funcionarios forman un cuerpo, y estructura jerárquica. Los Interventores delegados actúan con el respaldo del Interventor General, que en todo momento puede avocar para sí cualquier acto o expedientes que considere oportuno y no dependen directamente en su «estatus» económico y principales condiciones laborales, de las autoridades y órganos que fiscalizan y las discrepancias con éstos se resuelven, en último término, por acuerdo del Consejo de Ministros. Por contra, el interventor local depende en su régimen retributivo del órgano que fiscaliza, que al mismo tiempo puede sancionarlo, aunque las sanciones más importantes se reservan a las Comunidades Autónomas y al Estado, pero, y aquí hay uno de los puntos clave, si el funcionario está nombrado por libre designación puede ser cesado por el controlado. El Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, en su artículo 15-2, ya introdujo unas medidas correctoras, que mejora, como veremos la Ley 27/2013. Más adelante, comentaremos ambas disposiciones.

Jiménez, Oscar. “Los nuevos retos del sector público local tras la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración”. Revista española de control externo, 2015, nº 49, p 16.

³¹⁷ González Pueyo, Jesús, Arnal Suria Salvador. *Comentarios al Texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Editorial El Consultor. Ed. 2005, p. 1445.

Moreno Urbano también destaca el elevado grado de dependencia de los interventores frente a los gobiernos locales, porque participan activamente en sus nombramientos (a través de los procedimientos de libre designación y de los baremos específicos), y también en la determinación de sus retribuciones, sin olvidar que deciden la dotación de los medios materiales y personales con que éstos han de desarrollar sus funciones.³¹⁸ Gonzales Pueyo y Arnal Suría describen como el Interventor y, sobre todo, Secretario-Interventor de administración local, actúan en la más absoluta soledad,³¹⁹ puesto que las Autoridades y órganos a quienes deben fiscalizar son precisamente aquellas en las que quedan encuadrados orgánicamente y de las que dependen tanto disciplinariamente, puesto que tienen la competencia sancionadora, salvo tan sólo los casos en que las sanciones a imponer sean las de mayor gravedad (citan los artículos 150 y 151 del TRRL, sustituidos por el EBEP), y la retributiva, ya que fijan la parte más importante de las retribuciones.³²⁰ Martín y Rodríguez son de la misma opinión, que la situación insostenible de las finanzas de muchos municipios, requiere una revisión de los sistemas de control.³²¹

³¹⁸ Moreno Urbano, Juan M^a. *El reforzamiento del control interno en la ley 27/2013 de racionalización y sostenibilidad de la administración local, en Obra colectiva Hacienda local ante la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración local. Dimensión económica-financiera de la Ley.* CEMCI, 2015, p. 211.

³¹⁹ Biosca López Francisco Javier. *La apariencia de control en la administración local por los habilitados estatales.* Auditoria Pública, 2010, n^o 52, p. 76.

³²⁰ Para Gonzalez Pueyo *Incluso la medida aparentemente destinada a salvaguardar la integridad de la función en los supuestos de mayores discrepancias, como es la dación de cuenta al Pleno de las resoluciones de la Presidencia contrarias a los reparos efectuados (artículo 218 TRLRHL), está teñida de tales connotaciones políticas (posible acusación de connivencia con la oposición) que más que una ayuda para aquellos fines puede en ciertos casos calificarse como de carga adicional.*

En tales condiciones, por tanto, no debe extrañar que el nivel de cumplimiento de las normal propias del régimen presupuestario en el ámbito local sea en muchos casos inferior a lo mínimamente exigible: recuérdese, si no, la serie sucesiva de Decretos-leyes y Leyes encaminadas a reconocer y subsanar situaciones anómalas, como déficits acumulados o grandes magnitudes de deudas no reconocidas, que en pura teoría no debieron haberse producido si los gestores locales hubieran actuado con estricta sujeción a las Leyes. Gonzalez Pueyo Jesus, Arnal Suria Salvador. *Comentarios al Texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales.* Editorial El Consultor, Ed. 2005, pp.1410 y 1411.

³²¹ Martín Fernández, Javier y Rodríguez Márquez, Jesús. *Manual de Derecho financiero y tributario local.* Marcial Pons, 2009, p. 755.

La Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local ha modificado el artículo 92 bis 6º de la LRBRL, ha dado continuidad y refuerzo a esta modificación. El citado artículo establece que:

Cuando se trate de puestos de trabajo que tengan asignadas las funciones contenidas en el apartado 1.be) de este artículo, será precisa la autorización expresa del órgano competente de la Administración General del Estado en materia de Haciendas locales.

Igualmente, será necesario informe preceptivo previo del órgano competente de la Administración General del Estado en materia de Haciendas locales para el cese de aquellos funcionarios que tengan asignadas las funciones contenidas en el apartado 1.be) de este artículo y que hubieran sido nombrados por libre designación.³²²

Como vemos, por un lado se elimina la limitación temporal, y por otro, se residencia la competencia de autorización para el establecimiento del sistema de libre designación en el órgano competente de la Administración General del Estado en materia de Haciendas locales. Para el cese, se mantiene el informe preceptivo, pero sin limitación temporal. Este informe, aunque preceptivo, no es vinculante, no obstante lo cual mejora la necesidad de motivación.

Estas medidas, como hemos dicho, tiene un contexto muy claro, la profunda crisis económica, y la reacción del Derecho frente a ella, básicamente el nuevo artículo 135 de la Constitución Española y la LOEPSF, que consagran la estabilidad presupuestaria como principio rector, a nivel constitucional, que debe presidir las actuaciones en general del sector público. Serrano Pascual, califica estas medidas de simple parche, que no resuelven el problema de fondo, la libre designación.³²³

c) Sistema de nombramiento

El sistema normal de provisión de los diferentes puestos de trabajo es el concurso entre los funcionarios de la correspondiente subescala. No obstante, determinadas plazas también pueden proveerse por libre designación, igualmente entre funcionarios que

³²² El apartado 1 b) se refiere a las funciones del interventor.

³²³ Serrano Pascual, Antonio. *El empleo público en el Anteproyecto de Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración local: igualdad de oportunidades, mérito y capacidad, y corrupción*. Cuadernos de Derecho Local 2013, n.º 32, p. 53.

cuenten con habilitación de carácter nacional precisa, sistema que puede aplicarse en el ámbito local a las Diputaciones Provinciales, Cabildos y Consejos Insulares, Ayuntamientos, capitales de Comunidad Autónoma o de provincia y de municipios que reúnan las siguientes características:

- Su población supere los setenta y cinco mil habitantes
- El puesto reservado de trabajo tenga asignado nivel 30 de complemento de destino
- El presupuesto ordinario supere 18.030.303,13 euros (tres mil millones de pesetas)

Como puede observarse, son las plazas, comúnmente consideradas como mejores destinos, y que son, generalmente, las más solicitadas por los funcionarios con mejor situación en los escalafones.

No podemos olvidar que el artículo 80-4 del EBEP de manera rotunda establece que los titulares de los puestos de trabajo que han sido provistos por el procedimiento de libre designación con convocatoria pública podrán ser cesados discrecionalmente, en cuyo caso, se les ha de asignar un puesto de trabajo conforme al sistema de carrera profesional propio de cada Administración Pública y con las garantías inherentes de dicho sistema.

Ya hemos aludido anteriormente al hecho de que los interventores en el Estado son nombrados por libre designación, pero también nos hemos referido a la garantías que genera la estructura orgánica de la IGAE. Aquí estamos hablando de una situación radicalmente contraria, la autoridad para nombrar y cesar al interventor es el Presidente de la Corporación, el controlado, la persona a la que en interventor, mediante el reparo traslada la responsabilidad de un acto no ajustado a Derecho. Podríamos continuar con referencias al régimen de fijación de retribuciones y al sancionador (aunque se reservan las más graves a la administración autonómica o a la estatal), también dependientes de la entidad que controla. Es difícil sostener que en este caso se cumple la norma 4-2-5 de las NASP.

d) La Sentencia del Tribunal Constitucional 235/2000, de 5 de octubre de 2000

No obstante todo lo citado, la Sentencia 235/2000, de 5 de octubre de 2000 del Tribunal Constitucional ha encontrado compatible con nuestro ordenamiento constitucional la provisión de los puestos de trabajo de los funcionarios de habilitación estatal, y por ende de los interventores, a través del sistema de libre designación. La argumentación del Tribunal es que el libre cese que acompaña a la libre designación no es incompatible en

abstracto con el ejercicio imparcial de las funciones públicas, y que en el supuesto que contemplamos se configura un sistema con ciertas garantías suplementarias en atención a la importancia de las funciones atribuidas a estos funcionarios.

Estas garantías según el Constitucional son, en primer término, si bien su nombramiento es decidido por el Presidente de la Corporación, lógicamente, ya cuentan con habilitación nacional y cumplen los requisitos de la convocatoria, ha de haberse modificado previamente la relación de puestos de trabajo para establecer el sistema de libre designación como forma de provisión del puesto de trabajo (artículo 99.2 párrafo 1 de la norma impugnada), lo cual es competencia del Pleno de la Corporación por aplicación de los artículos 22.2 u) y 33.2 d) de la LRBRL y también es el Pleno de la Corporación el que aprueba las bases de la convocatoria.

En lo referente al cese, este se puede acordar por el Presidente de la Corporación, y, si bien el artículo 99.2 párrafo 2 impugnado no dice expresamente que tenga carácter discrecional, parece presuponerlo, como lo confirma el desarrollo reglamentario (artículo 29 del Real Decreto 1732/1994, de 29 de julio, sobre provisión de puesto de trabajo reservados a funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional), por lo que *no queda comprometida la imparcialidad que la ley debe preservar para el ejercicio de las funciones públicas según el citado artículo.*

Serrano critica que el Tribunal Constitucional en la STC 235/2000 abriera la puerta a la libre designación cuando declaró ajustado a la Constitución la provisión excepcional de determinados puestos de trabajo reservados a los funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional.³²⁴ Forma de provisión excepcional, si bien en los Ayuntamientos que han de ser servidos por funcionarios de las subescalas superiores, es casi general, pero considera que al menos hablaba del «historial profesional» de los aspirantes, aunque de qué sirve el mejor historial profesional si se puede designar a otro aspirante con menos méritos.

Esta sentencia resolvió el recurso interpuesto por más de cincuenta diputados sobre diversos párrafos del artículo 99 LRBRL, en la redacción dada por las Leyes 31/1991 y 10/1993, afirmando el ajuste a la Constitución del sistema de libre designación en los

³²⁴ Serrano califica la sentencia de rechazable. Serrano Pascual, Antonio. El empleo público en el Anteproyecto de Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración local: igualdad de oportunidades, mérito y capacidad, y corrupción. Cuadernos de Derecho Local. N^o 32. 2013, pág. 53

términos en que está regulado. En concreto, el Tribunal Constitucional en su sentencia declara (Fundamentos Jurídicos 8 y 9) que no existe vulneración de los principios de legalidad y seguridad jurídica (sin perjuicio de eventual uso torticero o de desviación de poder, que podrán ser combatidos ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa), y entiende adecuado constitucionalmente que el legislador de lo básico pueda introducir junto al sistema de concurso, y en los términos concretamente previstos, el de libre designación «como modo, siquiera excepcional, de provisión de determinados puestos de trabajo». Acerca de la libre designación, el Tribunal Constitucional, tras afirmar (Fundamento Jurídico 11) que la Carta Europea de Autonomía Local reclama el mérito y la capacidad referidos a la selección del personal de las entidades locales, exigencia que, sin género de duda, resulta respetada con la habilitación de carácter nacional de los funcionarios locales, olvida, para Serrano, incomprensiblemente la conexión de aquellos principios respecto de la provisión de los puestos de trabajo, con una interpretación restrictiva de este Tratado Internacional, ya que el artículo 2 de dicha Carta liga el Estatuto del personal local a las adecuadas perspectivas de carrera, que son inexistentes, desde el punto de vista del mérito y la capacidad, en el caso de la libre designación.

La sentencia sigue diciendo (Fundamento Jurídico 12) que la libre designación no significa sino la mera puesta a disposición del órgano decisor de un cierto margen de valoración a la hora de apreciar las aptitudes de los candidatos para desempeñar un determinado puesto de trabajo. Desde esta óptica, parece que tanto las bases como los nombramientos tendrán que hacer mención en su motivación, al historial profesional del candidato finalmente seleccionado, como base para determinar la aptitud profesional para el puesto de que se trate, cosa que no se hace, como todo el mundo sabe.

El Tribunal Constitucional afirmó también (Fundamento Jurídico 13) que, por lo que se refiere a la modulación o debilitamiento del principio de imparcialidad en su vertiente interna, es decir, el cese discrecional que comporta el sistema de libre designación, el artículo 99 LBRL configura ciertas garantías suplementarias «en atención a la importancia de las funciones atribuidas a estos funcionarios», como son la competencia del Pleno para fijar el sistema de libre designación en la relación de puestos de trabajo y la aprobación de las bases por el Pleno, así como la garantía suplementaria al funcionario cesado libremente de un puesto de trabajo de su subescala y categoría en la Corporación que tendrá asignadas funciones de colaboración, apoyo y asistencia jurídica o económica y que deberá figurar en la correspondiente relación de puestos de trabajo, «lo que constituye una garantía suplementaria para el funcionario que mitiga razonablemente las

consecuencias que la pérdida de confianza inherente al cese le pudieran acarrear y, por ende, le colocan en una mejor posición para ejercer sus funciones con la imparcialidad requerida», y añade (Fundamento Jurídico 14) que la inamovilidad de residencia queda a salvo al garantizarse al funcionario cesado un puesto de trabajo correspondiente a sus mismas subescala y categoría en la propia Corporación, concluyendo que el sistema de libre designación no tiene carácter confiscatorio.

Al menos, como afirma Serrano, queda el consuelo tras esta Sentencia de que la inamovilidad de residencia queda recogida como garantía suplementaria y, en consecuencia, la previsión contenida en el artículo 29 del Real Decreto 1732/1994, relativa a que el funcionario cesado puede permanecer en el nuevo puesto de colaboración, apoyo y asistencia jurídica o económica hasta obtener otro por los procedimientos establecidos en dicho Real Decreto, debe entenderse en el sentido de que no está obligado a concursar, ya que de lo contrario se estaría vulnerando la doctrina del Tribunal Constitucional.³²⁵

No enmendaremos la plana al Tribunal Constitucional, y si bien, en virtud de su sentencia se ha de considerar como constitucional el sistema de libre designación, no por ello no se ha de dejar de poner de manifiesto que encaja difícilmente en el concepto de independencia que se describe en las NASP, el hecho de otorgar al controlado la posibilidad de cese del controlador porque, como mínimo, se da la apariencia de una posibilidad de influencia en el sentido del informe.

Independientemente de que quepa o no en el ordenamiento constitucional español la libre designación de funcionarios públicos, y en concreto los de administración local con habilitación de carácter nacional, aquí no hablamos de este problema. Lo que nos planteamos es si es adecuado este sistema para órganos de control interno, si lo que se pretende es que este control interno sea realmente eficaz. En este sentido, es ciertamente curiosa la STSup núm. 35/2013 de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo. El objeto del recurso contencioso administrativo el acuerdo del Pleno de la Diputación Provincial de Burgos por el que se aprueba la Relación de Puestos de Trabajo de dicha Corporación en el extremo relativo determinación de la forma de provisión del puesto de Trabajo de Adjunto de Intervención, libre designación. La

³²⁵ Serrano Pascual, Antonio, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, n.º 24, Quincena 30 Dic. 2008 - 14 Ene. 2009, Ref.º4117/2008, Tomo 3, p. 4117.

sentencia, aun considerando absurdo la utilización de la libre designación como medio de provisión de puestos de trabajo dedicados al control interno, es consciente de que el legislador así lo ha provisto, y, precisamente por ello, es un medio perfectamente legal, lo cual es indiscutible, tanto como poco adecuado. La esencia de la argumentación es la que sigue:

Ello supone que de acuerdo con el artículo 5.2 de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/07 de 12 de abril (EBEP), es un puesto (el de interventor adjunto) que excepcionalmente puede ser proveído por el sistema de libre designación, eso si, dando cumplimiento a las condiciones impuestas por la ley y que han sido valoradas jurisprudencialmente. Precisamente por ello esta Sala no puede compartir, "de lege data," las consideraciones que efectúa la demanda con base en el criterio de la Sala de Valladolid, sobre la idoneidad del procedimiento para este tipo de plazas, otra cosa es que compartamos, y más con la que está cayendo, (SIC) ese criterio "de lege ferenda," (Es difícil aceptar la existencia de un control objetivo, independiente, imparcial basado en el interés general, cuando la posibilidad de realizar el control depende de que te mantenga en el puesto de trabajo aquel a quien debes controlar y criticar en su caso).

Ahora bien, como decíamos más arriba, no nos corresponde a nosotros decir cómo debe quedar redactada la ley, podremos opinar pero no establecer la redacción. Nosotros hemos de limitarnos a valorar si lo hecho por la Administración se ajusta al marco legal establecido.

Por ello una vez que la ley lo permite por la subescala y categoría del puesto, y la RPT así lo ha previsto, hemos de valorar simplemente que esa previsión de la RPT se ha efectuado de acuerdo con las exigencias legales.

La sentencia, no obstante, como no puede ser de otra manera, acepta como adecuado a derecho el acuerdo plenario impugnado.

e) La posición del Tribunal de Cuentas

Esta situación tampoco ha pasado desapercibida al Pleno del Tribunal de Cuentas, que aprobó en sesión de 20 de julio de 2006, la Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en la Entidades Locales, que describe la situación del ejercicio de la función interventora de las Corporaciones Locales de la siguiente manera

La integración de los funcionarios con habilitación de carácter nacional en la Función Pública Local y el desempeño de sus funciones en la Entidad local correspondiente supone su dependencia orgánica de la misma, y aunque su régimen disciplinario es distinto al de los demás funcionarios de la Administración Local, de forma que se garantiza su independencia funcional de los órganos de gobierno de las correspondientes Corporaciones locales, en ocasiones la dependencia orgánica y la posibilidad de fijar las condiciones de trabajo, produce un condicionamiento en el ejercicio de sus funciones. Esta situación se acentúa especialmente en los casos de provisión del puesto de trabajo mediante el procedimiento de libre designación, en cuyo caso es nombrado y cesado por la propia Entidad local.

La propuesta de solución para el Tribunal de Cuentas es la ya prevista por el ordenamiento jurídico para el caso de la IGAE, el desarrollo de un régimen estatutario para los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, similar al de los Interventores de la Administración del Estado, para ejercer el control con plena autonomía respecto al órgano o entidad cuya gestión sea objeto de control. Esta autonomía puede ser relativamente fácil de conseguir para el interventor, pero no podemos olvidar que también se debería reforzar de alguna manera la situación de los funcionarios que trabajan en la intervención, ya que, por sí mismo el interventor no podrá desarrollar la función, necesita apoyarse en su personal. Un posible sistema podría ser la necesidad de conformidad, o al menos informe preceptivo, del interventor para la adopción de medidas disciplinarias contra el personal destinado en la intervención.

Además de la medida antes citada también propone el Tribunal de Cuentas, restringir los supuestos de nombramiento, por el sistema de libre designación, de los puestos de trabajo reservados a funcionarios con habilitación de carácter nacional, para garantizar la imparcialidad e independencia. De la misma manera, se deberían regular las causas de cese en la que, necesariamente, se acreditara la concurrencia de criterios objetivos eliminando el carácter discrecional, que, además, es apreciado por el mismo órgano que lo nombró.

También los Órganos de Control Externo Autonómicos lo han puesto de manifiesto, en diversas ocasiones. Así, el *Informe de fiscalización de diversos aspectos de la actividad económico-financiera del Ayuntamiento de Alicante, relativo al ejercicio de 2.011*, emitido por la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, se encuentra con un

caso de cese del interventor, que había sido nombrado por el sistema de libre designación.

Acertadamente la Sindicatura valenciana hace una primera apreciación, como consideración general para todas las entidades, que es destacar que la competencia del órgano gestor sobre el interventor en materia retributiva, disciplinaria, de provisión y cese, por el procedimiento de libre designación, puede originar una posible dependencia de la fiscalización respecto a la gestión, lo que, prudentemente apunta la Sindicatura, dificulta un adecuado control interno.

Posteriormente recoge el cese del interventor, haciendo notar que se hace sin motivación.

Por último concluye que, con carácter general, la provisión y cese por el sistema de libre designación por el mismo órgano sujeto a fiscalización, es una muestra de la dependencia del puesto de un interventor de una entidad local, que puede afectar a un adecuado ejercicio de sus funciones.

También la Sindicatura de Cuentas de Cataluña se ha hecho eco del problema, el contraste entre la proclama legal de autonomía, y la situación real, por lo que afirma que la normativa vigente establece que los funcionarios que tienen a su cargo las funciones de control interno las deben ejercer con plena independencia, pero la dependencia orgánica de la Intervención de los órganos de gobierno de las corporaciones locales, que se da en la realidad, puede condicionar sustancialmente el ejercicio de las funciones de control interno.³²⁶

Como solución propone desarrollar un régimen estatutario de los funcionarios con habilitación de carácter estatal que facilite el ejercicio de las funciones de control y fiscalización con plena independencia con respecto al ente que sea objeto del control.

Ya hemos dicho anteriormente que esta situación mal se compadece con la lógica de un sistema de control interno, si se quiere que sea real, y que en absoluto es acorde con lo que establecen las NASP como requisito de independencia.

El legislador consciente del problema, como ya dijimos, a través del Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción

³²⁶ Informe de fiscalización 11/2013, relativo al control interno en municipios de entre 20.000 y 100.000 habitantes.

del déficit público modificó el apartado 5 de la disposición adicional segunda de la Ley 7/2007, de 12 abril, por la que se aprueba el Estatuto Básico del Empleado Público, y que estuvo vigente hasta la aprobación de la Ley 27/2013.

El legislador admite sin pudor que la modificación que hemos referido se realiza, *con el objetivo de mejorar el control de la gestión económica financiera de las citadas entidades y garantizar la independencia funcional de los empleados públicos que desarrollan dichas actividades, se considera necesario introducir modificaciones en su régimen de provisión.*

No podemos olvidar que este RDL, se promulga en un escenario económico de una enorme complejidad. El gobierno, ante un déficit público disparado, y, según todos los indicios, presionado por la Unión Europea, se ve obligado, por primera vez en la historia reciente de España, a adoptar dos medidas drásticas, la no revalorización de las pensiones públicas y la disminución de las retribuciones de los empleados públicos. ¿Qué pretendía el gobierno, mejorar el control interno o tratar simplemente de reforzar un posible mecanismo de disminución de gastos dada la situación económica ? Existe una duda más que razonable sobre el motivo real.

En todo caso, aunque sin duda se trata de una mejora, no resuelve el problema.

La cuestión comienza a ser recurrente, aunque ni se aborda en profundidad. En la comparecencia del día 11 de julio de 2012 ante el Congreso de los Diputados en relación con el Consejo Europeo de 28-29 de junio de 2012, el Presidente del Gobierno informó de una serie de medidas de ajuste con el objetivo de reducir el déficit público. Dentro de estas medidas, anuncia una serie de reformas para mejorar la eficiencia de la gestión pública, así la transparencia, control y credibilidad en las instituciones públicas. Aquí hace mención expresa el Presidente a los funcionarios con habilitación de carácter nacional, con la propuesta siguiente: *Además, se va a mejorar el control de las cuentas públicas en el ámbito local, con el fortalecimiento de la imparcialidad del interventor municipal y funcionarios con habilitación de carácter nacional.*³²⁷

³²⁷ Se puede consultar la intervención íntegra en <http://www.lamoncloa.gob.es/Presidente/Intervenciones/Sesionesparlamento/2012/prsp20120711.htm>

En el período final de tramitación parlamentaria de la Ley 27/2013, se tuvo conocimiento del Informe de lucha contra la corrupción de la UE.³²⁸ En este informe se hacen una serie de menciones a España

En un informe del Tribunal de Cuentas central de 2012 se ofrecía una visión general de los principales sectores de riesgo en la contratación pública a nivel regional y local. El Tribunal advertía de la mala gestión y el control insuficiente a nivel regional, al tiempo que destacaba el creciente número de casos de corrupción que estaban siendo investigados. Evaluó 2 500 contratos adjudicados entre 2006 y 2007, por una cuantía total de 10 millones de euros. Entre las irregularidades más frecuentes detectadas —no basadas necesariamente en esquemas de corrupción, pero que revelan una serie de vulnerabilidades— figuran el fraccionamiento de la cuantía de los contratos con el fin de eludir la contratación pública; los abusos en la tramitación de urgencia de los expedientes, en muchos casos sin justificarse adecuadamente, para eludir requisitos de contratación más exigentes; el uso injustificado de determinadas categorías excepcionales de procedimientos de contratación pública; la falta de criterios de selección; la deficiente fundamentación de las adjudicaciones; las excepciones injustificadas a la obligación de publicar las ofertas; y la insuficiente justificación de las modificaciones de los contratos públicos. Estas prácticas e irregularidades también pusieron de manifiesto un seguimiento desigual si se comparan los mecanismos de control regionales y los del Tribunal de Cuentas central. Dado el gran número de contratos públicos y el amplio catálogo de tareas encomendadas al Tribunal de Cuentas, este no puede controlar en su debido momento los contratos públicos más recientes.

Un estudio encargado por la OLAF sobre la corrupción en la contratación pública que afecta a los fondos de la UE confirmó muchas de las conclusiones del Tribunal de Cuentas a las que se ha hecho referencia.

Constatado el hecho, una de las recomendaciones es, como medida previa desarrollar estrategias a la medida para las administraciones regionales y locales, precedidas por evaluaciones del riesgo de corrupción. Y una vez detectados los riesgos, reforzar los mecanismos de control, hacer más transparente el proceso de toma de decisiones y garantizar una supervisión coherente de la calidad de la gobernanza local y regional.

De momento, la única respuesta del legislador, ha sido las comentadas en torno a la ley 27/2013.

³²⁸ El informe se puede consultar en http://ec.europa.eu/dgs/home-affairs/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/anti-corruption-report/docs/2014_acr_spain_chapter_es.pdf

f) Interpretación politizada del ejercicio de sus funciones.

También alude González Pueyo a la repercusión política y no meramente técnica que se da a los informes del interventor. Probablemente no le falta razón cuando la propia organización que agrupa a las Corporaciones Locales españolas, la FEMP, en su informe sobre *La situación de los Ayuntamientos en España, sus carencias económicas y problemas de gestión: diagnóstico y propuestas en una perspectiva europea* en la página 107, respecto de los órganos a los que debería elevar su informe el interventor, en la *Propuesta 4.1. Modificar el artículo 218 y 219 del R.D.L. 2/2004 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales para establecer la competencia del control interno en la Junta de Gobierno Local*, dice que, como el órgano de intervención tiene que elevar al Pleno informe de todas las resoluciones adoptadas por el presidente de la entidad local contrarias a los reparos efectuados y presentar un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos, los informes del órgano de control interno se convierten en un *elemento de crispación*. Esto los aparta de lo que debería ser parte de su objetivo principal, como es detectar disfunciones y procedimientos no correctos, con la finalidad de proponer las medidas de mejora que eviten que se puedan continuar produciendo las disfunciones. Para la FEMP acaban *constituyéndose en un elemento de utilización política*.

Esta utilización, digamos desviada, para la FEMP, suele impedir que los informes puedan ser un elemento permanente de mejora de la gestión para los responsables políticos y los gestores y una reflexión sobre las posibles medidas a adoptar, como garantía en la toma de decisiones. También critica la falta de adaptación a la nueva realidad que establece las competencias ejecutivas en la Junta de Gobierno Local para las grandes ciudades, por lo que los informes que antes se remitían al Pleno deben emitirse ante este órgano como competente en la gestión de los gastos

La motivación de la propuesta, no deja de ser una confesión tácita sobre la realidad del problema descrito por González Pueyo, pero la solución no puede ser el mero cambio de destinatario, dejando el problema de fondo sin resolver.

El informe sigue abundando en esta dirección, (Pág. 108) en cuanto al órgano competente para las convalidaciones de gastos o reconocimiento extrajudicial de créditos a la Junta de Gobierno, donde parece que no se “politizarán” los informes, a diferencia del Pleno, que es un órgano plural con participación de todos los partidos o

coaliciones que han obtenido representación en la Corporación. La propuesta no deja de traslucir un cierto interés en asegurar una menor difusión de los informes, confundiendo interesadamente politización con acceso fácil de la oposición a los informes de fiscalización.

Eso sí, después de estas explicaciones se sincera, y en una nueva confesión, se reconoce que hasta ahora se está hablando más desde una perspectiva política que técnica, ya que concluye el apartado dedicado al control interno afirmando que *En este sentido, cabe señalar la posición de los expertos que abogan por el mantenimiento de los informes ante el Pleno, como órgano de participación y control político. En todo caso, esta propuesta merece ser tomada en consideración en un eventual estudio de profundización más detallado* ³²⁹

Aquí estamos ante un problema, derivado en parte, de la condición de la administración local como administración más cercana al ciudadano y la confusión, propia de la legislación local, entre los órganos de gobierno y deliberativos. No obstante, se ha de señalar que la reforma operada en 2.013, ha ido en el sentido de reforzar al Pleno como órgano que, al ser el que tiene encomendada la función de control del gobierno local, se deben remitir los informes de control.

g) Dificultades para la segregación de funciones.

A parte de todo lo señalado, también se debe tener en cuenta que, junto a las funciones reservadas, los funcionarios de habilitación estatal, pueden tener asignadas, a través de las relaciones y catálogos de puestos de trabajo, funciones aparte de las a ellos reservadas por la ley. Es una cuestión puesta de manifiesto desde largo tiempo atrás. Ya señalaba Marqués Carbó, que es paradójico que los mismos que tienen que fiscalizar, al

³²⁹ En contra de esta opinión se manifiesta Chicano Jávea, para quien no tiene sentido que la intervención local sea la única que remite sus informes a un órgano de representación política, como es el pleno, cuando lo más lógico sería remitirlo a la cúspide del sistema administrativo. Chicano Jávea, Fernando. “El futuro del control interno en los gobiernos locales”. Revista de estudios locales. n.º 65, p. 55.

En nuestra opinión, creemos que el autor citado no tiene en cuenta, que en las administraciones territoriales de nivel superior, sus órganos representativos, los parlamentos, reciben de los órganos de control externo, los informes de fiscalización. La opinión anterior privaría al Pleno del conocimiento de cualquier tipo de informe de fiscalización, salvo que el ayuntamiento quede incluido en el plan de un órgano de control externo. Por este razonamiento, a nuestro juicio, se debe mantener el sistema actual.

mismo tiempo liquiden tributos y dirijan actos de gestión.³³⁰ También Barril y Arnal coinciden en la apreciación.³³¹

Este principio de separación, queda, por ejemplo consagrado por INTOSAI,³³² o en el modelo de control de la Unión Europea. El reglamento (CE, Euratom) 1605/2002 del Consejo de 25 de junio de 2002, en su artículo 85, deja sentado el principio, *Cada institución creará una función de auditoría interna que deberá ejercerse respetando las normas internacionales pertinentes. El auditor interno, nombrado por la institución, será responsable ante esta de la verificación del buen funcionamiento de los sistemas y procedimientos de ejecución del presupuesto. El auditor interno no podrá ser ni ordenador ni contable.*

La especial estructura de la administración local, con un gran número de competencias atribuidas, y, generalmente, por su tamaño, con un reducido número de personal a su servicio, ha hecho que su personal haya tenido que dedicarse simultáneamente, a diferentes funciones. Es habitual que en un municipio mediano, un arquitecto municipal elabore proyectos, dirija obras, informe licencias de obras y de actividades, tase inmuebles. El tamaño de las corporaciones obliga a la polivalencia de sus servidores. Este hecho, que en algunos casos puede ser beneficioso, no lo es, en absoluto para uno de los elementos básicos del control interno, la segregación de funciones.

Uno de los principios del control interno para prevenir el fraude que se pueda llevar a cabo dentro de las organizaciones, es la segregación de funciones. Se basa en que una persona, nunca llevará a cabo todas las actividades secuenciales de una operación, de manera que, no todo estará bajo su responsabilidad. Esta es la clave, ninguna persona debe manejar todas las fases de una transacción, por ello ninguna persona debe ser capaz de registrar, autorizar y conciliar una transacción.

Toda transacción, en consecuencia, debería pasar por las fases de: aprobación, autorización, ejecución y registro, cuyo control debe estar a cargo de empleados diferente del departamento que posee la responsabilidad de la operación.

³³⁰ Marqués Carbó, Luis. *El derecho local español*. 1958, p. 823.

³³¹ Arnal Suria, Salvador y Barril Dosset, Rafael. *Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales*. El Consultor, 1982, p. 36.

³³² Castejón González, Jorge. *Aproximación a la evaluación del Control Interno en las Auditorías Públicas sobre la Gestión Contractual*. Auditoría Pública, 2012, n° 57, p. 74.

Esta segregación de funciones se hace con un doble motivo: en primer lugar para poder detectar errores involuntarios y, en segundo lugar, para que ninguna persona se encuentre en una situación que le predisponga a cometer fraude sin necesitar la complicidad de otros empleados. Se basa en el siguiente axioma: si necesito a otros para cometer el fraude, en principio, será más fácil vencer la tentación.

Esta falta de segregación de funciones, es puesta de manifiesto, no solo por la doctrina,³³³ sino incluso por el propio actual presidente del Tribunal de Cuentas.³³⁴

Describe una situación en la que, la confluencia de funciones tramitadoras y de gestión, juntamente con las de control, hacen casi imposible una adecuada segregación de funciones.

A pesar de todo ello, la legislación muchas veces ha ido, y en parte sigue, en dirección contraria: la concentración de competencias. Así, por ejemplo, el Reglamento de las Haciendas Locales y a la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones Locales de 4 de agosto de 1952, reforzaron el carácter de los Interventores como jefes de los servicios económicos y del personal adscrito a éstos, convirtiéndolos en auténticos gestores.³³⁵ Esta regulación se mantuvo con la aprobación en 1977 del Texto articulado parcial de la Ley 41/1975, aprobado por el RD 3046/1977, de 6 de octubre, que reguló expresamente todas las funciones tradicionales del Interventor: asesoría económica y financiera, fiscalización de la gestión económica, dirección de la Contabilidad y jefe inmediato de los servicios de Intervención y Contabilidad y del personal adscrito a éstos. Como señala Aragón Sánchez, los órganos que ejercen la función interventora,

³³³ Montesinos Julve, V.: “El control económico en los niveles subcentrales de gobierno: especial consideración de las entidades locales” en Revista valenciana d’estudis autonòmics, 1997, nº 21 extraordinario, p. 131.

³³⁴ Alvarez de Miranda afirma que, *En las Entidades locales excluidas del ámbito de aplicación de la Ley de medidas para la modernización del gobierno local, especialmente aquellas de menor población, se observa que el impulso, tramitación y culminación de los expedientes se concentra en el seno de las Secretarías e Intervenciones Generales o Secretaría-Intervención, a quienes igualmente compete informar sobre la conveniencia y legalidad de aquéllos, con el resultado de solaparse las funciones de dirección administrativa encomendadas a aquéllos y las de asesoramiento jurídico y económico, difuminándose la responsabilidad gestora de quien debe también pronunciarse en derecho sobre los mismos asuntos que gestiona.* Álvarez Miranda García, Ramón. “Fiscalización del sector público local y rendición de cuentas”. Revista española de control externo, 2006, nº 23, p.33.

³³⁵ Domínguez Alonso, Manuel. *Presupuestos, contabilización y fiscalización en las corporaciones locales*, IEAL, ed. 1983, p. 410.

tienen atribuidas algunas competencias que nos son propias de la función interventora.³³⁶

La LRBL, como ya hemos visto, reserva unas funciones a los habilitados estatales, en el caso que nos ocupa, exclusivamente de control, pero no impide que las corporaciones puedan, a través de las relaciones de puestos de trabajo, asignarles unas funciones complementarias.³³⁷ Estas funciones complementarias, suelen ser de lo más variopinto,³³⁸ asesoramientos de todo tipo, gestión tributaria..., algunas de ellas casi incompatibles con la función de controlador, pero también se ha de tener en cuenta que un municipio de pequeño tamaño no tiene capacidad económica para poder pagar una estructura aparte de un funcionario, que la ley les obliga a tener en la plantilla, y que, normalmente es el más cualificado, lo cual, en pura lógica, impone la necesidad de obtener de él, el mayor rendimiento posible.

Una intervención de un municipio de entre cinco y diez mil habitantes puede tener tres o cuatro funcionarios como todo personal, incluido el propio interventor. Juntas las dos circunstancias, funciones complementarias y escaso personal, hacen materialmente imposible el cumplimiento de las reglas de una adecuada segregación de funciones.³³⁹

Obviamente, conforme descendemos en el nivel de población del municipio, y sobre todo cuando se trata de secretarios interventores, la situación se agrava, pues es muy habitual que tengan encomendadas funciones propias de gestión, que por otra parte han de fiscalizar, por lo tanto, fiscalizarse a sí mismos.

Son varios los Órganos de control externo que han puesto de manifiesto el problema. Así la Sindicatura catalana en su Informe de fiscalización 11/2013, relativo al control

³³⁶ Aragón Sánchez, Cristóbal. *Clasificación básica del control de la actividad económico financiera de sector público*. Tribunal de Cuentas Crónica 1996-1997, p.8.

³³⁷ Sosa Wagner, Francisco. *Manual de Derecho local*. Ed. Aranzadi, 1999, p.175.

³³⁸ Pérez Luque afirma que si todavía no se ha aprobado una relación de puestos de trabajo, está en manos del presidente la posibilidad de atribuir cualquier tipo de funciones. Pérez Luque, Antonio. *La estructura de personal de las corporaciones locales*. Ed. Comares. 1999, p. 304.

³³⁹ En relación a este problema *vide* Montesinos Julve, V.: “El control económico en los niveles subcentrales de gobierno: especial consideración de las entidades locales” en *Revista valenciana d’estudis autonòmics*, 1997, nº 21 extraordinario, p. 131. “*El sistema español de control interno es la confluencia en un mismo órgano, la Intervención de la entidad, de las funciones de elaboración de la información económico-financiera y de control de los actos administrativos y de la razonabilidad de esa misma información*”, por lo que, como afirma este autor, “*no existe una adecuada segregación de funciones entre los funcionarios responsables de la contabilidad y el control y la auditoría interna de la entidad*”.

interno en municipios de entre 20.000 y 100.000 habitantes, expone el problema de la falta de segregación de funciones, y la necesidad de hacer las modificaciones adecuadas a fin de que los funcionarios con habilitación de carácter estatal no tuvieran asignadas tareas de gestión del ente fiscalizador y se dedicaran exclusivamente a la función de control.³⁴⁰

También el caso de Valencia, se ha constatado el problema. Así, por el Consell de la Sindicatura de Comptes en la reunión celebrada el día 5 de julio de 2010, se emitió el Informe especial sobre las competencias de la Sindicatura de Comptes en la fiscalización de las entidades locales. Entre otros aspectos, se señala que, en las entidades locales no existe, en general, una adecuada segregación de funciones y que es frecuente que el interventor de una entidad local tenga una doble actuación como gestor y como fiscalizador, como por ejemplo en la elaboración del presupuesto. También constata la falta de segregación de funciones que se produce en los municipios inferiores a 5.000 habitantes por la doble condición de secretario e interventor del funcionario que los sirve, pues también realiza funciones de gestión y fiscalización, difícilmente compatibles, y una de ellas la de fedatario público, es propia de un órgano de apoyo a los órganos gestores de la entidad local.

La situación todavía se complica más con la aprobación del Real Decreto-ley 10/2015, de 11 de septiembre, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas en materia de empleo público y de estímulo a la economía. Entre otras muchas cosas modifica el régimen de los funcionarios de administración local con habilitación nacional.

En la Exposición de Motivos se justifica esta medida de la siguiente forma:

En relación al régimen de funcionarios de administración local con habilitación de carácter nacional para las funciones de tesorería, urge aprobar una reforma legislativa que permita

³⁴⁰ Informe de fiscalización 11/2013, relativo al control interno en municipios de entre 20.000 y 100.000 habitantes. *La legislación vigente, para el tramo de población analizado, asigna al puesto de trabajo de la Intervención, además de las funciones de control interno, la responsabilidad administrativa de la función de contabilidad, tanto presupuestaria como financiera. Por lo tanto, en el marco global de un sistema de control interno, la normativa no considera uno de los aspectos más importantes para su eficacia, como es una adecuada segregación en la atribución de las funciones de contabilidad y de control interno. La solución propuesta es Dada la falta de segregación de funciones, se deberían hacer las modificaciones adecuadas a fin de que los funcionarios con habilitación de carácter estatal no tuvieran asignadas tareas de gestión del ente fiscalizado y se dedicaran exclusivamente a la función de control.*

atribuir el ejercicio de estas funciones a la subescala de secretaría-intervención, en la línea de profesionalización de estas funciones introducida por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. Con ello se avanza en la profesionalización y la eficacia de las funciones reservadas a funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Dada la reciente constitución de las Corporaciones Locales, queda acreditada la extraordinaria y urgente necesidad, a fin de evitar la paralización de estas funciones en la mayoría de los Ayuntamientos.

h) Funciones cuasi mixtas control-informe

Antes de entrar en la materia, nos hemos de referir a la contradicción terminológica en la que hemos incurrido. Nos referiremos ahora a una serie de funciones que tienen la naturaleza de informe, pero que el entorno en el que se realizan, las aproximan al control, en todo caso financiero, pero nunca a la función interventora.

El TRLRHL mantiene dentro de la competencia del interventor, algunas funciones en relación al presupuesto, que nunca han residido en la IGAE. Así, por ejemplo el artículo 168-4 *Sobre la base de los presupuestos y estados de previsión a que se refieren los apartados 1 y 2 anteriores, el presidente de la entidad formará el presupuesto general y lo remitirá, informado por la Intervención y con los anexos y documentación complementaria detallados en el apartado 1 del artículo 166 y en el presente artículo, al Pleno de la corporación antes del día 15 de octubre para su aprobación, enmienda o devolución.* Al igual la previsión del 191-3, que establece que, *La aprobación de la liquidación del presupuesto corresponde al presidente de la entidad local, previo informe de la Intervención.* Aquí poca duda se ofrece, la ley en ambos casos califica de informe la actuación del interventor, que se emite con carácter previo, y sin que se prevea ningún procedimiento especial, similar a los reparos, para el caso que, el informe sea negativo.

La aprobación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, aprobada en cumplimiento de lo previsto en el artículo 135 de la Constitución, establece una serie de obligaciones, controles y medidas preventivas y correctoras, en las distintas fases del ciclo presupuestario, al establecerse en la Constitución que *Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria,* y específicamente para las Entidades Locales el equilibrio presupuestario, principios pues que quedan elevados al rango constitucional,

en paridad con el principio de autonomía local, recogido en los artículos 137 y siguientes.

La Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Esta OM se dicta para determinar el procedimiento, contenido y frecuencia de remisión de la información económico-financiera a suministrar por los sujetos integrados en el ámbito de aplicación de la Orden y de definir la información objeto de publicación periódica para conocimiento general, los plazos para su publicación y el modo en que debe publicarse. El artículo 4 establece que *la remisión de la información económico-financiera correspondiente a la totalidad de las unidades dependientes de cada Comunidad Autónoma o Corporación Local se centralizará en las Corporaciones Locales a través de la intervención*

El capítulo IV establece cuáles son las obligaciones de suministro de información de las entidades locales, distinguiendo entre las que tienen una frecuencia anual y trimestral, según los casos, y las obligaciones no periódicas referidas a operaciones de endeudamiento

Son datos relativos al presupuesto, en todas las fases del ciclo presupuestario, deuda y plazos de pago a proveedores, así como la información que permita relacionar el saldo resultante de los ingresos y gastos del presupuesto con la capacidad o necesidad de financiación, calculada conforme a las normas del Sistema Europeo de Cuentas.

En todos los casos se ha de incluir el informe de la intervención de evaluación del cumplimiento del objetivo de estabilidad, de la regla de gasto y del límite de la deuda. También se incluye el informe sobre los periodos medios de pago a los proveedores. Es sin duda, también, un informe, pero de muy especial trascendencia, dado el, prácticamente, automatismo de las medidas preventivas, correctivas y coercitivas previstas en los artículos 18 y siguientes de la Ley Orgánica 2/2012. En todo caso se ha de destacar que el destinatario del informe, no es sólo la propia entidad local, sino también la administración del Estado, que es a quien la Ley Orgánica 2/2012, atribuye las principales competencias de control de las obligaciones contenidas en la ley.

Estas atribuciones no son, en ningún caso función interventora, pero si, como mínimo, están muy próximas al control financiero.³⁴¹

CAPITULO 3: EL CONTROL INTERNO: LA FUNCION INTERVENTORA

3. 1 REGULACION ESTATAL. DERECHO POSITIVO

La función interventora, como ya hemos visto, es una herramienta de auto control clásica de la Administración pública de nuestro país, y además, hoy en día, también una herramienta común a todas ellas.³⁴²

³⁴¹ Orón Moratal, Germán . El control del equilibrio presupuestario en los distintos niveles de gobierno. *Crónica presupuestaria* 1/2013, pág. 186

³⁴² Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. *El control intern de la gestió econòmica financera de les entitats locals*. DGAL. Generalitat de Catalunya, p.30.

El Derecho público español ha utilizado un gran número de técnicas de auto control administrativo. Entre las más significativas podemos referirnos a los informes preceptivos, la necesidad de ratificación por los superiores de actuaciones llevadas a cabo por los subordinados, la convalidación, supervisión, autorizaciones, inspección de servicios..., todas ellas encaminadas a tratar de garantizar, a veces junto a otras finalidades, que su actuación es conforme a derecho. Muchas de estas técnicas están hoy en día en desuso al verse superadas por sistemas de mayor eficacia, o simplemente por abandono. Por contra, en materia de ejecución presupuestaria, circunscrito a ella, y sin pretensión de control general de la actividad de la Administración Pública, permanece, casi inalterable desde sus orígenes, la función interventora.³⁴³

La función interventora es la más tradicional de las formas de control interno en el ámbito económico financiero de las Administraciones Públicas españolas, de manera que, aún de forma incorrecta, se tiende en algunos casos a equiparar ambos términos.

Al ser la manifestación clásica del control interno, la definición de la función interventora, que se ha venido recogiendo en las distintas regulaciones legales, no ha experimentado grandes variaciones a lo largo de los últimos cien años.³⁴⁴ En lógica conclusión de la expresión legal, la esencia de su ejercicio tampoco ha variado, al menos en lo que hace referencia a una de sus formas de ejercicio, la fiscalización previa plena, donde la principal diferencia entre la función interventora actual y la de hace cien años, (obviamente sin entrar en la abismal diferencia del tamaño de las administraciones públicas y de la producción legislativa en uno y otro momento), es exclusivamente de técnica, y de utilización de medios informáticos y tecnológicos, pero no ha cambiado en el núcleo de su contenido, como posteriormente veremos. La principal variación se ha producido en la introducción de la fiscalización previa limitada (en terminología actual

³⁴³ Como afirma Miaja Fol, *El diseño inicial del modelo de control interno que acabamos de describir se perfiló en los últimos años del siglo XIX y se fue consolidando a lo largo del siglo XX. Su origen se encuentra en la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda, de 25 de junio de 1870 (LACH 1870), cuyo artículo 52 agrupaba las funciones de intervención y contabilidad bajo una misma dirección. Los principales elementos del modelo de control interno de la ley de 1870, identificables todos ellos en el modelo actual* Miaja Fol, Miguel. *Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas*. Documentación Administrativa. n.º 286-287, p. 208.

³⁴⁴ Su base, según Díaz Zurro, el control previo de legalidad y la contabilidad, siguen vigentes. Díaz Zurro, Alicia. *Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público*. Presupuesto y gasto público, 2004, n.º 35, p. 233.

de requisitos esenciales). Las restantes variaciones proceden de la aparición del control financiero y la auditoría pública, que vienen a completar los medios de control interno económico financiero, que ya no es exclusivamente la función interventora.

La función interventora, se configura, desde sus orígenes hasta la actualidad, básicamente como un control de legalidad, que es llevado a cabo con carácter previo a la adopción, por una autoridad u órgano de la Administración Pública, de un concreto acto de gestión que tenga trascendencia económica, con la finalidad de asegurar la sujeción de este acto al ordenamiento jurídico. Blasco Lang, destaca como incluso en la actual LGP, la función interventora, mantiene su configuración original y que actúa como un control de legalidad ex ante, que permite reparar, incluso si procede, suspensivamente la eficacia de los actos administrativos de contenido económico. Además las discrepancias entre gestor e interventor, se resuelven a través del procedimiento contradictorio.³⁴⁵ También Longás,³⁴⁶ como de pone de manifiesto por su finalidad, asegurar el cumplimiento de la norma destaca este carácter de control de legalidad previo al acto administrativo, a, necesidad de un Estado de Derecho. De Rovira llega a equiparar ambos términos, *el control de legalidad o función interventora*.³⁴⁷ De forma similar Bayona y Soler³⁴⁸ consideran equivalente función interventora y control de legalidad, y Apiyuelo, equipara fiscalización y control interno en nuestro derecho, en el contexto de la función interventora.³⁴⁹ Martínez Lago habla de control interno de legalidad o simplemente intervención.³⁵⁰

Santolaria Solano define la función interventora, como forma de ejercicio del control interno, que desde un punto de vista competencial esta atribuido a la Intervención General de la Administración del Estado, que se configura como un control de legalidad llevado a cabo con carácter previo a la adopción de un concreto acto de gestión y que,

³⁴⁵ Blasco Lang, José Juan.. El control financiero y la auditoría pública en la nueva. Ley General Presupuestaria, Revista española de control externo, 2004, vol. 6, n. 18 p. 174..

³⁴⁶ Longás Lafuente, Antonio. “La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico”. Civitas. Revista española de derecho financiero, 1995, nº 85, p. 56.

³⁴⁷ de Rovira Mola, Albert. *Manual de Derecho Presupuestario*. EAPC, Ed. 1990 p. 285.

³⁴⁸ Bayona de Perogordo, José y Soler Roch, M^a Teresa. *Derecho Financiero*, 1989, vol.1, p.549.

³⁴⁹ Apilluelo Latorre, Santiago. *Control y responsabilidad*. BCLE. 1985, p. 76.

³⁵⁰ Martínez Lago, Miguel Angel, *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p.306.

su ámbito subjetivo de aplicación, se centra en la Administración General del Estado y sus Organismos autónomos.

Pero lo que, en opinión de Santolaria caracteriza la función interventora, frente al control financiero, es su ejecución con carácter previo a la adopción de una decisión generadora de gastos, obligaciones o pagos, y ello por su vocación preventiva o garantista.³⁵¹

Pascual García, la describe, más que la define, señalando que *en una primera aproximación, la intervención se nos muestra como el instrumento o forma de ejercicio del control de legalidad. Tiene carácter interno y preventivo y, en cualquiera de sus modalidades o manifestaciones, se orienta a asegurar la legalidad de los actos fiscalizables. Tiene así mismo carácter omnicomprendido en el sentido de que quedan sujetos a la misma todos los actos de contenido económico de las entidades sujetas aunque no necesariamente en todos sus aspectos*³⁵²

En el plano legal, el artículo 148 LGP define la función interventora, afirmando que:

Tiene por objetivo controlar, antes de que sean aprobados, los actos del Sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables a cada caso.

Podríamos, por lo tanto definir la función interventora como el control ejercido por el órgano que tiene encomendada esta función, la intervención, respecto de la conformidad con las normas presupuestarias, de competencia y sustantivas, de las propuestas de actos administrativos que conllevan una aplicación al estado de gastos del presupuesto.

3. 2 REGULACIÓN AUTONOMICA. DERECHO POSITIVO

Las diferentes legislaciones que regulan las haciendas autonómicas, en general, aceptan plenamente el concepto clásico de función interventora y reproducen de manera casi textual la redacción de la LGP, en su versión del Texto Refundido de 1.988, o en su

³⁵¹ Santolaria Solano, Teresa número 2 Cuenta con IGAE p.11.

³⁵² Pascual García, José *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE, 2005 4ª edición p.816.

versión actual de 2.003, según la fecha en la que fueron redactadas. Generalmente son sus normas de desarrollo a nivel reglamentario las que hacen una definición desmenuzada del contenido de la función. Existen algunas enormemente minuciosas. Tal vez tres de las definiciones más amplias de función interventora, son las contenidas en el Decreto 45/1997, de 20 de marzo de la Comunidad de Madrid que hace mención expresa a la obligación de revisión por parte del interventor, tanto de las normas sustantivas que regulan la tipología de la obligación o el derecho con trascendencia económica, como la meramente procedimentales que regulan su efectividad,³⁵³ el Decreto 4/2009, de 27 de enero, de la Comunidad Autónoma de Canarias, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Intervención General, que junto a la misma mención, describe los elementos objetivos y subjetivos³⁵⁴ y el Decreto 23/2003, de 28 de enero, que desarrolla el control de la actividad económica y financiera de la Administración, de los organismos públicos y de las empresas de la Comunidad Autónoma de Aragón.³⁵⁵ En su artículo 11, la intervención previa de los gastos es definida como control de legalidad que consiste en el examen de los actos,

³⁵³ Decreto 45/1997, de 20 de marzo de la Comunidad de Madrid. *art 7-2 La función interventora tiene por objeto garantizar que cada acto de gestión se ajuste a la normativa aplicable en cada caso, al cumplimiento de las normas relativas a la disciplina presupuestaria y a los procedimientos de gestión de gastos, ingresos y aplicación de fondos y caudales públicos*

artículo 10 Se entiende por fiscalización previa la facultad que compete a la Intervención de examinar, antes de que se dicte la correspondiente resolución, todo acto, expediente, documento o negocio jurídico susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos o valores, con el fin de asegurar que se ajusta a las disposiciones aplicables en cada caso, tanto de derecho material como procedimental.

³⁵⁴ Art, 22 Decreto 4/2009 *La función interventora tiene carácter preventivo y su objeto es garantizar que los actos de los sujetos del sector público con presupuesto limitativo, susceptibles de dar lugar a la realización de gastos, la inversión o aplicación de los fondos públicos, la ordenación y pago material correspondientes a devoluciones de ingresos indebidos e ingresos que tengan naturaleza de rentas, frutos o percepciones producidos por bienes patrimoniales de la Comunidad Autónoma, se ajustan a las disposiciones aplicables en cada caso, antes de que sean aprobados.*

³⁵⁵ Artículo 11 Decreto 23/2003, de 28 de enero. *La intervención previa de los gastos es un control de legalidad que consiste en el examen de los actos, documentos o expedientes de los que se deriven gastos u obligaciones de contenido económico con la finalidad de controlar que se han cumplido las normas relativas a la disciplina presupuestaria y los procedimientos de ejecución de los gastos públicos y que el procedimiento seguido es conforme con la normativa sustantiva de la que trae causa el gasto. A estos efectos, la intervención comprenderá la verificación de la existencia de crédito suficiente y adecuado al gasto que se pretende realizar, la comprobación de si dicho gasto es imputable temporalmente al presupuesto, si el expediente está completo y se respetan las normas de procedimiento, y si el gasto está justificado y se ajusta a la legalidad sustantiva en la medida que esta incida en el correcto nacimiento del gasto y su ejecución.*

documentos o expedientes de los que se deriven gastos u obligaciones de de contenido económica , reafirmando su carácter de control de legalidad, puesto que su finalidad consiste en el control del cumplimiento de las distintas normas, ya sean relativas a la disciplina presupuestaria, a los distintos procedimientos de ejecución de los gastos públicos y que el procedimiento seguido es conforme con la normativa sustantiva que regula el gasto concreto que se va a controlar. A estos efectos, continúa diciendo, la intervención comprende la verificación de la existencia de crédito suficiente y adecuado al gasto que se pretende realizar, la comprobación de si dicho gasto es imputable temporalmente al presupuesto, si el expediente está completo y se respetan las normas de procedimiento, y si el gasto está justificado y se ajusta a la legalidad sustantiva en la medida que esta incida en el correcto nacimiento del gasto y su ejecución.

3. 3 REGULACION LOCAL. DERECHO POSITIVO

La regulación contenida en la TRLRHL es la norma común en materia de haciendas locales, pero existen dos regímenes especiales, que, compartiendo lo básico, introducen algunas especialidades.

Esos regímenes especiales son, por un lado el de los denominados municipios de gran población, y, por otro, los de las leyes especiales de Madrid y Barcelona.

Los veremos por separado.

a) Régimen común

En el ámbito local, la definición legal de la función es la misma que en el derogado TRLGP, con el lógico cambio debido a la diferente denominación a las administraciones a que se refieren.

La definición se recoge en el art 214-1 TRLRHL, con el siguiente tenor literal

La función interventora tendrá por objeto fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquéllos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados, con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.

Así pues, el sistema local participa de los grandes rasgos generales de la función interventora, control interno, de legalidad y ejercido de forma previa por los interventores.

El TRLRHL no ha sido modificado en lo que concierne a la función interventora desde su redacción original de 1.988 y reproduce el artículo 16-2 del TRLGP de 1988,³⁵⁶ por lo que la LGP, más moderna recoge, en primer lugar una adaptación terminológica al hablar de control en lugar de fiscalización.

A diferencia de la regulación estatal, y de la gran mayoría de las autonómicas, no existe una regulación detallada con el mismo nivel que la LGP de las funciones atribuidas a los órganos de control interno.³⁵⁷ Expresamente rechaza la congelación de rango en nivel legal, como en el caso del artículo 163-1 del TRRL, que dispone: en las entidades locales en que así se establezca reglamentariamente por la Administración del Estado, que en la actualidad, como ya hemos visto son las de más de 5,000 habitantes, ha de existir al menos un puesto de trabajo distinto del secretario, que tenga atribuida la responsabilidad administrativa de las funciones de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria y de la contabilidad, *con el alcance y contenido que en aquellas normas se determine un desarrollo reglamentario*. Pero tampoco los sucesivos gobiernos acabaron de decidirse con normas de rango reglamentario. En modo alguno puede considerarse como desarrollo de las previsiones presupuestarias de la legislación local, el artículo 4-1 a) del RD 1174/87, que tampoco lo pretende. Este Real Decreto fue dictado para concretar el régimen jurídico de los funcionarios con habilitación nacional. Su propia exposición de motivos señala que entre sus objetivos fundamentales se encuentran la descripción detallada del contenido básico de las funciones reservadas a los funcionarios con habilitación estatal, en desarrollo de las competencias atribuidas por la LRBRL a esta clase de funcionarios. Es dentro de este marco, donde se define la función interventora, haciendo mención no a la

³⁵⁶ El artículo 16-2 del TR de la LGP de 1988 decía :*La función interventora tiene por objeto controlar todos los actos de la Administración del Estado y de sus Organismos Autónomos, que den lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la recaudación, inversión o aplicación en general de los caudales públicos, con el fin de asegurar que la Administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.*

³⁵⁷ Según Turu Santigosa, tampoco se tiene en cuenta la gran heterogeneidad del mundo local. Turu Santigosa, Inmaculada Organización del control interno. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Ed. Aranzadi, 2013, p. 754.

función en sí, sino al resultado de la fiscalización. Se refiriere a ella como *fiscalización*, e indica que se ha de realizaren los términos previstos en la legislación, que dado el momento de su publicación se entiende que local y, de forma supletoria, estatal, de todo acto, documento o expediente que dé lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico o que puedan tener repercusión financiera o patrimonial, emitiendo el correspondiente informe o formulando, en su caso, los reparos procedentes.

Este artículo 4-1 está dedicado a *La función de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria*, y mezcla, sin distinguirlas, competencias de ambas funciones, intervenora y de control, por lo que, en vez de aclarar y completar la norma de rango legal, bien al contrario, induce a confusión respecto de lo que es la función interventora,³⁵⁸ por lo que es necesario recurrir a la legislación general de hacienda local, o presupuestaria, para aclarar los términos concretos de las funciones que describe.³⁵⁹

Así repite que corresponde al interventor la fiscalización, en los términos previstos en la legislación, de todo acto, documento o expediente que dé lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico o que puedan tener repercusión financiera o patrimonial, emitiendo el correspondiente informe o formulando, en su caso, los reparos procedentes, la intervención formal de la ordenación del pago y de su realización material, la comprobación formal de la aplicación de las cantidades destinadas a obras, suministros, adquisiciones y servicios y la recepción, examen y censura de los justificantes de los mandamientos expedidos a justificar, reclamándolos a su vencimiento. Todas ellas son funciones que ya vienen recogidas en el TRLRHL, por lo que se hace ocioso su reiteración a nivel meramente reglamentario.

³⁵⁸ Aragón Sánchez hace mención a que *Resulta curioso cómo a la expresión económico-financiera se añade el adjetivo «presupuestaria», que puede interpretarse como que esta gestión no está comprendida en la económico-financiera o bien que con el uso de dicho término quiere darle énfasis dentro de la gestión económico-financiera a la faceta presupuestaria*. Vide Aragón Sánchez, Cristóbal. *Control financiero, fiscalización, función interventora y auditoría; especial referencia a las Corporaciones Locales*. Tribunal de Cuentas Crónica 1988-1989, p. 314.

³⁵⁹ Este artículo creemos que sólo tiene sentido desde la mera descripción de la funciones a realizar por parte del interventor, ya sean propias de la función de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria o propias de funciones de asesoramiento legal o económico financiero.

Lo mismo puede decirse de lo que son claramente funciones consultivas, como la emisión de informes, dictámenes y propuestas que en materia económico-financiera o presupuestaria le hayan sido solicitadas por la Presidencia, por un tercio de los Concejales o Diputados o cuando se trate de materias para las que legalmente se exija una mayoría especial, lo que ya se encuentra previsto en el artículo 54 del Real Decreto Legislativo 781/1986, así como el dictamen sobre la procedencia de nuevos servicios o reforma de los existentes a efectos de la evaluación de la repercusión económico-financiera de las respectivas propuestas.

En otros aspectos ha quedado derogado, como en el relativo a la intervención de los ingresos y fiscalización de todos los actos de gestión tributaria, cuando es posible que se sustituya, tal y como prevé el del TRLRHL, por la toma de razón, o el caso de la expedición de certificaciones de descubierto contra los deudores por recursos, alcances o descubiertos, que fue eliminado de la legislación tributaria.

Dentro de las funciones consultivas se recoge la exigencia del informe del interventor relativo a los proyectos de presupuestos y de los expedientes de modificación de créditos de los mismos. En el mismo sentido la emisión de informes, dictámenes y propuestas que en materia económico-financiera o presupuestaria le hayan sido solicitadas por la Presidencia, por un tercio de los Concejales o Diputados o cuando se trate de materias para las que legalmente se exija una mayoría especial, así como el dictamen sobre la procedencia de nuevos servicios o reforma de los existentes a efectos de la evaluación de la repercusión económico-financiera de las respectivas propuestas. Si en los debates del Pleno, o de la Junta de Gobierno local, se plantea alguna cuestión sobre cuyas repercusiones presupuestarias pudiera dudarse, puede solicitar al Presidente el uso de la palabra para asesorar a la Corporación. Todas estas funciones, en sus rasgos básicos, ya se encontraba recogido en el artículo 54 del RDL 761/86.

Otras referencias, como las hechas a la realización de las comprobaciones o procedimientos de auditoría interna en los organismos autónomos o sociedades mercantiles dependientes de la entidad con respecto a las operaciones no sujetas a intervención previa, así como el control de carácter financiero han sido superadas por las previsiones del TRLRHL.

También resulta absolutamente redundante la referencia hecha a la intervención formal de la ordenación del pago y de su realización material y a comprobación formal de la

aplicación de las cantidades destinadas a obras, suministros, adquisiciones y servicios, ya que se encuentran recogidas en normas de rango superior.

El RD 500/90 Real Decreto 500/1990, el único que hasta ahora ha desarrollado Ley 39/1988 sólo lo hizo con el capítulo primero del título sexto de la en materia de presupuestos.

Esta ausencia de desarrollo reglamentario de la función, podría ser, al menos en parte, paliada por los propios municipios, complementando la regulación estatal, bien estableciendo reglamentos de control, bien mediante las bases de ejecución del presupuesto. A pesar de la posibilidad, son escasísimos los municipios que la emplean.

La nueva redacción del artículo 213 del TRLRHL, introducida por la Ley 27/2013, cuando señala que a propuesta del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Gobierno establecerá las normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, derechos y deberes del personal controlador y destinatarios de los informes de control, que se deberán seguir en el desarrollo de las funciones de control indicadas en el apartado anterior, podría variar la situación actual. Esta es una necesidad ampliamente sentida ya que, como hemos avanzado la aprobación de reglamentos de control, o inclusión en bases de ejecución del presupuesto, de complementos a la escasa regulación del TRLRHL, son muy pocos municipios y demás entidades locales los que la utilizan. Como afirma Moreno Urbano, sería necesaria la cobertura del vacío legal existente sobre el control interno, previendo la fijación por el Gobierno de normas sobre los procedimientos de control.³⁶⁰

Esta situación de falta de concreción legal de la función interventora en el ámbito local,³⁶¹ junto con la ausencia de desarrollo reglamentario, ha sido criticada por el

³⁶⁰ Como afirma Moreno Urbano, *La cobertura del vacío legal existente en la regulación de las funciones públicas necesarias en las entidades locales, en especial sobre el control interno, previendo la fijación por el Gobierno de normas sobre los procedimientos de control, metodología de aplicación, criterios de actuación, así como los derechos y deberes en el desarrollo de las funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones Locales, para facilitar una aplicación generalizada de técnicas como las de auditoría en sus diversas vertientes, para ello se contará con la participación de la IGAE..* Moreno Urbano, Juan M^a. *El reforzamiento del control interno en la ley 27/2013 de racionalización y sostenibilidad de la administración local, en Obra colectiva Hacienda local ante la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración local.* Dimensión económica-financiera de la Ley. CEMCI, 2015, p.209.

³⁶¹ La crítica que hace Lazo Vitoria, referida a la situación previa al RD 2188/95, que hasta tiempos muy recientes, el citado control ha carecido de un estatuto legal mínimo, es decir, de un conjunto de normas encargadas de fijar sus objetivos, modalidades y los efectos derivados de su ejercicio, debe entenderse corregida y aumentada para el caso de la administración local. Lazo Vitoria, Ximena *El modelo de*

Pleno del Tribunal de Cuentas, en la Moción relativa a las posibles soluciones legales y administrativas para que entidades locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos legalmente establecidos, aprobada el 30 de marzo de 2003. El Tribunal resalta que ya se señalaba que la regulación que ofrece la Ley de Haciendas Locales y el Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, sobre el Régimen Jurídico de Funcionarios de la Administración Local, de la función interventora en el ámbito del subsector local, como ya hemos visto antes, es insuficiente, aspectos relevantes no han sido objeto de desarrollo normativo, como ámbito de aplicación, formas de ejercicio, medidas a adoptar en caso de omisión, cauce a seguir por los informes que se emiten... Su conclusión es que, el ejercicio de la función de control y fiscalización interna no está suficientemente desarrollado en las entidades locales, en contraposición a la del Estado, que se presenta concebida como un instrumento para el perfeccionamiento de la actividad controlada, caracterizado por la plena autonomía. A las críticas por insuficiencia señaladas por el Tribunal, tendríamos que añadir las ya señaladas de redundancia con lo ya legislado y obsolescencia.

b) Municipios de gran población

Siguiendo dentro del régimen local, artículo 133 de la LRBRL, introducido en la reforma de 2.003 que establece, entre otras modificaciones, un régimen especial para los municipios de gran población. Aquí también se hace referencia al control interno. Sin mencionarla, el 133, después afirmar, en lo que, en principio podría parecer una limitación al ejercicio de la función interventora que

El ámbito en el que se realizará la fiscalización y el control de legalidad presupuestaria será el presupuesto o el estado de previsión de ingresos y gastos, según proceda, concluye más adelante, Todos los actos, documentos y expedientes de la Administración municipal y de todas las entidades dependientes de ella, sea cual fuere su naturaleza jurídica, de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico estarán sujetos al control y fiscalización interna por el órgano que se determina en esta Ley, en los términos establecidos en los artículos 194 a 203 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. (Actualmente 213 a 222 del TRLRHL)

control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Documento de trabajo 156/2010. Fundación Alternativas, p.27.

En primer lugar, hemos de señalar que la fiscalización y el control de legalidad presupuestaria en nuestro ordenamiento, y, también en la legislación local, se le denomina función interventora. Obviamente, la fiscalización no queda restringida al presupuesto, sino que se fiscalizan actos, documentos y expedientes con aplicación al presupuesto, o que traen causa de él. Tampoco el contenido de la fiscalización es la mera legalidad presupuestaria, sino que se extiende a la totalidad de normas que puedan afectar al contenido íntegro del acto administrativo ya que, por la remisión que hace al TRLRHL, se ha de hacer de acuerdo a lo que este dispone.

Por lo tanto, podemos concluir que en materia de función interventora que en los municipios de gran población no existe ninguna especialidad relativa a su ejercicio.

c) Regímenes especiales

En la regulación de la hacienda local, además de este régimen general, el TRLRHL, prevé dos regímenes especiales, el de Madrid y el de Barcelona.

El régimen económico financiero especial de Barcelona es reconocido por el artículo 161 d, el cual establece que el municipio de Barcelona tendrá un régimen financiero especial, del que será supletorio lo dispuesto en el TRLHL.

El mencionado régimen especial se regula en la Ley 1/2006 de 13 de marzo de 2006 por la que se aprueba la Carta Municipal de Barcelona.

Este régimen especial, en lo que hace referencia al control interno del Ayuntamiento de Barcelona, parte del sistema general de la Hacienda Pública española, la existencia de un órgano dotado de autonomía funcional, al que se encomienda el control interno de la actividad económico financiera, la Intervención General, pero en la Ley 1/2006, encontramos una regulación muy confusa y carente de rigor conceptual, en relación con las categorías generales prevista en la normativa presupuestaria y de control.

La LEB parece rehuir las construcciones conceptuales comunes a toda la normativa de control interno en España. No hace mención alguna al control interno y establece lo que denomina sistema de fiscalización y auditoria de la gestión económica y financiera del que se ha de desarrollar en una triple vertiente:

Función de control de la legalidad.

Función de control financiero.

Función de control de eficacia.

Así, no se habla de función interventora, sino de función de control de la legalidad, encuadrada dentro del sistema de fiscalización y auditoria, si bien, esta función de control de la legalidad tiene por objeto fiscalizar los actos que den lugar a modificación de créditos iniciales, reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico y cobros y pagos, para comprobar que la gestión y la contabilización presupuestaria se ajustan a las disposiciones legales aplicables en cada caso, lo que viene a coincidir con el contenido de la función interventora, por más que prefiera no nombrarla.³⁶²

La Intervención General del Ayuntamiento es el órgano que tiene atribuida, según el artículo 73 la fiscalización, no el control interno, que ya hemos dicho que es un concepto inexistente para la LEB, comprendiendo las funciones recogidas en el apartado 2 del artículo 214. Este ejercicio de la denominada función de fiscalización, que por otra parte, se ha de ajustar a lo dispuesto en el TRLRHL, que si habla de función interventora, pero el artículo 72 después de hacer esta remisión a la legislación común, señala, separándose de esta, que *entre otras funciones, comprenderá:*

a) La intervención crítica previa de todo acto que implique la modificación de créditos iniciales.

b) La comprobación de la legalidad presupuestaria, mediante técnicas de muestreo, de los actos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico.

c) La toma de razón en contabilidad, que consistirá en la comprobación de que los sistemas de información están elaborados de tal manera que garanticen que:

Toda operación sea registrada en la contabilidad presupuestaria de acuerdo con las reglas predeterminadas, bajo la responsabilidad del órgano competente de la contabilidad.

Los controles incorporados sean efectivos y no permitan el registro de gastos con crédito insuficiente, ni el pago indebido de obligaciones.

El proceso de agregación contable permita acceder a cada operación individual original.

³⁶² La regulación del contenido de la función interventora en la LEB, se establece en el artículo 71 y ss.

Aquí la ley vuelve a perder rigor conceptual, mezclando funciones propias de la función interventora con otras meramente contables, como son las recogidas en el apartado c), que además, contradice el artículo 64 que atribuye la administración del sistema contable y la formulación de las cuentas anuales y de la Cuenta General serán competencia del órgano especializado bajo la responsabilidad del órgano de gestión que establezca el Reglamento Orgánico Municipal.

Por otra parte, por lo que respecta a la fiscalización, la ley parece querer imponer el sistema de muestreo, excluyendo el control previo de *todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquéllos se deriven, y la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados*, en contra de lo dispuesto en el TRLRHL, al cual se remite, sustituyéndolo por una inconcreta comprobación de la legalidad presupuestaria, que ha de realizarse mediante técnicas de muestreo, de los actos que den lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico. También podemos observar que la LEB parece querer evitar que la revisión de los actos administrativos sea integral al hacer mención a un inconcretado “*control de la legalidad presupuestaria*” Por contra, donde sí existe control previo general es *la intervención crítica previa de todo acto que implique la modificación de créditos iniciales*, lo cual, desde el punto de vista de riesgo material de infracciones de legalidad, no parece tener excesivo sentido.

Por último, hacer mención a la atribución de la competencia de la formulación de las cuentas anuales y de la Cuenta General, al igual que la de la contabilidad, a un *órgano especializado bajo la responsabilidad del órgano de gestión que establezca el Reglamento Orgánico Municipal*, circunloquio, que lo único que pretende es aclarar que la llevanza de la contabilidad no es competencia de la intervención, pero con el efecto no previsto de restarle al Alcalde, cuentadante con carácter general en el resto de los municipios españoles, la competencia de formulación de la Cuenta General. Respecto de la contabilidad, ni la lleva la intervención ni se sigue el sistema de los municipios de gran población en los que en su artículo 134 se atribuye la presupuestación, contabilidad, tesorería y recaudación al órgano u órganos que determine, si bien para no excepcionar el 92 bis de la LRBRL, se encomienda la titularidad de éstos órganos, necesariamente, a funcionarios con habilitación nacional.

La LEB si que hace la excepción. No obstante, al no contener en la actualidad el Reglamento Orgánico Municipal, ninguna previsión al respecto, la competencia, al no estar atribuida a ningún órgano, corresponde al Alcalde dado que el artículo 21.1 s) LRBRL recoge la cláusula residual de competencias, que atribuye al Alcalde todas aquellas competencias que *la legislación del Estado o de las comunidades autónomas asignen al municipio y no atribuyan a otros órganos municipales*.

Esta competencia se ejercita sin perjuicio de las funciones de fiscalización de la Cuenta General por parte de la intervención, que *las rendirá ante la Comisión de Cuentas*, expresión también poco afortunada, que parece querer convertir en cuentadante a la intervención, cuando obviamente, la competencia es del alcalde.

Por último señalar que la LEB también se aparta del sistema general del TRLRHL de tratamiento de los reparos, denominados por la LEB objeciones, opuestos por la intervención en el ejercicio de la fiscalización. Así el artículo 73-2 establece que la disconformidad del interventor en el fondo o en la forma de los actos que se encuentran sujetos a fiscalización *dará lugar a la formulación de objeciones por escrito antes de la adopción del acuerdo o resolución*. La LEB cambia el órgano receptor de estas objeciones, que no es el Pleno, como en el TRLRHL, sino que *se dará cuenta a la Comisión Especial de Cuentas*.

Según el mismo artículo, la Intervención General viene obligada a emitir un informe relativo *a las actuaciones de fiscalización realizadas con posterioridad y las comprobaciones relativas a la toma de razón de los sistemas de información* que, también, se tiene que trasladar a la Comisión de Cuentas del Pleno.

La Ley 22/2006, de 4 de Julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, a diferencia de Barcelona, no recoge especialidad alguna respecto del control interno, y remite al régimen general local, con la simple especificación de la Intervención General como órgano directivo, en consonancia con la previsión del Título X de la LRBRL³⁶³

³⁶³ Artículo 23. Intervención General. *1. La Intervención General es el órgano directivo al que corresponde el control interno de la gestión económica y financiera del sector público municipal y la función contable. Dicha función se ejercerá con plena autonomía respecto de las autoridades y demás entidades cuya gestión controle. La Intervención General del Ayuntamiento de Madrid ejercerá sus funciones en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.*

3.4 NATURALEZA JURIDICA DEL ACTO DE FISCALIZACION

La fiscalización que realiza el interventor, el acto de intervención, ¿tiene o no esencia propia? ¿Cuál es la sustantividad de los actos de fiscalización dentro del procedimiento administrativo? ¿Es un auténtico acto administrativo, un acto trámite o un informe?

En primer lugar fiscalización es un término arraigado en nuestra administración.³⁶⁴ A pesar de que cada día son innumerables los documentos intervenidos por los distintos funcionarios que tienen encomendada la tarea, la naturaleza jurídica de la fiscalización no es un tema por el que la doctrina científica haya mostrado un especial interés.

Este aspecto, sin embargo, no ha pasado desapercibido a algunos pocos autores. A mediados de la década de los ochenta del siglo pasado, ya destacó Bohoyo,³⁶⁵ que el estudio de la naturaleza jurídica de la fiscalización ha tenido escaso o nulo tratamiento doctrinal, y resalta la dificultad de encontrar bibliografía en que pueda apoyarse cualquier intento de construir una teoría jurídica que pretenda configurar su naturaleza jurídica, sus rasgos definidores, efectos, etc. La situación no ha cambiado en la actualidad, y sigue sin ser un tema que haya dado motivo a poco más que un par de artículos doctrinales. Así, Garcés Sanagustín afirma que el estudio del control ocupa una posición residual dentro del derecho financiero.³⁶⁶

Recientemente, al margen de una norma relativa al presupuesto o procedimientos que impliquen gastos, el legislador se ha ocupado del tema.

La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, en su artículo 28, establece que constituye una infracción muy grave la omisión del trámite de intervención previa de los gastos, obligaciones o pagos, cuando resulte preceptiva o en su caso, del procedimiento de resolución de discrepancias frente a los reparos suspensivos de la intervención.

³⁶⁴ Según Muñoz Álvarez aparece por primera vez en la Real Cédula de Fernando VII, de 1828, por la que se crea el Tribunal Mayor de Cuentas. Muñoz Álvarez, Ramón. “Fiscalización, control, auditoría. Reflexiones.” Revista española de control externo, 2003, n.º 14, p. 20.

³⁶⁵ Bohoyo Castañar, Francisco. *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo*. IEF, 1986, p. 218.

³⁶⁶ Garcés Sanagustín, Mario. El control económico financiero en el ámbito de la administración general del Estado. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*, p. 481.

Lazo Vitoria, considera que la causa de este escaso interés doctrinal por el tema radica en la peculiar posición en el ordenamiento jurídico del control interno del gasto público, que nunca ha sido objeto de un debate en profundidad, al situarse en la frontera de la *summa divisio* entre el Derecho administrativo y el Derecho financiero y presupuestario, lo que ha ocasionado su marginación de los estudios de los especialistas de uno y otro ámbito, al no sentirse cómodos en el tratamiento de una materia situada en tierra de nadie, por lo que no es de extrañar que buena parte de la bibliografía que se ocupa específicamente del control interno del gasto público, haya sido elaborada por los propios profesionales.³⁶⁷

En el fondo no deja de ser el problema, también muy poco estudiado, de la imbricación de los distintos actos de gestión presupuestaria dentro del procedimiento administrativo general.

El acto de intervención no está aislado, sino que se inserta en un procedimiento administrativo, ya sea este de contratación administrativa, de concesión de subvenciones, expropiatorio³⁶⁸ ... que por afectar al presupuesto, genera un procedimiento, que, al menos, podríamos decir incidental, el procedimiento financiero, y que incluso puede llegar a tener efectos suspensivos de la tramitación del procedimiento administrativo. No obstante, es una cuestión en la que las sucesivas leyes de procedimiento administrativo, y las sucesivas generales presupuestarias, no han entrado.

El principio general de la Hacienda Pública española es el de la nulidad de pleno derecho de aquellos actos administrativos que contengan obligaciones económicas, cuando no exista en el presupuesto, consignación adecuada y suficiente para afrontarlos. Este simple hecho, independientemente de la fiscalización del contenido del acto, ya obliga a la incorporación al procedimiento administrativo del control de la existencia de consignación presupuestaria.

A esta necesidad de crédito presupuestario adecuado y suficiente, de manera general se le denomina principio de especialidad cualitativa y cuantitativa. La cualitativa la vemos

³⁶⁷ Lazo Vitoria, Ximena El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Documento de trabajo 156/2010. Fundación Alternativas, p. 7.

³⁶⁸ Como señala Fuentes Vega, *este tipo de control exige un paralelismo con la gestión*. Fuentes Vega, Santiago. El control interno. IEF, 1981, p. 670.

recogida en el principio de especialidad cualitativa, recogido en el artículo 42 LGP y 172-1 del TRLRHL, según los cuales, los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos o a la que resulte de las modificaciones aprobadas conforme a esta Ley. Por su parte la especialidad cuantitativa la encontramos en el artículo 46 LGP y 172-5 TRLRHL, que establecen que los créditos para gastos son limitativos, y, en consecuencia, no podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a ley que incumplan esta limitación, sin perjuicio de las responsabilidades en que se puedan incurrir por la contravención de estas normas.

Si bien, como ya hemos dicho, la LRJPAC, ni tampoco la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), contemplan dentro de la instrucción del procedimiento, la fiscalización por parte de las intervenciones, sí que lo hacen las normas que ordenan los algunos de los procedimientos que generan las principales obligaciones, desde el punto de vista del número de procedimientos, con aplicación al estado de gastos del presupuesto. Así ya hemos visto el TRLCSP, en el artículo 109-3 o la LGS en su artículo 9.

Para Lazo, uno de los condicionantes para determinar la naturaleza de la fiscalización viene dada del hecho de que procede de una administración no activa sino controladora, y el procedimiento está pensado para administración activa. Según Lazo,³⁶⁹ el problema de la naturaleza jurídica de la fiscalización realizada por los órganos de control interno,

³⁶⁹ Lazo lo explica de la siguiente manera, *Una vez planteado el problema de la naturaleza jurídica de la fiscalización realizada por los órganos de control interno, entre quienes entran al análisis, sintéticamente podemos resumir las posturas entre la consideración de acto administrativo, un acto trámite o un informe.*

En este contexto, es conveniente indicar que el acto de intervención es una de las tantas formas en que se expresa la actuación de la Administración; aunque ciertamente caracterizada por provenir de una Administración no activa sino controladora. Por ello, en la determinación de su naturaleza jurídica no puede obviarse este dato básico, lo que obliga a aplicar las reglas generales que el ordenamiento jurídico ha previsto para los diversos tipos de actos administrativos. Otra cosa es, desde luego, que para algunos supuestos concretos el legislador haya optado por establecer ciertas normas especiales, como es el caso del procedimiento de resolución de las discrepancias frente al reparo del interventor y también del supuesto de omisión del trámite de intervención. Pero la existencia de esa regulación especial, de aplicación preferente, no altera la naturaleza jurídica del acto de intervención. Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal*. Ed, 2008, p. 188.

se puede resumir las posturas entre la consideración de acto administrativo, un acto trámite o un informe. En todo caso, si que la fiscalización es como, señala Martínez Lago, una condición de eficacia para aquellos actos administrativos que la requieren.³⁷⁰

Veremos las distintas posturas.

a) Es un auténtico acto administrativo.

Es la postura absolutamente minoritaria.

Martín Queralt, afirma que la naturaleza del acto de fiscalización es la de un verdadero acto administrativo, inserto, eso sí, en el procedimiento de intervención y, subsiguientemente, en el procedimiento de gasto, por lo que acaba calificándolo, de acto administrativo procedimental.³⁷¹

Bohoyo también considera que acto de intervención es un auténtico acto administrativo.³⁷² Se basa en la dicción (el trabajo es de 1.986) del artículo 1 de la antigua Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de 1956, que llama a su conocimiento todos los actos de la Administración pública sujetos al Derecho administrativo, por lo que, afirma, acto administrativo es el acto de la Administración. Como dice González Pérez el acto jurídico de la función administrativa.³⁷³

Para Bohoyo el acto de intervención puede insertarse dentro de este concepto y ser definido como:

*La declaración de voluntad emitida por un órgano administrativo en la que expresa la conformidad o disconformidad de determinadas propuestas de resolución con el ordenamiento jurídico*³⁷⁴

³⁷⁰ Martínez Lago, Miguel Angel. *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p. 331.

³⁷¹ Martín Queralt, Juan. *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos Edición: 21a. p.768.

³⁷² Bohoyo Castañar, Francisco *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo*. IEF, 1986, p. 222.

³⁷³ González Pérez, Jesus, *Comentario a la Ley de Procedimiento Administrativo*, Ed. Civitas, 1977, p. 252.

³⁷⁴ Bohoyo Castañar, Francisco. *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo*. IEF, 1986, p. 222.

Ello puede fundamentarse en que emana de un órgano administrativo, dotado de potestad, se manifiesta a través de una declaración escrita, que impide o permite la producción de otro acto administrativo. Con esta definición se refiere Bohoyo, exclusivamente, a aquellos actos de intervención que se producen en las fases de intervención previa, de derechos u obligaciones, la formal y la material del pago.

Examinando el artículo 40 de la L.P.A (se refiere a la de 1958), la doctrina entiende que del mismo pueden deducirse, en relación con el acto administrativo, los siguientes elementos:

Subjetivos: Administración, órgano, competencia e investidura del titular del órgano.

Objetivos: Presupuesto de hecho, fin, causa, motivo, declaración y objeto.

Formales: Procedimiento y forma de manifestación.

En base a estos datos Bohoyo concluye que el acto de intervención no puede incluirse dentro de la categoría de informe y es un acto administrativo independiente del acto administrativo controlado, aunque paralelo al mismo.³⁷⁵

No, obstante, reconoce Bohoyo los actos en los que se concreta la actividad administrativa de control, no participan de una de las características esenciales a los actos administrativos, no son conocidos ni notificados, en ningún caso a los particulares interesados en los respectivos procedimientos. Las actuaciones de control se mantienen únicamente en la esfera interna de la propia Administración, y queda establecida una relación únicamente entre el órgano gestor y la intervención, lo vemos claramente en el supuesto de que la fiscalización sea con reparo, sin perjuicio, de que en quienes concurren la condición de interesado en el procedimiento, a tenor de lo previsto en el artículo 31 de la LRJPAC (próximo artículo 4 LPACAP), por su consideración de interesado, en el caso de puesta de manifiesto del expediente, como es natural, tendrán acceso a lo actuado por la intervención, en relación con el expediente.

³⁷⁵ Para Bohoyo, *A nuestro juicio, sin minusvalorar los esfuerzos de la doctrina que hemos comentado, el acto de intervención ha de considerarse separado de la categoría de informe e, incluso, independiente del acto administrativo controlado, aunque paralelo al mismo, y su teoría ha de construirse con base en el propio concepto doctrinal de control, en los elementos integrantes del acto de intervención, en las posibles diferencias de este acto con los diversos tipos de informe regulados en la L.P.A. y los efectos del acto de intervención.* Bohoyo Castañar, Francisco. *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo.* IEF, 1986, p. 219.

b) Es un informe

Los informes o dictámenes son considerados como trámites insertos dentro de la instrucción del procedimiento y emanados de órganos de la administración, pero, normalmente, de un órgano distinto del que instruye o resuelve el expediente, sea de la propia administración activa o de órganos especializados de la denominada administración consultiva.³⁷⁶ En nuestro ordenamiento el principal es el Consejo de Estado, órgano replicado en varias Comunidades Autónomas.

Para Herrero Suazo la fiscalización se ha de considerar como un informe preceptivo que debe adjuntarse al acto de disposición de fondos. Su falta acarrearía, lógicamente, la anulabilidad del acto, aunque sin posibilidad de convalidación.³⁷⁷ Son varios los autores que comparten el mismo punto de vista. Morán Pérez lo considera un informe preceptivo, cuya finalidad es asegurar que la actuación de los gestores públicos se ajusta a la legalidad.³⁷⁸

En esta misma línea de opinión se mantiene también el informe de la Dirección General de lo Contencioso, de 19 de diciembre de 1978, que señala textualmente:

La LGP no determina qué efectos produce en el acto administrativo la falta de cumplimiento del requisito de la intervención previa. La solución no puede ser otra que la que se predica en general para todos los supuestos de vicio administrativo, consistente en la omisión de informes preceptivos. Se trata de un vicio de anulabilidad del acto, que tiene la particularidad de no admitir su posterior convalidación, según resulta de lo expresamente establecido en el artículo 53, 5, de la Ley de Procedimiento Administrativo, conforme al cual la posibilidad de convalidación no será aplicable a los casos de omisión de informes o propuestas preceptivos. La jurisdicción contencioso-administrativa ha confirmado que la falta de estos informes preceptivos constituye un vicio esencial de procedimiento que determina que el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin, lo que produce su anulabilidad por aplicación del artículo 42, 2, de la Ley de Procedimiento Administrativo, anulabilidad

³⁷⁶ Garrido Falla, Fernando. *Régimen Jurídico y Procedimiento de las Administraciones Públicas*. Ed. Civitas 2ª edición. 200, p. 295.

³⁷⁷ S. Herrero Suazo, «Eficacia jurídica de la fiscalización», Hacienda Pública, n.º 31, p.102.

³⁷⁸ Morán Pérez, Miguel. *El Control interno en la administración del estado: análisis de atribuciones y de su proyección jurídica*. Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 462.

que no puede convalidarse por la posterior aportación del informe preceptivo. Así lo establece con toda claridad la sentencia de 30 de marzo de 1976, y en el mismo sentido se pronuncian las de 23 de junio de 1969, 8 de febrero de 1973 y 7 de mayo de 1974.

Este mismo sentido del informe se mantiene en otros dictámenes del Consejo de Estado, como p.e. el de 10 de julio de 1978.

No obstante, la situación cambia con la aprobación de la Ley 30/92. Los informes, según el artículo 82 de la LRJPAC pueden ser de dos tipos, preceptivos si han de ser requeridos obligadamente por el órgano instructor del procedimiento, por establecerlo así una disposición legal, o facultativos, en cuyo caso el órgano competente puede solicitarlo siempre que «se juzguen necesarios» para resolver, y fundamentando la conveniencia de reclamarlos. .

El artículo 82-3 de la LRJPAC (próximo artículo 80 LPACAP), regula de la siguiente manera el supuesto de ausencia de los informes:

De no emitirse el informe en el plazo señalado, y sin perjuicio de la responsabilidad en que incurra el responsable de la demora, se podrán proseguir las actuaciones cualquiera que sea el carácter del informe solicitado, excepto en los supuestos de informes preceptivos que sean determinantes para la resolución del procedimiento, en cuyo caso se podrá interrumpir el plazo de los trámites sucesivos.

El artículo 80 LPACAP apenas introduce otra modificación que la concreción del plazo de suspensión, ya que de no emitirse el informe en el plazo señalado, se podrán proseguir las actuaciones salvo cuando se trate de un informe preceptivo, que puede tener el efecto de suspender el transcurso del plazo máximo legal para resolver el procedimiento. En ambos casos, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurra el responsable de la demora.

La jurisprudencia, de acuerdo al cambio introducido por la LRJPAC, fue unánime, la ausencia de un informe preceptivo es un vicio de anulabilidad no de nulidad. Sirva de

ejemplo la sentencia del 7 de febrero 2000 del Tribunal Supremo,³⁷⁹ que precisamente hace referencia a los informes preceptivos de los secretarios e interventores de

³⁷⁹ La parte que nos interés de la sentencia es la siguiente: “En efecto, los pronunciamientos sobre la trascendencia de la falta de informes preceptivos de los Secretarios de las Corporaciones locales y, más aún, si se contemplan con generalidad los informes de otros órganos técnicos son necesariamente casuísticos, y buena prueba de ello son las sentencias que se citan en el escrito de formalización del recurso de casación. Pero puede entenderse como criterio de la jurisprudencia más reciente el que considera que tal omisión no da lugar a una nulidad absoluta o de pleno derecho, de acuerdo con lo que establecía el artículo 47 c) LPA [artículo 62 e) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, LRJ-PAC, en adelante]; esto es, no equivale a «prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados». Siendo ello así, de acuerdo con la teoría de la invalidez de los actos administrativos, la consecuencia del incumplimiento del requisito de que se trata no puede ser otro que el de la nulidad relativa o anulabilidad del artículo 48 LPA (artículo 63 LRJ-PAC) (próximo artículo 80 LPACAP), y ello, claro está, siempre que, conforme a las previsiones del apartado 2 del precepto, hubiere privado al acto de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o hubiere producido indefensión (cfr. 25 de mayo de 1996, entre otras). Y es precisamente esta eventual consecuencia la que razonadamente descarta el Tribunal «a quo», al negar implícitamente que la omisión afectara al logro de la finalidad del acto porque la transferencia a que tendía no era un acto voluntario para la Corporación transferente sino impuesta por la Ley. Y, en tales términos, minimiza la incidencia de los informes al tratarse de una actuación establecida en norma legal que sólo dejaba como margen de decisión determinar la persona que debía actuar en representación de la Corporación local. Y es que la Sala del Tribunal Superior de Justicia contempla, conforme a la certificación obrante en autos, el acuerdo adoptado por el Pleno de la Corporación Provincial en la sesión extraordinaria celebrada el 29 de julio de 1988, por el que se acuerda facultar al Presidente de la Diputación para firmar con la Consejería de Salud y Servicios Sociales de la Junta de Andalucía el convenio de integración del Hospital Civil San Juan de Dios en el Servicio Andaluz de Salud de acuerdo con el proyecto que se había presentado, autorizándole para introducir matizaciones de forma, no de fondo, que fueran necesarias”.

También el Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, en la Sentencia núm. 769/2001 de 29 junio, en el mismo sentido, argumenta que

“Ciertamente concurre el vicio denunciado por el recurrente de haberse omitido los preceptivos informes de Secretaría e Intervención, ya que dicha omisión infringe lo dispuesto por el artículo 113.1º párrafo segundo del Texto Refundido de la Ley de Régimen Local aprobado por RDL 781/1986, de 18 de abril, de preferente aplicación en materia de contratación de las corporaciones locales conforme a la STS 17 de junio de 1992, precepto que se exige que la aprobación del expediente de contratación comprenda el pliego de cláusulas económico-administrativas y vaya precedido de los informes del Secretario y del Interventor de la corporación.

Sin embargo, y pese a tratarse de dictámenes preceptivos, su omisión no acarrea la nulidad de pleno derecho del acto administrativo ex artículo 62.1.e) de la LRJPAC próxima LRJSP, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), a tenor de la doctrina del TS (SS de 7 de febrero de 2000 y 25 de mayo de 1996, ya que no equivale a prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, sino sólo su anulabilidad a tenor de lo dispuesto por el artículo 63 LRJAP y PAC.

En el caso de autos, aun cuando consta que ambos informes se emitieron con posterioridad (11-2-97), no cabe ignorar que su ausencia privó a la Corporación y al propio recurrente de un conocimiento más

administración local. Esta es la argumentación de la sentencia, los informes preceptivos de los Secretarios de las Corporaciones locales son necesariamente casuísticos, pero puede entenderse como criterio de la jurisprudencia más reciente el que considera que tal omisión no da lugar a una nulidad absoluta o de pleno derecho, de acuerdo con lo que establecía el artículo 47 c) LPA (luego artículo 62 e) de la LRJPAC), porque no equivale a «prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados».

También el Tribunal Superior de Justicia de País Vasco, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, en la Sentencia núm. 769/2001 de 29 junio, en el mismo sentido, argumenta que pese haberse omitido los preceptivos informes de Secretaría e Intervención, y aunque que dicha omisión infrinja lo dispuesto en las normas de contratación de las corporaciones locales, que exigen que la aprobación del expediente de contratación comprenda el pliego de cláusulas económico-administrativas y vaya precedido de los informes del Secretario y del Interventor de la corporación. Pese a tratarse de dictámenes preceptivos, su omisión no acarrea la nulidad de pleno derecho del acto administrativo, ya que, afirma el tribunal, no equivale a prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, sino sólo su anulabilidad a tenor de lo dispuesto por el artículo 63 LRJPAC.

La situación es completamente distinta con la fiscalización del interventor. Las consecuencias son muy diferentes. En la regulación actual se establece por el artículo 156 LGP que los supuestos en los que, la función interventora sea preceptiva y se omita, no se podrá reconocer la obligación, ni tramitar el pago, ni intervenir favorablemente estas actuaciones hasta que se subsane la omisión, aunque no en la forma general, sino con arreglo al trámite especial que recoge el artículo 156, y que en esencia es el siguiente.

Cuando un interventor tiene conocimiento de la omisión de fiscalización de una fase anterior del proceso de gestión del gasto a la que el fiscaliza, ha de remitir al órgano gestor y a la IGAE, un informe, que no tiene naturaleza de fiscalización, puesto que el

completo de la naturaleza y consecuencias del acto sometido a la aprobación del pleno de la corporación, por lo que procede declarar su disconformidad a derecho y anularlos, máxime en atención a las reservas que acerca de la legalidad del Convenio se deducen de uno de los citados informes”.

acto administrativo ya esta dictado y en el que ha de poner de manifiesto, como mínimo los siguientes extremos:

- Las infracciones del ordenamiento jurídico que se hubieran tenido que haber informado en el caso que hubiera sido sometido el expediente a fiscalización o intervención previa en el momento oportuno.
- Las prestaciones que se hayan realizado como consecuencia de dicho acto.
- La procedencia o no de la revisión de los actos que, en su caso, hayan sido dictados con infracción del ordenamiento jurídico.
- La existencia de crédito adecuado y suficiente para hacer frente a las obligaciones pendientes de satisfacer.

Como puede observarse, son los requisitos que debería haber observado el acto administrativo que no fue sometido a fiscalización, para que esta, de haberse producido, hubiera podido ser favorable.

Si se cumple lo relatado, el Ministro titular del departamento al que pertenezca el órgano responsable de la tramitación del expediente, ha de acordar si somete el expediente, al Consejo de Ministros para que adopte la resolución procedente. Esta competencia no puede ser objeto de delegación.

El acuerdo del Consejo de Ministros, aún en el caso de ser favorable, y convalide el acto, no exime de la exigencia de las posibles responsabilidades en que se hubiera podido incurrir.

Esta sanción respecto de los actos dictados con omisión de la fiscalización previa, siendo esta preceptiva, supone una reacción del ordenamiento mucho más intensa que respecto de la omisión de cualquier otro informe.

El momento procesal en que se efectúa la intervención crítica o previa es el inmediatamente posterior a aquel en que se han reunido todos los justificantes o emitido los informes que fueran precisos, de manera que esté el expediente en disposición de que se dicte acuerdo por quien corresponda. Así lo manifiesta el artículo 13 del RD 2188/95, cuando afirma que la Intervención ha de recibir el expediente original completo, una vez reunidos todos los justificantes y emitidos los informes preceptivos y cuando esté en disposición de que se dicte acuerdo por quien tenga la competencia. Sólo excluye sin perjuicio de lo previsto en el párrafo tercero del artículo 2.2 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado.

El citado artículo de la ley del Consejo de Estado establece de manera tajante que los asuntos que hayan sido dictaminados por el pleno del Consejo de Estado no pueden remitirse a informe posterior de ningún otro cuerpo u órgano de la Administración del Estado. Respecto de aquellos los que hubieran sido dictaminados por la comisión permanente, solo el Consejo de Estado en pleno podrá informar. En este caso, la fiscalización, además de comprobar con anterioridad al dictamen del Consejo de Estado los extremos exigidos por la normativa vigente, con posterioridad a dicho dictamen únicamente constatará su existencia material y su carácter favorable.

No obstante la rotundidad de estas afirmaciones, aunque se produzca después del dictamen del Consejo de Estado, el TRLGP en su artículo 98 2, no dudó en calificarlo como informe:

*La Intervención podrá emitir informe favorable no obstante los defectos que observe en el respectivo expediente, siempre que los requisitos o trámites incumplidos no sean esenciales, pero la eficacia del acto quedará condicionada a la subsanación de aquéllos y de la que se dará cuenta a dicha oficina.*³⁸⁰

c) Es un acto trámite

La LRJPAC, y también la nueva LPACAP, admite que los actos administrativos pueden ser simples o compuestos por una serie o sucesión de actos diversos, insertados en el procedimiento. Dentro de ellos se distingue entre los actos de trámite, que son todos aquellos actos de distinto contenido e importancia a través de los cuales se va formando la voluntad administrativa y los actos resolutorios o definitivos, que son los que la expresan finalmente. González Pérez y González Salinas los definen *como simple presupuesto de la decisión en que se concreta la función administrativa.*³⁸¹

La consecuencia fundamental de esta distinción es que el acto resolutorio resultará viciado si alguno de los actos de trámite es inválido, aunque la nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero, tal y como dispone el artículo 64 LRJPAC (próximo artículo 80 LPACAP).

³⁸⁰ Ver Longás Lafuente, Antonio. “La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico”. Civitas. Revista española de derecho financiero, 1995, n.º 85, pp. 53-88.

³⁸¹ González Pérez, Jesus y González Salinas, Pedro. *Procedimiento administrativo local*. El Consultor, 1993, p. 394.

Tampoco la nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero o, como regla, sólo cabe impugnar en vía administrativa contencioso-administrativa el acto resolutorio.

Al amparo del art 107 LRJPAC (próximo artículo 112 LPACAP), se admite el recurso administrativo contra actos resolutorios o de trámite si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos. La oposición a los restantes actos de trámite deberá alegarse por los interesados, para su consideración en la resolución que ponga fin al procedimiento y para la impugnación de tales actos en el recurso administrativo que, en su caso, se interponga contra la misma.

Por esta postura se inclina Lazo.³⁸² Desde su punto de vista, se expresa la función interventora en actos de trámite que forman parte del respectivo procedimiento administrativo, incardina en diversos momentos del *iter* procedimental con el fin de garantizar el correcto destino a la finalidad tenida en cuenta por la norma de autorización.

Palao opina que no se puede considerar la fiscalización realizada por el interventor sobre una propuesta de resolución como informe, por su distinta naturaleza respecto de éstos. El informe busca coadyuvar a la formación de la voluntad de los órganos administrativos, por el contrario, cuando el interventor fiscaliza, se busca asegurar la adecuación a la legalidad. En su opinión, la naturaleza distinta del informe, hacia posible la convalidación de la omisión de la fiscalización, por una realizada con posterioridad, bajo de vigencia de la anterior LPA, lo cual estaba prohibido por la la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958.³⁸³

Una de las principales diferencias con los informes es la que viene dada por las responsabilidades contables que se pueden derivar de la fiscalización de una propuesta,

³⁸² Para Lazo cabe concluir *que los sucesivos actos en los que se expresa la función interventora son simples actos de trámite que forman parte del respectivo procedimiento administrativo. Éstos se incardinan en diversos momentos del iter procedimental con el fin de garantizar que toda actuación que implique un desembolso de fondos públicos cuente con el necesario respaldo presupuestario y que, además, tales recursos sean efectivamente destinados a la finalidad tenida en cuenta por la norma de autorización.* Lazo Vitoria, Ximena. El control del gasto público estatal. Ed, 2008, p. 189.

³⁸³ Palao Taboada, Carlos. *Derecho Financiero y Tributario*. ED, 1987. p. 143.

circunstancia que no se produce en los restantes informes. Esta es la postura de Pascual García,³⁸⁴ que como más adelante veremos, es también compartida por diversos autores. Considera Pascual que la peculiaridad que singulariza al acto de fiscalización, es su condición de ser un acto de control, por lo que el ordenamiento le ha otorgado especiales efectos jurídicos, y que, básicamente dos, el primero la responsabilizar frente a la Hacienda Pública a quien lo emite, y el segundo suspender el procedimiento en su caso. Si fuese de disconformidad con el gasto. Otra característica para Pascual García, es que se aparta del régimen establecido en la LRJ PAC de los informes en los casos de la omisión.

En este sentido Palao opina que la omisión del trámite de fiscalización previa se considera generalmente por la doctrina administrativista, que da lugar a la anulabilidad del acto de autorización del gasto (apoyado en el artículo 48.1 de la derogada LPA), si bien se discute a la vista del artículo 53.5 de la derogada LPA si es posible su convalidación. A su juicio, la fiscalización por ser un acto de control es de naturaleza distinta a un informe, puesto que no está destinada a ayudar a la formación de la

³⁸⁴ Para Pascual *La peculiaridad que le singulariza, dentro de los informes Administrativos, es la de orientarse, en tanto que acto de control, a asegurar la legalidad de la actuación económica, para lo que le dota el ordenamiento de especiales efectos jurídicos. Dichos efectos son básicamente dos: la responsabilización frente a la Hacienda Pública de quien lo emite, y la suspensión del procedimiento si fuese de disconformidad con el gasto. De otra parte, después lo veremos, se aparta del régimen establecido en la LRJ PAC para los informes en lo referente a las consecuencias de la omisión y a la peculiar forma de vinculación, que se traduce en trasladar la competencia para decidir, en caso de disconformidad, a una instancia superior.../...Sujetos activos o autores directos de las infracciones enumeradas en el artículo 141 de la LGP sólo pueden serlo autoridades y funcionarios. Serán quienes las cometan, esto es, los sujetos infractores, quienes responderán, en primer lugar, de las infracciones cometidas, indemnizando a la Hacienda Pública. Además de aquellos, el precepto transcrito sujeta a esta obligación de indemnización a los Interventores y ordenadores de pagos que no salven su actuación. Creemos que esta responsabilidad es por infracciones que hayan cometido otras autoridades y funcionarios, causantes directos del daño a la Hacienda y opera así, como extensión de la responsabilidad, como una garantía de la Hacienda Pública a verse resarcida por el perjuicio ocasionado. No obstante, no es imposible pensar en infracciones cometidas directamente por los citados funcionarios, que originaron, por tanto, la responsabilidad directa de los mismos por ser sujetos infractores.* En este sentido Palao opina que *La omisión del trámite de fiscalización previa se considera generalmente por la doctrina que da lugar a la anulabilidad del acto de autorización del gasto (artículo 48.1 LPA), si bien se discute a la vista del artículo 53.5 LPA si es posible su convalidación. A nuestro juicio, la fiscalización como acto de control es de naturaleza distinta a un informe, puesto que no está destinada a ayudar a la formación de la voluntad del órgano administrativo, sino a determinar, desde fuera, su adecuación con la legalidad. No vemos, por ello, inconveniente en admitir la convalidación mediante la práctica de la fiscalización omitida.* Pascual García, José Régimen jurídico del gasto público. Ed. BOE.2005 4ª edición, p. 817.

voluntad del órgano administrativo, ilustrando a quien decide con la opinión emitida, sino a determinar, desde fuera, su adecuación con la legalidad. Por contra, no ve, por ello, inconveniente en admitir la convalidación mediante la práctica de la fiscalización omitida.

De la misma opinión es Ferreiro,³⁸⁵ que, de manera contundente, en un primer momento, señala que su naturaleza es la de un verdadero acto administrativo, inserto en el procedimiento de intervención y, subsiguientemente, en el procedimiento del gasto, pero, no obstante, la firmeza de su sentencia, queda posteriormente matizada, y lo define como acto administrativo procedimental cuya omisión, en cuanto trámite esencial del procedimiento, provocará su nulidad.

También Arnau, ya en el campo del derecho local, pone de manifiesto la diferencia esencial con los informes del secretario, y los restantes del interventor, previstos en el artículo 54 del TRLRL.³⁸⁶ En este sentido, la doctrina que se ha ocupado de la naturaleza de la función interventora, coincide, mayoritariamente, en atribuir al informe en que la función se concreta, el informe de fiscalización, el carácter de preceptivo y vinculante y a plantearse, desde la perspectiva de la Ley de Procedimiento Administrativo antes y la LRJPAC ahora, la cuestión de los efectos de la omisión de dicho trámite.

El legislador diferencia muy claramente cuando encomienda a un órgano la condición de asesor, destinado a la emisión de informes y cuando establece un órgano cuya misión es el control. La Ley 52/1997 de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas, en su artículo 3 al regular la Dirección del Servicio Jurídico del Estado, le atribuye la condición de centro superior consultivo de la Administración del Estado, Organismos autónomos y entidades públicas dependientes, conforme a sus disposiciones reguladoras en el caso de estas últimas. Esta función se le atribuye, sin perjuicio de las competencias atribuidas por la legislación a los Subsecretarios y Secretarios generales técnicos, así como de las especiales funciones atribuidas al Consejo de Estado como supremo órgano consultivo del Gobierno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 107 de la Constitución y en su Ley Orgánica de desarrollo.

³⁸⁵ Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de derecho financiero español: instituciones / José Juan Ferreiro Lapatza. 25ª Edición. Marcial Pons, 2006 p. 768.

³⁸⁶ Arnau Bernia, Vicente. Manual de presupuestos de las entidades locales. Ed. 1991. Marcial Pons, p. 339.

Por contra el 148 LGP tajantemente sienta que la función interventora tiene por objeto controlar, antes de que sean aprobados, los actos del sector público estatal que den lugar al reconocimiento de derechos o a la realización de gastos, así como los ingresos y pagos que de ellos se deriven, y la inversión o aplicación en general de sus fondos públicos, con el fin de asegurar que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.

El artículo 179 LGP confiere una especial trascendencia al acto de fiscalización, al hacer responsable al interventor que, en el ejercicio de la función interventora, y respecto a los extremos a los que se extiende la misma, no haya salvado su actuación en el respectivo expediente, mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución.

De esta manera se excluye expresamente al interventor del régimen general de la responsabilidad de los funcionarios públicos, prevista en el artículo 145 de la LRJPAC, (actual artículo 36 LRJSP) cuando ejerce la función interventora, para situarla en la regulación de la LGP. Esta característica singulariza al interventor respecto del redactor de un informe, aunque sea preceptivo e incluso vinculante. Esta singular responsabilidad conferida al interventor, lo convierte, casi, en un garante personal de la corrección del actuar de la Administración configura una condición jurídica al acto de intervención más allá del simple informe, distribuyendo las responsabilidades derivadas de la actuación con trascendencia presupuestaria entre el gestor y el interventor.³⁸⁷

Así el legislador atribuye una singular responsabilidad al interventor, que lo convierte, casi, en una especie de garante personal de la corrección del acto administrativo con trascendencia presupuestaria, de manera traslada las responsabilidades que se puedan derivar del acto, entre los dos principales actores, desde el punto de vista presupuestario, el gestor y el interventor.

Es importante señalar que estos efectos se circunscriben estrictamente a los actos de fiscalización en el ejercicio de la función interventora, y no en otros de los cometidos que el ordenamiento jurídico atribuye a las intervenciones de las diferentes administraciones.

³⁸⁷ Martínez Lago, Miguel Ángel, Manual de derecho presupuestario. Ed Colex, 1992, p. 353.

En todo caso, desde una perspectiva más general, como señala Lazo Vitoria,³⁸⁸ el legislador debería plantearse la conveniencia de incluir los actos de control ejercidos por las intervenciones en el marco del procedimiento administrativo general, cuando tienen trascendencia en el estado de gastos de los respectivos presupuestos, dada la importancia del condicionamiento presupuestario y de control de la actividad de la Administración y, por lo mismo, carece de toda justificación que ambas vías a por separado. Más aún si se tiene en cuenta, que la disconformidad del interventor puede provocar, en los supuestos previstos por las leyes supuestos, la suspensión del respectivo procedimiento administrativo. El camino sería el ya abierto por las legislaciones sectoriales de contratos públicos, de subvenciones y la de patrimonio de las Administraciones Públicas.

Esta dificultad de inserción de los actos de control dentro del procedimiento administrativo general, se explica, según Bohoyo Castañar, por la distinta perspectiva con la que abordan el procedimiento administrativo la legislación administrativa y la financiera. La legislación de procedimiento administrativo, aparte de introducir rigor en la actuación administrativa, tiene una *última ratio*, que es la garantía de los derechos del ciudadano en sus relaciones con la administración. Por contra, la legislación financiera está pensada para la defensa del interés de la hacienda pública, por lo que no se otorga ninguna participación al particular interesado.³⁸⁹

En todo caso es evidente la divergencia, para Longás, el problema radica en que las leyes de procedimiento administrativo han disociado u olvidado el procedimiento financiero, no incluyéndolo en el procedimiento administrativo general.³⁹⁰

d) Postura de la IGAE

La distinción entre actos de fiscalización y los restantes informes, viene reflejada en el Escrito de interés general de la IGAE de 13 de marzo de 1995.³⁹¹ Versa sobre

³⁸⁸ Lazo Vitoria, Ximena. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Documento de trabajo 156/2010. Fundación Alternativas., p. 18.

³⁸⁹ Bohoyo Castañar, Francisco. *El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto administrativo*. IEF, 1986, p. 187.

³⁹⁰ Longás Lafuente, Antonio. “La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico”. Civitas. Revista española de derecho financiero, n.º 85, 1995, p. 61.

actuaciones a realizar por la Intervención General de la Administración del Estado en el ámbito de los contratos patrimoniales del Estado. En dicho escrito se distingue entre unos y otros de la siguiente manera:

³⁹¹ El texto del escrito de 13 de marzo de 1995, es el siguiente:

Los informes preceptivos a los que se refieren los artículos anteriormente citados no se integran dentro de las actuaciones de fiscalización desarrolladas por los órganos de control como ya ponía de manifiesto este Centro directivo en informe de fecha 18 de agosto de 1982, al señalar: "... Quizá sea conveniente recordar que la Intervención de la Administración del Estado no se limita, en cuanto a sus funciones, a aquéllas que le señalan los artículos 6, 17, 92 y sucesivos de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, y sus disposiciones complementarias. Estas funciones interventoras, por excelencia, tienen por objeto controlar todos los actos de la Administración que dan lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión y aplicación de los caudales públicos, utilizando las modalidades de intervención crítica o previa, formal, material y comprobación de la inversión; así como el control de carácter financiero; amén de las competencias para intervenir la liquidación de los presupuestos, interponer recursos y reclamaciones y recabar informes y asesoramientos que estime precisos. A su lado, el ordenamiento jurídico vigente ha asignado a la Intervención otras funciones y competencias no encaminadas a aquel objetivo primordial -control de la actividad económica de los agentes públicos-, pero que, en un plano distinto, sirven a los intereses generales de la Nación. En este segundo orden, podemos señalar las funciones de ... informe previo de la Intervención General de la Administración del Estado en materia de ... Patrimonio del Estado..., legislación diversa, toda ella, en la que a la Intervención General de la Administración del Estado se le asignan funciones distintas del control de la actividad económica o intervención "strictu sensu" ".En este sentido, debe ponerse de manifiesto, asimismo, la distinta finalidad que persiguen las actuaciones de fiscalización y los informes a emitir por la Intervención General de la Administración del Estado en los expedientes patrimoniales. Así,- de una parte, los actos de fiscalización tienen una finalidad garantista en orden al manejo de los fondos públicos y pretenden, tal como dispone el artículo 6.2 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria, "asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables", por lo que no incorporan ningún dato al procedimiento sino que lo revisan en su totalidad para comprobar y asegurar su ajuste a la legalidad.- de otra, los informes que se cuestionan tienen como finalidad aportar un elemento de juicio -generalmente el contenido del informe versará sobre el procedimiento adoptado para la adquisición o enajenación- a tener en cuenta por el órgano competente para adoptar la resolución, pudiendo este seguir o no el criterio del informe. Concretamente los citados informes tienen carácter no vinculante ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para que un informe tenga naturaleza vinculante debe estar expresamente previsto en las normas legales, previsión que no se recoge en el supuesto que se analiza. De acuerdo con las consideraciones anteriores, los informes preceptivos y no vinculantes a los que se refiere la legislación sobre el Patrimonio del Estado no se encuadran dentro del campo de control de la actividad económica y financiera de los Entes Públicos encomendada a la Intervención y por tanto no constituyen actos de fiscalización. Por otra parte, debe señalarse que, con independencia del informe que preceptivamente debe emitir la Intervención General en determinados expedientes relativos a contratos patrimoniales del Estado, en aquellos supuestos en los que dichos contratos generen derechos u obligaciones de contenido económico deberán ser intervenidos por el órgano de control competente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 92 del texto refundido de la Ley General Presupuestaria.

La IGAE parte de la existencia de diversos tipos de funciones que tiene atribuidas por el Ordenamiento. Así, junto a las funciones, podríamos decir principales, que son las atribuidas por la LGP y que constituyen el núcleo esencial de su actividad, existen unas complementarias.

En primer lugar la función principal, la propia de control, controlar todos los actos de la Administración que dan lugar al reconocimiento de derechos y de obligaciones de contenido económico, ingresos y pagos que de ellos se deriven y la recaudación, inversión y aplicación de los caudales públicos, sea mediante intervención crítica o previa, formal, material y comprobación de la inversión; o el control de carácter financiero.

En segundo lugar, también tiene atribuidas otras funciones, que podríamos denominar accesorias y que tratan de aprovechar el conocimiento específico de la IGAE en diversas materias, y que es difícil encontrar en otros cuerpos funcionariales e, incluso, algunas veces fuera de la propia administración, por lo que el ordenamiento jurídico le ha asignado también otras funciones.

Esta dualidad de funciones, es la que da lugar a la distinción de actuaciones a realizar por la Intervención. Las primeras, las fiscalizadoras tienen una finalidad garantista en orden al manejo de los fondos públicos y pretenden, mientras las segundas, las de información tienen como finalidad aportar un elemento de juicio -generalmente el contenido del informe versará sobre el procedimiento adoptado para la adquisición o enajenación- a tener en cuenta por el órgano competente para adoptar la resolución, pudiendo este seguir o no el criterio del informe.

Así pues la IGAE distingue entre aquellos informes, que aunque sean preceptivos, a tenor de lo establecido en alguna norma, son simplemente informes emitidos dentro de la ordenación del procedimiento, y tienen el mismo valor que los restantes informes que han de obrar en el expediente, pero que no se integran dentro de las actuaciones de fiscalización, teniendo los informes emitidos las mismas características que cualquier otro informe emitido por un órgano administrativo, y las actuaciones propias de la fiscalización que desarrolla la IGAE como órgano de control interno y en el ejercicio de este control, que tiene atribuido de manera exclusiva, y con los efectos especiales que posteriormente veremos.

La diferente naturaleza jurídica de la fiscalización y el informe tiene su origen en la radical distinción de finalidad de ambos, así que si la Intervención cuando fiscaliza lo hace para

“asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables,” por lo que no incorporan ningún dato al procedimiento sino que lo revisan en su totalidad para comprobar y asegurar su ajuste a la legalidad.-, por el contrario, cuando informa, y en este caso lo hace como un informante más, los informes que se emiten, tienen como finalidad aportar un elemento de juicio -generalmente el contenido del informe versará sobre el procedimiento adoptado para la adquisición o enajenación- a tener en cuenta por el órgano competente para adoptar la resolución, pudiendo este seguir o no el criterio del informe.

Incluso la propia Intervención, puede participar, con naturaleza distinta, en un mismo procedimiento. El ejemplo es la participación del interventor en las mesas de contratación.³⁹² El artículo 320 del TRLCSP, establece que, los órganos de contratación de las Administraciones Públicas estarán asistidos por una Mesa de contratación. La Mesa está constituida por un Presidente y los vocales. Entre los vocales deberán figurar necesariamente un funcionario de entre quienes tengan atribuido legal o reglamentariamente el asesoramiento jurídico del órgano de contratación y un interventor.

Así pues, nos encontramos con que un miembro de la intervención participa en un órgano complementario, que debe proponer al adjudicatario de un contrato, que él u otro interventor, ha de fiscalizar. ¿Actúa de la misma forma en ambos? El Informe de la IGAE de 13 de octubre de 1997, *Sobre diversas consultas relativas a la interpretación del Acuerdo de Consejo de Ministros de 4 de julio de 1997, por el que se da aplicación a la previsión del artículo 95.3 del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria*, se plantea la cuestión, de si la documentación que ha sido examinada por la mesa de contratación, en la que, no lo olvidemos, necesariamente, ha de estar un interventor entre sus miembros, ha de ser vuelta a remitir para la fiscalización de la adjudicación del contrato, o, por el contrario, bastaría el informe de la mesa, señalando que la ha

³⁹² Grajal Caballero, Inmaculada. *El control de la contratación de las administraciones públicas 1ª parte: control interno*. Auditoría Pública, 2011, nº 54, p. 65.

encontrado correcta. En relación a la participación en la mesa de contratación, informa que la participación de un Interventor como vocal de la Mesa y de la Junta de contratación, es estrictamente como miembro de un órgano colegiado regulado por la legislación de contratos de las Administraciones Públicas, no como órgano encargado del control interno, por tanto, el estudio de la documentación y de las ofertas presentadas por los licitadores debe limitarse a valorar cuál es, a su juicio, la oferta que más se ajusta a las necesidades que tiene el órgano de contratación de acuerdo con el expediente de contratación aprobado. Por lo tanto, no analiza la documentación, desde el punto de vista de la fiscalización, es decir, sino, que, al igual que el resto de los miembros, se limita a la opinión en orden la selección de la oferta que más se ajusta a las necesidades que tiene el órgano de contratación. En caso de no estar de acuerdo, su única posibilidad de manifestar la disconformidad, es, como cualquier miembro de un órgano colegiado, de acuerdo a la LRJPAC, (próxima LRJSP), emitir un voto contrario a la propuesta, que deberá ser motivado, ya que al no fiscalizar en este momento, no puede oponer reparo.

El informe continúa señalando que:

Por el contrario, en el desarrollo del ejercicio de la función interventora el Interventor Delegado de esta Intervención General de la Administración del Estado debe examinar todas las actuaciones que se han realizado con objeto de comprobar si se ajustan a las normas que resultan de aplicación, y por tanto, no puede suprimirse o suplirse la presentación de la documentación que necesariamente, de acuerdo con la legislación de contratos de las Administraciones Públicas, debe conformar el expediente original completo y acompañar a la propuesta de adjudicación. En los supuestos que suscitan su consulta, en particular, el Interventor debe examinar si la propuesta de adjudicación es acorde con las actuaciones realizadas y si el adjudicatario propuesto cumple los requisitos de capacidad, solvencia y no estar incurso en las prohibiciones para contratar que exige la legislación de contratos de las Administraciones Públicas para poder contratar con estas. El resultado de este examen podrá suponer la formulación de un reparo suspensivo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 97.c) del texto refundido de la Ley General Presupuestaria en relación con los apartados primero.1.c) y séptimo.1.B),

octavo.1.B) y noveno.1.B) de la Resolución de 9 de julio de 1997, anteriormente citada, cuando no se cumplan los extremos adicionales que contemplan u observaciones complementarias según lo previsto en el tercer inciso del artículo 95.3 del texto refundido de ese mismo texto legal.

En este momento si que fiscaliza, por lo tanto ya no emite un simple voto, como antes, sino que, en el ejercicio de la función interventora, fiscalizando, lo hace, o bien de conformidad, o bien oponiendo un reparo, que en el caso de ser esencial podrá suspender la tramitación del expediente.

e) Postura del Tribunal Supremo.

Hemos visto las discrepancias doctrinales y la posición de la IGAE, pero, por su posición interna, apenas ha llegado a los tribunales el problema planteado por la naturaleza jurídica de la fiscalización. Una de esta escasa ocasiones es la planteada por la Ley 43/1998, de restitución o compensación a los partidos políticos de bienes y derechos incautados en aplicación de la normativa sobre responsabilidades políticas del periodo 1936-1939. La Sala de lo Contencioso-Administrativo, Tribunal Supremo, ha tenido la posibilidad de pronunciarse en varias sentencias, 1 de abril de 2000, 14 de abril de 2003 y 12 mayo 2003, entre otras. Nosotros nos basaremos en la de 12 mayo 2003, que, a nuestro juicio, es la más completa. El Reglamento, aprobado por el Real Decreto 610/1999, de 16 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 43/1998, de 15 de diciembre, de Restitución o Compensación a los Partidos Políticos de Bienes y Derechos Incautados en aplicación de la normativa sobre responsabilidades políticas del período 1936-1939, en su artículo 12 establecía que las propuestas de resolución de las solicitudes de restitución o compensación presentadas, tenían que ser informadas por la Abogacía del Estado en el Ministerio de Economía y Hacienda y por la Intervención General de la Administración del Estado. Por lo tanto, estamos hablando de la exigencia de un informe y no una fiscalización. En el caso de restitución, no se plantea ningún problema, puesto que el inmueble se devuelve, por lo que no se produce gasto alguno que aplicar al presupuesto. No obstante, el artículo 4 del reglamento admite que, si se ha acreditado tanto la condición de beneficiario como la incautación, pero, en el caso de que los bienes o derechos incautados no pudieran ser devueltos total

o parcialmente, el Estado queda obligado a compensar pecuniariamente su valor. Por lo tanto, en los casos de compensación económica, a diferencia de los de restitución, si que se produce un gasto aplicado al presupuesto, que debe ser fiscalizado, y no simplemente informado.

Para la sala los informes, ambos preceptivos, que debían emitir tanto la Abogacía del Estado en el Ministerio de Hacienda como la Intervención General de la Administración del Estado revisten una importancia singular en el esquema abstracto del procedimiento regulado por el Real Decreto que, por ello, les dedica una mención específica en su artículo 12.

El Supremo constata la especialidad de éstos informes, incardinados en un procedimiento específico, apreciando la complejidad del asunto, al fin y al cabo, entregar a manos privadas propiedades, actualmente, públicas. Pero la especialidad del informe, viene dada por el hecho de tratarse de un procedimiento administrativo, con total ausencia de facultades discrecionales, por lo que, al ser exclusivamente regladas, sitúa a los informes de la Abogacía del Estado y la IGAE, en una posición preeminente, pues, para el Supremo:

Según el designio reglamentario, precisamente para contar con una opinión cualificada desde el punto de vista jurídico y financiero, el Consejo de Ministros, que aquí actúa en el ejercicio de potestades estrictamente regladas, ha de ponderar y tomar en consideración de modo ineludible el parecer de dos órganos de reconocida competencia en sus respectivos ámbitos y, aunque dicho parecer no le vincule, para separarse de él debe hacerlo de modo motivado (artículo 54.1.c de la LRJPAC próxima LRJSP).

Además, el hecho de que los dos informes hayan de emitirse una vez finalizada la instrucción y redactadas las correspondientes propuestas de resolución de las solicitudes corrobora la conclusión de que se trata con ellos de ofrecer al órgano finalmente decisor, no ya al que instruye, una opinión cualificada que el Reglamento considera insustituible (de ahí su carácter preceptivo) y, aun no siendo vinculante, de tal relevancia que bien puede calificarse como “determinante” del contenido de la resolución misma, en el sentido –ciertamente, no exento de ambigüedad– que a este término da el artículo 42, apartado 5, letra c), de la LRJPAC próxima LRJSP, antes citada.

En éste artículo de la Ley 30/92, encuentra la sentencia los cimientos sobre los que construir la teoría que incluye sobre, los rasgos de esta nueva categoría de informes (preceptivos y no vinculantes pero sí determinantes del contenido de la resolución) a los que se refiere el citado artículo 42.

El Supremo, tal vez consciente de su osadía, de entrar en la creación de una nueva categoría jurídica, advierte que no es fácil hacer consideraciones en abstracto y resulta preferible acometer, caso por caso, el análisis de las circunstancias concurrentes en cada supuesto:

En términos generales, enfrentado el Consejo de Estado con una consulta que le dirigió el Gobierno precisamente en torno a esta nueva categoría de informes, consideró (Dictamen de 8 de julio de 1999) que por tales había que entender “los que fijan o permiten fijar su sentido; los que definen el alcance de la resolución, por utilizar la expresión de la acepción sexta y jurídica del verbo ‘determinar’ contenida en el Diccionario de la Lengua Española”. A juicio del Alto Cuerpo Consultivo, “esta especial incidencia en la resolución, comporta que no todos los informes evacuados en el seno de un procedimiento puedan ser calificados de determinantes, pues no todos ellos, aunque ayuden a formar el juicio de la Administración Pública, tienen la eficacia descrita. Sólo tienen tal carácter los que ilustran a los órganos administrativos de tal manera que les llevan a poder resolver con rigor y certeza en un procedimiento; los que les permiten derechamente formarse un juicio recto sobre el fondo del asunto, de tal suerte que, sin ellos, no cabría hacerlo”. En sintonía con esta premisa, y para el caso de los procedimientos instruidos por el Ministerio de Fomento en los casos de responsabilidad patrimonial de la Administración General del Estado, el Consejo de Estado, reconociendo igualmente la dificultad de emitir juicios en abstracto sobre esta materia, consideró que tenían aquel carácter, y por lo tanto, eficacia interruptora del plazo para resolver, los informes emitidos “por el servicio administrativo causante del daño o del que dependa la obra o el servicio público que lo causó; el del Consejo de Obras Públicas y Urbanismo y el del Consejo de Estado”. Enumeración que no era exhaustiva pues el Alto Cuerpo Consultivo reconocía expresamente que “existen o pueden existir otros que tengan tales cualidades, como son, en determinados supuestos, los de la Abogacía del Estado, de la Intervención de la Administración General del Estado (Ley General Presupuestaria [RCL 1988, 1966, 2287] , artículo 93.2), los de la Inspección General del Departamento, entre otros”.

Por nuestra parte, consideramos acertada la interpretación que del referido artículo 45.2 de la LRJPAC próxima LRJSP hace el Consejo de Estado en el dictamen parcialmente transcrito. Y precisamente el de autos es uno de los supuestos singulares en que la especificidad del papel asignado a la Abogacía del Estado y a la Intervención de la Administración General del Estado, tal como está contemplado en el Real Decreto 610/1999, confiere a sus informes preceptivos la aptitud necesaria para “determinar” el contenido de la resolución final, si entendemos por tal “determinación” la que procede de uno de los elementos clave para conformar la voluntad del órgano decisor.

En consecuencia, como mínimo, el Supremo excluye la fiscalización de la categoría, digamos normal, de informe, pero hemos de tener en cuenta, que a diferencia del informe de la Abogacía del Estado, cuyos informes no siempre tienen el valor que les adjudica el Real Decreto 610/1999, el de la intervención sí que tiene un valor coincidente con el previsto en la LGP para la fiscalización, por lo que, si bien, en nuestra opinión, no es un acto administrativo, tampoco es un simple informe. Por estas razones, consideramos más correcto, calificarlo como acto trámite, puesto que, tanto su finalidad, como sus efectos, suspensivo del procedimiento y traslativo de la responsabilidad contable, lo hacen diferente a los informes.

3.5 EL OBJETO DE LA FISCALIZACION

a) Cuestiones generales

El control de la legalidad es la esencia de la función interventora, puesto que su objeto fundamental es garantizar *que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso*, que serán tanto normas presupuestarias como sustantivas. Por lo tanto, velar por el cumplimiento del ordenamiento jurídico.³⁹³

Con carácter general, los distintos cuerpos de intervención que existen en España, nacen con esta finalidad. No lo esconde José de Echegaray, ministro de Hacienda de la 1ª República, cuando en su Decreto de 7 de Enero de 1.874, por el que se crea la Intervención General del Estado, le encomienda la función de *Velar por la exacta*

³⁹³ de Rovira Mola, Albert. *Manual de Derecho Presupuestario*, Ed, 1990 p. 283.

aplicación de las leyes y por la guarda y legítima inversión de los caudales, de las rentas y de toda clase de pertenencias del Estado.

En paralelo, al regularse por Real Orden de 19 de Mayo de 1913 el Cuerpo de Intervención Militar, se le define en el artículo 1º como *el encargado privativamente, de la fiscalización económico administrativa del Ejército, velando por los intereses de Estado y por el cumplimiento de las Leyes y demás disposiciones por las que se rige la Administración de la Hacienda Pública.*

Garcés resalta como, históricamente, la actividad de control interno ha coincidido con la modalidad de la función interventora, manifestación del control dirigida a prevenir irregularidades y garantizar que los procedimientos de ejecución presupuestaria se ajustan a la legalidad vigente.³⁹⁴

El control de la legalidad es el cometido tradicional de la función interventora, y se viene definiendo de manera muy similar desde el ROTSHP. En su redacción original dada por el Real Decreto de 3 de marzo de 1925, en el artículo 24 entiende por intervención crítica, *la facultad que compete al Presidente del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública (actualmente Interventor General de la Administración del Estado), para examinar antes de que se dicte el correspondiente acuerdo, todo expediente que genere aplicaciones al presupuesto.*

Esta redacción fue modificada por el Decreto de 11 de septiembre de 1.953, con el siguiente texto

Se entiende por intervención crítica o fiscalización previ... la facultad que compete al Interventor General de la Administración del Estado..., para examinar antes de que se dicte el correspondiente acuerdo, todo expediente o documento en que se formule una propuesta de gasto, con objeto de conocer si su contenido y tramitación se han ajustado a las disposiciones legales que en cada caso sean aplicables. (Redacción dada por el decreto de 11 de septiembre de 1.953)

³⁹⁴ Para Garcés la función interventora, es la manifestación del control dirigida a prevenir irregularidades y garantizar que los procedimientos de ejecución presupuestaria se ajustan a la legalidad vigente. ora de modo extensivo, mediante la comprobación del conjunto los aspectos que comprende el expediente de gasto, ora de restringiendo el control a aquellos aspectos que resultan más críticos desde el punto de vista de la realización de los actos Garcés Sanagustin, Mario. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Varios autores. Ed Aranzadi, p. 504.

b) Regulación vigente

Según el artículo 20 de la LGP, las obligaciones de la Hacienda Pública estatal nacen de la ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según derecho, las generen, lo cual implica, que por ser un control de legalidad, la función interventora tiene por objeto controlar que las obligaciones surgidas de la ley, se cumplan como esta establece, y que las que *surgen de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que, según derecho, las generen*, estos actos, negocios y hechos, también se ajusten a las leyes que los rigen.

El carácter de control de legalidad queda claramente manifestado cuando el artículo 15 del Real Decreto 2188/1995 impone al interventor que los reparos deben ser motivados con razonamientos fundados, en las normas en las que se apoye el criterio sustentado.

También lo ha entendido así, desde siempre, el Consejo de Estado, que ha afirmado que el control de la IGAE no es un mero control contable, ni tiene unas funciones meramente restrictivas del gasto, sino que opera un verdadero control de legalidad.³⁹⁵

Como podemos observar, la esencia de la función interventora se mantiene casi intacta desde sus primeras formulaciones, ya que, repetimos, en este caso la evolución no se produce por el contenido de la función, sí en la técnica de ejercitarla, sino por la atribución al control interno de nuevas funciones no previstas en la formulación inicial de la función interventora, propias de una Administración Pública mucho menos activa y prestadora de servicios que la actual.

El objeto del control no es sólo meramente presupuestario. Así el análisis jurídico, no queda circunscrito a las normas estrictas de gestión presupuestaria, sino que como señala Pascual García, el objeto de la fiscalización es comprobar en los actos administrativos sometidos a control, el cumplimiento de cualesquiera disposiciones legales que le puedan concernir, en la medida en que incidan sobre la vertiente financiera del acto administrativo con trascendencia económica, pero también considerando que se refiere en exclusiva a esta.³⁹⁶

³⁹⁵ Dictamen de 8 de junio de 1.967 (nº 35.463)

³⁹⁶ Pascual García, José Régimen jurídico del gasto público. Ed. BOE.2005 4ª edición, p.816. En este sentido se pronuncia Pascual García, cuando afirma que Sobre cuáles sean las disposiciones cuya aplicación ha de comprobarse, la LGP no establece otra limitación que la que deriva de su objeto. Serán todas aquellas a las que han de ajustarse cada uno de los actos de gestión de los fondos públicos. El Real Decreto 2 188/1995, de control interno contiene en este aspecto una precisión que puede resultar restrictiva con respecto a la previsión legal si no se entiende adecuadamente. Según el artículo 7, el objeto

La función interventora, para Sánchez Revenga, consiste tanto en la verificación del cumplimiento de la legalidad y regularidad de los procedimientos mediante lo que, muy gráficamente, denomina el *“ámen”* de la documentación que ha de acompañar a un expediente de gasto.³⁹⁷ Desde la perspectiva local se pronuncian entre otros Arnal Sauria³⁹⁸ y Domínguez Alonso,³⁹⁹ en el mismo sentido, considerando el análisis jurídico general de la propuesta de acto administrativo, el objeto de la fiscalización.

También coincide en esta postura Lazo Vitoria, para quien esta modalidad de control interno, conocida tradicionalmente bajo la denominación de “función interventora”, tiene por objeto fiscalizar todos aquellos actos del sector público que impliquen un desembolso de fondos públicos con el fin de asegurar, según precisa el artículo 148.1 LGP, que su gestión se ajuste a las disposiciones aplicables a cada caso.

Para Gorordo su objeto es garantizar para cada acto administrativo sometido a control el cumplimiento de las normas relativas, tanto a la gestión presupuestaria, como a las

de la función interventora será asegurar “el cumplimiento de las normas relativas a la disciplina presupuestaria, a los procedimientos de gestión de gastos, ingresos y aplicación de los fondos públicos”. Ciertamente, la función interventora se circunscribe al control de la actividad financiera, de tal manera que las restantes actividades administrativas son ajenas a su objeto; pero sobre aquella actividad inciden normas que se encuadran en distintos sectores del ordenamiento jurídico y no sólo en el ordenamiento financiero. El cumplimiento de cualesquiera disposiciones legales en la medida en que incidan sobre la vertiente financiera, y bajo este prisma, también quedan comprendidas en el objeto del control, a tenor de lo establecido en el reproducido precepto legal y de la enumeración en el artículo 154 LGP de supuestos que pueden fundar un reparo fiscal, que puede estar motivado, por incumplimientos de leyes administrativas y no presupuestarias.

³⁹⁷ Sánchez Revenga, habla del *“ámen” de la documentación que preceptivamente ha de acompañar a un expediente de gasto (intervención formal), como en la comprobación de que los fondos públicos se han aplicado realmente a la finalidad propuesta en dicho expediente y han sido satisfechos al acreedor debido (comprobación material)*. Sánchez Revenga, Jaime. *Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público*. Ed, 2010 Instituto de Estudios Fiscales. Cit, p. 522.

³⁹⁸ Arnal Suria, Salvador, *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, Rubio de Urquía, José Ignacio y Arnal Suria, Salvador, Ed. 1,989 p.735 y ss. Hablar de disposiciones aplicables implica que no sólo se tiene en cuenta en el momento de la fiscalización, la sujeción a la normativa presupuestaria y contable, sino que también se habrá de comprobar la conformidad con la legislación sustantiva que regule la generación de la obligación o el derecho.

³⁹⁹ Domínguez Alonso, Manuel. *Presupuestos, contabilización y fiscalización en las corporaciones locales*, IEAL, ed. 1,983 p. 410. En general, la función fiscalizadora ejercida por el interventor supone que todo expediente o resolución de contenido económico ha de ser sometido a su previo conocimiento, para atar su conformidad o formular los reparos en un informe dirigido al presidente de la corporación. Ahora bien, dado que los aspectos económicos tienen siempre una connotación jurídica, realmente el interventor ha de tener un conocimiento pormenorizador de la legislación vigente,

normas sustantivas.⁴⁰⁰ Para Morán Pérez⁴⁰¹ el procedimiento de fiscalización limitada previa refuerza, aún más si cabe, el neto carácter de control de legalidad de la función interventora.

Es, por tanto, una función notablemente extensa, puesto que no sólo se fiscaliza la legalidad en su vertiente presupuestaria –temporalidad, especialidad, especificación y, en su caso, plurianualidad del gasto–, sino también las normas sustantivas aplicables a las distintas actuaciones administrativas, por ejemplo, legislación de contratos del sector público, ley de subvenciones, función pública, etc.⁴⁰² Lazo también destaca que este carácter general de la fiscalización, es la tradición de la función interventora, ya recogida en la Ley de Administración y Contabilidad de 1,911, el RD de 1925 que crea el Tribunal Supremo de la Hacienda Pública y la LGP de 1997.⁴⁰³ Como hemos visto, ni el TRLGP de 1988 ni la LGP actualmente vigente, han truncado la tradición.

Por lo que respecta a las legislaciones de hacienda emanadas de los Parlamentos autonómicos, de los que hemos visto algunos ejemplos, estas se han sumado a esta línea.

La legislación local, como también hemos visto, dada su inspiración en la regulación del TRLGP, participa del mismo principio. Es más, de forma indirecta lo confirma cuando establece, en su artículo 218-1:

El órgano interventor elevará informe al Pleno de todas las resoluciones adoptadas por el Presidente de la Entidad Local contrarias a los reparos efectuados, así como un

⁴⁰⁰ Gorordo Bilbao, José M^a. *El control de las cuentas públicas*, Ed. Thompson, p. 170.

⁴⁰¹ Morán Pérez apunta como con el procedimiento de fiscalización limitada previa parece reforzarse, *aún más si cabe, el neto carácter de control de legalidad inherente a la función interventora en mérito a determinados requisitos o trámites esenciales de los diversos procedimientos sustantivos o técnicas materiales de gasto que interesan al subgrupo normativo de función interventora. Es decir, que pretende verificar, con carácter previo, la concurrencia, en cada tipo de expedientes, de ciertos actos jurídicos (de singular relevancia) que deben constar en ellos antes de que el interventor pueda emitir su opinión favorable en orden al ulterior perfeccionamiento del acto administrativo de gasto, en sede de procedimiento de ejecución de este último.* Morán Pérez, Miguel. *El Control interno en la administración del estado: análisis de atribuciones y de su proyección jurídica*. Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 439.

⁴⁰² Lazo Vitoria, Ximena *El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio*. Documento de trabajo 156/2010. Fundación Alternativas, p. 17.

⁴⁰³ Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal*. Ed, 2008, p. 177.

resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos. Dicho informe atenderá únicamente a aspectos y cometidos propios del ejercicio de la función fiscalizadora, sin incluir cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones que fiscalice.

En esta misma dirección apunta Moreno Urbano, para quien, aunque pudiera parecer un límite a los informes de reparo del Interventor, cree que en realidad se pretende delimitar las funciones de Intervención y que el conocimiento del pleno sólo se refiera a informes con estrictos motivos legales de reparo, y no los relativos a recomendaciones u observaciones.⁴⁰⁴

Parece que la intención del legislador es llamar la atención de la necesidad de que los reparos estén fundamentados en concretas infracciones normativas, sin poder fundamentarlos en razones de oportunidad o conveniencia, lo que se por sí es redundante, porque como tales no darían lugar a reparos.

Desde el punto de vista normativo, aunque sea a nivel reglamentario, se confirma que la extensión de la fiscalización se caracteriza por ser omnicomprensiva, de manera que se extiende a la comprobación de todos los trámites y requisitos del expediente. A tenor del artículo 17.3 del Real Decreto 2188/1995, en el ejercicio de la intervención previa se ha de comprobar el cumplimiento de los trámites o requisitos establecidos por el ordenamiento jurídico mediante el examen de los documentos e informes que integren el expediente. Como señala Casanellas, la función interventora, no es sino un control de legalidad con el objeto de comprobar si la actividad financiera de las administraciones,

⁴⁰⁴ Para Moreno Urbano Moreno Urbano. *También establece lo que pudiera parecer un límite a los informes de reparo del Interventor, respecto de lo que preveía la normativa anterior.../... dada la naturaleza misma de los informes de la Intervención. Nos referimos a no "incluir cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones que fiscalice".*

*Ello puede interpretarse de varios modos: se pretende delimitar las funciones de Intervención no permitiéndole realizar observaciones y/o recomendaciones en sus informes, o se quiere que el conocimiento del pleno sólo se refiera a informes con estrictos motivos legales de reparo, omitiéndose los relativos a recomendaciones/observaciones. Moreno Urbano, Juan M^a. El reforzamiento del control interno en la ley 27/2013 de racionalización y sostenibilidad de la administración local, en *Obra colectiva La Hacienda local ante la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración local. Dimensión económica-financiera de la Ley*. CEMCI, 2015, pp. 203 y 231.*

se ajusta se ajusta a los criterios jurídicos y legales necesarios para la adopción de los distintos actos administrativos dictados en ejecución del presupuesto.⁴⁰⁵

Ahora bien, se ha de señalar que la función interventora no es general a toda la actividad administrativa, sino que se concentra en el control de la actividad financiera de las administraciones, de manera que las actividades administrativas no financieras son ajenas a su objeto. Así por ejemplo, la concesión de una licencia de obras, en ningún caso, es objeto de fiscalización previa por parte de la intervención, aunque sea una actividad reglada, al no generar gasto con cargo al presupuesto.

La función interventora se enmarca dentro de la actividad financiera, o dicho de otra manera, se fiscalizan por la intervención aquellas actuaciones de la administración que consumen créditos presupuestarios, y si inciden normas que se encuadran en distintos sectores del ordenamiento jurídico y no sólo en el ordenamiento estrictamente financiero, el cumplimiento de estas normas también se fiscaliza. El cumplimiento de cualesquiera disposiciones legales en la medida en que incidan sobre la vertiente financiera, y bajo este prisma, también quedan comprendidas en el objeto del control, a tenor de lo establecido en el reproducido precepto legal y de la enumeración en el artículo 154 LGP de supuestos que pueden fundar un reparo fiscal, que puede estar motivado, por incumplimientos de leyes administrativas y no sólo presupuestarias.

Como señala Pascual García, las disposiciones cuya aplicación ha de comprobarse en la fiscalización, no están limitadas por la LGP. Son todas aquellas a las que han de ajustarse cada uno de los actos de gestión de los fondos públicos, pero como la función interventora se circunscribe al control de la actividad financiera, el cumplimiento de cualesquiera disposiciones legales en la medida en que incidan sobre la vertiente financiera, debe ser atendido por el interventor.⁴⁰⁶

⁴⁰⁵ Casanellas Chuecos, Montserrat. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Atelier. Ed, 2013, p. 72.

⁴⁰⁶ Como señala Pascual García, *Sobre cuáles sean las disposiciones cuya aplicación ha de comprobarse, la LGP no establece otra limitación que la que deriva de su objeto. Serán todas aquellas a las que han de ajustarse cada uno de los actos de gestión de los fondos públicos. El Real Decreto 2 188/1995, de control interno contiene en este aspecto una precisión que puede resultar restrictiva con respecto a la previsión legal si no se entiende adecuadamente. Según el artículo 7, el objeto de la función interventora será asegurar “el cumplimiento de las normas relativas a la disciplina presupuestaria, a los procedimientos de gestión de gastos, ingresos y aplicación de los fondos públicos”. Ciertamente, la función interventora se circunscribe al control de la actividad financiera, de tal manera que las restantes actividades administrativas son ajenas a su objeto; pero sobre aquella actividad inciden normas que se encuadran en*

El ámbito objetivo de la función interventora viene determinado por los actos de gestión con aplicación al presupuesto, y que se pueden concretar para determinar la sujeción o no de los actos, en el ámbito local a aquellos que son:

- a) Generadores de gastos: Autorizaciones de gastos y Disposiciones de gastos;
- b) Generadores de obligaciones: Reconocimiento y liquidación de obligaciones;
- c) Cumplimiento de obligaciones: Pagos;
- d) Aplicación e inversión de caudales públicos: Comprobación material y cuentas justificativas;
- g) Movimientos de fondos.

En el caso de la administración local, como la sustitución de la función interventora en materia de ingresos, como ya hemos visto no tiene porqué darse de forma necesaria, sino que queda a la consideración del Plenario municipal, también entrarán dentro del ámbito objetivo de la función interventora, en su caso, los actos administrativos generadores de ingresos: los de reconocimiento y liquidación de derechos, y los de recaudación e ingresos de fondos públicos.

No obstante, es necesario señalar, como veremos posteriormente, que, como señala Lazo, la tendencia, al menos hasta hoy, desde el momento de la aprobación de la LGP de 1977 es la reducción del ámbito objetivo de la función interventora, aunque no por ello se disminuya el ámbito del control.⁴⁰⁷

distintos sectores del ordenamiento jurídico y no sólo en el ordenamiento financiero. El cumplimiento de cualesquiera disposiciones legales en la medida en que incidan sobre la vertiente financiera, y bajo este prisma, también quedan comprendidas en el objeto del control, a tenor de lo establecido en el reproducido precepto legal y de la enumeración en el artículo 154 LGP de supuestos que pueden fundar un reparo fiscal, que puede estar motivado, por incumplimientos de leyes administrativas y no presupuestaria. Pascual García, José. Régimen jurídico del gasto público. Ed. BOE, 2005, 4ª edición, p. 86.

⁴⁰⁷ Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal*. Ed 2008, p.171.

3.6 EL CARÁCTER PRECEPTIVO DE LA FISCALIZACIÓN.

Resulta obvio que, para que un control sea efectivo, ha de ser obligatorio para el controlado. En el caso de la función interventora, tal como se regula en nuestro ordenamiento es una característica intrínseca al mismo. Esta característica viene dada porque todo expediente que dé lugar al reconocimiento de obligaciones o liquidación de derechos tiene que ser fiscalizado, tal y como establece el artículo 158 de la LGP, y su carencia, supondrá, como ya hemos visto, que no se podrá reconocer la obligación, ni tramitar el pago, ni intervenir favorablemente estas actuaciones hasta que se subsane dicha omisión en los términos previstos en el art, 156 LGP.

La carencia de fiscalización del acto, con las consecuencias ya vistas, supone un vicio de procedimiento, de acuerdo con los artículos 62 y 63 LRJPAC (actuales artículos 47 y 48 LPACAP). En algunos casos, ya hemos visto que, es la propia ley reguladora de los procedimientos, la que al margen de la normativa presupuestaria, remarca la necesidad del trámite de fiscalización, en este sentido destacamos el artículo 9 de la LGS que prevé, que entre otros requisitos, el otorgamiento de una subvención debe cumplir con la fiscalización previa de los actos administrativos de contenido económico, en los términos previstos en las Leyes. El 36 LGS señala como causas de anulabilidad de la resolución de concesión de una subvención las infracciones del ordenamiento jurídico, que no sean de nulidad y, en especial, de las reglas contenidas en la propia LGS. Como ya nos hemos referido al hablar de la naturaleza de los informes de fiscalización, no insistiremos más en el carácter preceptivo del acto de fiscalización.⁴⁰⁸

Pero además de ser preceptiva la fiscalización, esta se ha de efectuar con carácter previo. No puede ser de otra manera, después de lo relatado anteriormente. Al ser la finalidad de esta modalidad de control interno, el aseguramiento del ajuste a la legalidad del acto administrativo, para que tenga pleno sentido, se ha de ejercer antes de que sea dictado. El momento de realizarla, no sólo es uno de los aspectos nucleares de la función, sino que también es otro de los rasgos distintivos frente a las otras dos manifestaciones del control interno, el control financiero y la auditoria, que se realizan, al ser sus fines más amplios que el exclusivo control preventivo de cumplimiento de la

⁴⁰⁸ Nos remitimos aquí a lo expuesto al tratar de la naturaleza jurídica del acto de fiscalización.

legalidad que caracteriza la función interventora, por ello pueden ser ejercidos con posterioridad a la adopción de las decisiones que se controlan.

El momento procesal en que se ha de efectuar la intervención crítica o previa es inmediatamente posterior a aquel en el que el órgano gestor del gasto ha reunido todos los documentos y justificantes, y, en su caso, se han emitido los informes que fueran precisos, de forma que esta el expediente completo, y en disposición de que se dicte acuerdo por quien corresponda, y justo antes de que este acuerdo se dicte. Así se recoge en el artículo 7-2 del RD 2188/95, que como única excepción admite, los informes previstos en el párrafo tercero del artículo 2.2 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado.

No obstante las referencias legales al carácter previo a la aprobación del acto administrativo de la fiscalización, era inexistente en nuestra legislación, la concreción de en qué momento exacto se debe proceder a la fiscalización por parte de la intervención.

Longás⁴⁰⁹ pone de manifiesto esta situación, (el trabajo es de 1.994) y señala que la única referencia temporal al cuando se ha de fiscalizar es artículo 27 del Real Decreto de 3 de marzo de 1925 con un contenido muy similar al actual artículo 7-2 del RD 2188/95

En la misma dirección, el *Informe de la IGAE de 20 de mayo de 1985, relativo a Función interventora. Objeto y momento procesal de la fiscalización previa*, claramente señala que el momento procesal en el que se debe abordar la fiscalización por parte de la Intervención se produce una vez que se hayan reunido todos los justificantes o emitido los informes que fueran precisos, de manera que esté el expediente en disposición de que se dicte acuerdo por quién corresponda.

El RD 2188/95 ha resuelto la situación en el sentido antes indicado.

El *corpus* teórico en el que se sigue manteniendo el ejercicio de la función interventora es el clásico, como expresa Palao Taboada, la existencia de la fiscalización previa tiene

⁴⁰⁹ Longás Lafuente, Antonio. "La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico" en Revista Española de Derecho Financiero, enero-marzo de 1995, nº 85, p. 57.

su justificación en la conveniencia de advertir los vicios de los actos administrativos antes de que estos se dicten y comiencen a producir efectos.⁴¹⁰

Esta concepción tradicional del control interno no ha estado y está exenta de críticas, por considerarla lenta, burocrática, paralizante, cuando no directamente cara y poco eficaz. Ya se ha convertido en un clásico la sentencia de Alejandro Nieto “*el día que los interventores y los directores se decidan a cumplir la ley, la Administración quedará paralizada.*”⁴¹¹

3.7 INCARDINACION DE LA FUNCION INTERVENTORA EN EL PROCESO DE EJECUCION DEL GASTO PÚBLICO

Al ser el objeto de la fiscalización todas aquellas propuestas de actos administrativos que conlleven una aplicación al estado de gastos del presupuesto, esta se extiende a todas y cada una de las fases en las que se segmenta el procedimiento del gasto público, pero siempre con carácter previo en cada una de ellas.⁴¹²

El procedimiento del de ejecución del gasto se conforma en distintas fases, cuyos trámites, en paralelo al procedimiento administrativo que lo sustenta, son simultáneos a los trámites correspondientes del procedimiento administrativo ordinario,⁴¹³ una de

⁴¹⁰ Palao Taboada, Carlos. *Derecho Financiero y Tributario*. Ed, 1987. p. 143.

⁴¹¹ Nieto, Alejandro. *La organización del desgobierno*. Ed Ariel, 1.984 p. 92. El mismo autor, en una edición posterior revisada llega afirmar que: «*Sin tolerancia la Administración se para indefectiblemente. Y con tolerancia se corre el riesgo de que el delito no haya sido altruista, sino en beneficio del delincuente. Una alternativa difícilísima de resolver, tal como está el sistema. Dentro de este mecanismo, la situación del interventor es particularmente delicada, e incluso dramática. Su drama consiste en que está colocado en una alternativa permanente, cuyas dos salidas son igualmente malas. Si se atiene a la letra de las normas y no autoriza más que los gastos y pagos reglamentarios, paraliza el servicio, y si se muestra tolerante y flexible se convierte en cómplice real de irregularidades administrativas y penales. En cualquier caso, la práctica administrativa es una lucha constante entre el administrador y el interventor, en el que aquél intenta convencer a este para que cierre los ojos ante una irregularidad notoria pero indispensable. Con lo cual vuelve a entrar el juego del azar: nunca se sabe si el interventor va a acceder a la complicidad o si, posteriormente, el Ministerio de Hacienda va a cambiar de interventor y habrá que volver a empezar la negociación.*». Alejandro Nieto (1990, *La nueva organización del desgobierno* p. 120).

⁴¹² Ros Serra, David y Carbonell Vila, Tomás. VVAA. *La Ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Federació de Municipis de Catalunya. 1989, p. 232.

⁴¹³ Martínez Lago, Miguel Angel. *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p.240.

cuyas características, según Martínez Lago, es que siempre se inicia de oficio, y a través del cual se genera el acto que da lugar al gasto.⁴¹⁴

Según el artículo 73 LGP, la gestión del Presupuesto de gastos del Estado, y de sus organismos autónomos se realiza a través de las siguientes fases:

- Aprobación del gasto.
- Compromiso de gasto.
- Reconocimiento de la obligación.
- Ordenación del pago.
- Pago material

El 184 del TRLRHL recoge las mismas fases, para las administraciones locales exceptuando la fase de pago material, que considera como la mera puesta en práctica de la fase de Ordenación del pago.

Las diferentes normas autonómicas reguladoras de sus haciendas, recogen estas fases, las tradicionales en nuestro derecho, y a la que se adecuan las normas sustantivas de los principales tipos de procedimientos que suponen aplicaciones al estado de gastos del presupuesto.

La fiscalización se produce en los distintos momentos en los que el procedimiento administrativo tiene trascendencia presupuestaria. Así, el artículo 7-2 del RD 2188/95, claramente vincula en el tiempo gestión presupuestaria y función interventora, cuando establece que la función interventora se ejerce con ocasión de las cuatro fases antes vistas, además de la comprobación de inversiones y liquidación de derechos, así como en la realización de los ingresos y pagos que de ellos se deriven.

También aunque el 184 TRLRHL no lo recoja, el interventor local ha de fiscalizar el pago material, pues, tal como ya hemos visto, el artículo 4-1-b) del RD 1174/87, establece que el interventor ha de realizar *la intervención formal de la ordenación del pago y de su realización material*. Cualquier gasto que se realice con cargo al presupuesto tiene que pasar necesariamente por las sucesivas fases descritas

⁴¹⁴ Rodríguez Castaño, Antonio-Ramón. “Los elementos integrantes del procedimiento del control de gasto público”. Revista española de control externo, 2005, nº 19, p. 138.

anteriormente, ya que todas ellas conforman el procedimiento administrativo del gasto público, y, a medida que se avanza a través de ellas, son objeto de tratamiento contable y aplicación al presupuesto. El orden siempre será el mismo, sin que eso quiera decir que tengan que manifestarse necesariamente como fases aisladas. La acumulación en un mismo acto de diversas fases no sólo es posible, sino que, en muchos casos, es consustancial al tipo de gasto que se realiza y, en otros, simplemente conveniente por razones de eficiencia o de economía procesal, lo cual no los eximirá de control, tan sólo este será también simultáneo.

A este respecto se ha de señalar que el artículo 184 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales recoge esas fases autorizando a que un solo acto administrativo pueda abarcar dos o más fases, generalmente se utilizan AD y OP y ADO y P.

Con carácter general, según el artículo 74-1 LGP es competencia de los ministros y los titulares de los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado aprobar y comprometer los gastos de los servicios que tienen encomendados, salvo que la competencia sea del Gobierno.

El 185 del TRLRHL distribuye entre el Pleno y el Alcalde las competencias de acuerdo con la atribución que establezca la normativa vigente. A diferencia del sistema estatal corresponde en exclusiva al presidente de la corporación el reconocimiento y liquidación de las obligaciones derivadas de compromisos de gastos legalmente adquiridos.

Tanto en el caso de la administración estatal, como en la local, existen amplias posibilidades de delegación de la competencia.

Veremos ahora qué, en línea generales, es necesario verificar en cada una de las fases antes señaladas, y el alcance que tiene el ejercicio de la función interventora en las mismas.

a) La intervención en la autorización de gasto:

La autorización de gasto presupone iniciar el procedimiento realizar una actividad que implica un gasto.⁴¹⁵ Por lo tanto, ya se produce una consunción de créditos presupuestarios.

Si bien los procedimientos administrativos pueden iniciarse, tanto de oficio, como a instancia de parte, el procedimiento de gasto público, aunque sea consecuencia de un procedimiento iniciado a instancia de parte, el procedimiento de gasto siempre se inicia de oficio.⁴¹⁶ Por ello la fiscalización siempre se produce a instancia de la propia administración y no de los particulares.

La intervención verifica en esta fase la competencia de la autoridad que tiene a su cargo la ejecución de esos créditos presupuestarios, y que se ha efectuado la retención del crédito necesario para el gasto que se pretende realizar. Arnal y González plantean que también se ha de verificar si es un gasto que ha de ser asumido por la administración.⁴¹⁷

La contratación por el Sector Público, por ejemplo, no es discrecional en el mismo sentido que lo es para un particular, que decide libremente si contrata o no,⁴¹⁸ y si lo hace, con quien. En el caso de las administraciones, la decisión de contratar tiene que responder a una causa justificada con arreglo a Derecho, y, por lo tanto esta se tendrá que hacer constar en el expediente. Así el artículo 22-1 del TRLCSP establece que el sector público no puede celebrar otros contratos que aquellos que sean necesarios para el cumplimiento y realización de sus fines institucionales. También en esta fase preparatoria del contrato se aprueba el procedimiento de contratación a emplear y los criterios en base a los cuales se elegirá al futuro adjudicatario, circunstancias ambas que se han de acreditar en el expediente, y ser objeto de fiscalización.

⁴¹⁵ Palao Taboada, Carlos. *Derecho Financiero y Tributario*. ED, 1987 *Derecho Financiero y Tributario*. ED, 1987, p. 103.

⁴¹⁶ Pascual García, José Régimen jurídico del gasto público. Ed. BOE, 2005, 4ª edición, p.565.

⁴¹⁷ González Pueyo Jesús, Arnal Suria Salvador. *Comentarios al Texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Editorial El Consultor. Ed, 2.005, p.1418.

⁴¹⁸ Martín Nájera, Santiago A. “Consideraciones acerca de la función fiscalizadora de los Órganos de control externo a raíz de la Sentencia N° 660/2011 de la Sección 3ª de la Audiencia Provincial de Málaga”. *Auditoría Pública*, 2012, n.º 56, pp. 84 y 85.

Si nos encontramos en un proceso de concesión de subvenciones mediante convocatoria, será el momento procesal en el que se aprueben las bases de la convocatoria, que fijaran los requisitos para poder acceder a la subvención. En general podemos afirmar que en la fase de autorización, se fiscalizan el cumplimiento de aquellos requisitos fijados por el ordenamiento para que un número concreto o indeterminado de personas puedan acceder al beneficio que les supondrá la realización de un gasto público.

b) La intervención en la disposición del gasto:

La disposición o compromiso del gasto es el momento en que se determina el importe del gasto, adquiere carácter vinculante para la administración⁴¹⁹ y se concreta un tercero, el receptor del gasto, ya concreto tanto en su cuantía como en las condiciones de ejecución.

La intervención verificará en esta fase, que fue intervenida la autorización de la que trae causa, que la disposición del gasto la efectúa el órgano gestor competente, que existe crédito adecuado y suficiente para la realización del gasto, que se han cumplido las disposiciones legales que rigen el gasto que se pretende realizar, sea contractual, subvencional, expropiatorio... y que fueron concretadas en el acto de autorización. En la fase de disposición ya existe la designación nominativa de quienes serán los perceptores de las cantidades cargadas al presupuesto, por lo cual también se fiscalizará si los perceptores están en las condiciones referidas por la ley para poder recibir compromisos económicos del erario público.

El análisis será tan extenso como se crea necesario, respecto a la competencia del órgano, a la adecuación y suficiencia del crédito y a si el expediente está completo y de acuerdo con las disposiciones que hacen posible dictar una resolución.

c) La intervención en el reconocimiento de la obligación:

En este momento es cuando ha surgido un pasivo para la administración. Si en las fases anteriores del procedimiento de gasto se han asumido una serie de derechos y deberes recíprocos, tanto por parte de la Administración como de un administrado, ahora, con el

⁴¹⁹Martínez Lago, Miguel Ángel. *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p.241.

reconocimiento de la obligación de se inician la fase del procedimiento de gasto, dirigida al cumplimiento por parte de la Administración de la obligación a su cargo, de modo que esta quede extinguida, quedando afectado el crédito presupuestario al pago de la obligación.⁴²⁰

La intervención de los actos administrativos que supongan el reconocimiento de obligaciones a cargo de la hacienda pública, se practica siempre con carácter previo al acto de reconocimiento, y su objeto es comprobar que la obligación (crédito exigible por el acreedor público) responde a gastos aprobados y, en su caso, fiscalizados previamente, y que los justificantes se ajustan a las disposiciones legales y reglamentarias que resulten de aplicación (artículo 27 RD 2188/1995).

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21.2 de la LGP, y el 189-1 del TRLRHL, que recogen la denominada *regla del servicio hecho*, si las obligaciones tienen por causa prestaciones o servicios, el pago no podrá efectuarse si el acreedor no ha cumplido con su parte y lo acredita documentalmente.⁴²¹ Como señala Pascual García, se rompe la regla general de las obligaciones sinalagmáticas, la ejecución simultánea de las obligaciones recíprocas.⁴²² Las únicas excepciones son los pagos a justificar y los anticipos de caja fija.

Según el artículo 27 del RD 2188/95, la Intervención ha de verificar en esta fase este cumplimiento de la prestación, que las obligaciones responden a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente; que la documentación justificativa de la obligación se ajusta a las disposiciones legales y reglamentarias que son de aplicación, en la cuál ha de constar: la identificación del acreedor, el importe de la obligación y el cumplimiento de las prestaciones, servicios u otras causas de las que deriva la obligación de pago, y que se ha comprobado materialmente la efectiva y conforme realización del gasto.

El requisito sustantivo del reconocimiento de las obligaciones, hemos visto que se deriva del párrafo 2 del artículo 21 LGP. Como señala Palao,⁴²³ esta regla, no es sino la concreción en el campo público de la regla *exceptio non adimpleti contractus*, que en

⁴²⁰ Martínez Lago, Miguel Angel. *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p. 243.

⁴²¹ Grajal Caballero, Inmaculada. “El control de la contratación de las administraciones públicas 1ª parte: control interno.” Auditoría Pública, 2011, n.º 54, p. 68.

⁴²² Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE, 2005, 4ª edición, p. 496.

⁴²³ Palao Taboada, Carlos. *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. 1987, p. 105.

nuestro derecho, en el campo privado, se encuentra contenida en el art 1.100 del Código Civil, cuando establece que *En las obligaciones recíprocas ninguno de los obligados incurre en mora si el otro no cumple o no se allana a cumplir debidamente lo que le incumbe. Desde que uno de los obligados cumple su obligación, empieza la mora para el otro.*

Este cumplimiento por parte del acreedor de la administración, debe acreditarse, a través de una comprobación documental, aportando la documentación que acredite la realización de la prestación o derecho del acreedor, que, generalmente procederá del acreedor, como es el caso de las facturas o certificaciones de obra, pero en otros es la propia administración la que los genera⁴²⁴, como es el caso de las nóminas, que son confeccionadas por la administración, y en las que el proponente hace constar que el personal incluido en la nómina, ha prestado sus servicios durante el período que incluye. La comprobación material consiste en la comprobación de la realidad física de la inversión para ver si se ajusta a las condiciones del contrato o, en general, a las que figuren en el correspondiente expediente de gasto.

Las actuaciones interventoras en esta fase del procedimiento de ejecución del gasto presentan peculiaridades en el ámbito del gasto de subvenciones. Por lo que se refiere a la comprobación documental, esta, al menos en su totalidad, sólo será posible efectuarla en este momento procesal en las subvenciones de justificación previa, en las que el beneficiario aporta la justificación de la ejecución de la actividad subvencionada, antes de su cobro. Por contra, no ocurre lo mismo en las de justificación diferida, es decir, en las que se hacen efectivas a través de pagos anticipados ya que los justificantes de estas se presentan con posterioridad al pago (artículo 34 LGP). Respecto de la comprobación material, en el caso de subvenciones, el artículo 44. 4 LGS la incluye en el ámbito del control financiero y, por tanto, se practica *a posteriori*.

⁴²⁴ González Pueyo Jesús, Arnal Suria Salvador. *Comentarios al Texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Editorial El Consultor. Ed. 2005, p. 1419.

d) La intervención en la ordenación del pago y pago material

La ordenación del pago y el pago material constituyen las dos fases finales del ciclo de gestión del Presupuesto de Gasto del Estado. El pago material, última fase de este ciclo, extingue la obligación contraída por la Hacienda Pública. Es la fase ejecutiva.⁴²⁵

El artículo 73. 5. de la LGP, establece las obligaciones de la Administración General del Estado, de sus organismos autónomos y de la Seguridad Social se extinguen por el pago, sin perjuicio de los otros medios establecidos en esta LGP y en las disposiciones especiales que resulten de aplicación.

Aquí nos referiremos, solo, al medio de extinción normal de las obligaciones, el pago, por más que también las otras formas, se sujeten a fiscalización.

Los órganos competentes para la realización del pago son distintos de los de las fases anteriores. Ya no se trata de los gestores del presupuesto de gastos, como hemos visto anteriormente, sino que queda atribuida la competencia al denominado ordenador de pagos. La LGP, en su artículo 75, atribuye al Director General del Tesoro y Política Financiera las funciones de Ordenador General de pagos del Estado, si bien las ejerce, bajo la superior autoridad del Ministro de Economía.

En la legislación local la función de ordenación de pagos, esta atribuida legalmente al Presidente de la Entidad local, aunque sería necesario examinar la organización concreta de cada ente u organismo para examinar quien la tiene atribuida, pues es delegable, se ejerce a través de un acto administrativo que emana de un órgano gestor de esa función, y comprende el mandato u orden por el que se dispone la realización del pago de una obligación reconocida y liquidada, mediante la salida material de fondos. La ordenación del pago se define en el artículo 61 del Real Decreto 500/90 como el acto del ordenador de pagos, que, en base a una obligación reconocida y liquidada, expide la orden de pago contra la tesorería.

La intervención formal de la ordenación de pagos, se sigue realizando, desde el punto de vista jurídico, de la misma forma que la prevista en el artículo 28 del Reglamento Orgánico del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública de 25 de marzo de 1925.

Este acto, de ordenación de pagos ha de ser intervenido, y de acuerdo con la normativa expresada anteriormente (artículo 214.2) tanto desde el punto de vista formal como

⁴²⁵Martínez Lago, Miguel Angel. *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992. p.243.

materialmente, y, seguramente, esta es la razón de la inclusión de una quinta fase en la normativa de ámbito estatal, para recoger la materialización efectiva del pago.

El ajuste de la orden de pago al acto de reconocimiento de la obligación se verifica por la intervención, y comprueba que:⁴²⁶

- a) Que la orden de pago se ajusta al reconocimiento de la obligación o la liquidación del gasto;
- b) Que el pago ha sido ordenado por la autoridad competente y,
- c) Que el pago ha sido ordenado dentro de las prescripciones del Plan de disposición de fondos.

Si el interventor considera que las órdenes de pago cumplen los requisitos que hemos señalado en el párrafo anterior, ha de hacer constar su conformidad mediante diligencia firmada en el documento en que la orden se contiene o en documento resumen de cargo a las cajas pagadoras.

La intervención material del pago se efectúa mediante la firma del instrumento de pago correspondiente, que será un cheque, una transferencia o una relación contable. En este momento se verifica que:

- a) Que el pago se ha dispuesto por el órgano competente;
- b) Que se realiza a favor del perceptor legítimo y
- c) Que se realiza por el importe establecido.

El hecho de la firma del interventor en los instrumentos de pago no significa, en ningún caso, que tenga poder de disposición de los fondos, sino que la salida material de fondos ha sido intervenida y que responde a la obligación reconocida y liquidada que la entidad tiene para con el perceptor y en los términos en que dicha obligación se ha reconocido y liquidado.

La orden de disposición de los fondos corresponde en todo caso al que ostenta la cualidad de ordenador de pagos, circunstancia que ha de ser comprobada por el interventor.

⁴²⁶ Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. *El control intern de la gestió econòmica financera de les entitats locals*. DGAL.Generalitat de Catalunya, pp. 95-99.

En el caso de la administración local, artículo 5 RD 1174/1987, establece que la función de Tesorería comprende el manejo y custodia de fondos, valores y efectos de la Entidad local, que a su vez implica la *ejecución, conforme a las directrices marcadas por la Corporación, las consignaciones en Bancos, Caja General de Depósitos y establecimientos análogos, autorizando junto con el Ordenador de pagos y el Interventor los cheques y demás órdenes de pago que se giren contra las cuentas abiertas en dichos establecimientos*. El interventor, que junto con el presidente de la Corporación y el tesorero, son conocidos como los tres claveros, ejerce la fiscalización material del pago con la firma, que ha de ser conjunta con la de los otros dos claveros de *los cheques y demás órdenes de pago*.

Hasta ahora nos hemos referido al sistema ordinario de pagos, los denominados pagos en firme. Pero entro de la intervención de la ordenación de pagos, que es la que da lugar a los movimientos de fondos y valores de la entidad, existen una serie de casos especiales como son los pagos a justificar y los anticipos de caja fija, como una modalidad de aquéllos, ya que los mismos no responden a obligaciones reconocidas o liquidadas, sino que son librados con anterioridad a la realización del gasto, al no disponer en el momento en que se ordenan de los documentos justificativos de dichos gastos.

3.8 RÉGIMEN ORDINARIO DE FISCALIZACIÓN Y EN RÉGIMEN DE FISCALIZACIÓN DE REQUISITOS BÁSICOS.

El crecimiento de la administración por un lado y la estandarización de las actuaciones administrativas por otro, hacen que se busquen formas ágiles de control, que sin mermar las garantías legales, permitan una mayor rapidez en la tramitación de las actuaciones administrativas con trascendencia financiera. Como señala Sánchez Revenga,⁴²⁷ esta necesidad de equilibrar agilidad y eficiencia con la seguridad jurídica con que han de ejecutarse los actos administrativos, aconsejaron combinar, desde hace ya más de veinte años, los procedimientos de fiscalización previa aunque fueran de contenido más reducido, facilitando así una tramitación rápida, con procedimientos complementarios

⁴²⁷ Sánchez Revenga, Jaime. *Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público*. Ed, 2010, Instituto de Estudios Fiscales, p. 539.

de control realizados con posterioridad,⁴²⁸ que, o bien examinan aspectos de legalidad que no fueron verificados a priori, o bien otros que tienen relación con la oportunidad, los procedimientos, la eficiencia, etc. tendentes a evitar una disminución de las garantías de una actuación ajustada a derecho.

En el mismo sentido se pronuncia Fueyo Bros, para quien, la carga burocrática que comporta, la fiscalización plena previa ha demostrado ser demasiado lenta y que además resulta casi impracticable en las corporaciones de un cierto tamaño.⁴²⁹

Lazo, por contra, destaca, que si bien, la fiscalización de elementos básicos, supone un ahorro de recursos humanos y medios materiales, el análisis incompleto, suponen una merma de seguridad.⁴³⁰

En el legislador han pesado más los primeros argumentos y por ello el ámbito de la fiscalización previa ha quedado restringido.⁴³¹

De esta forma surgió la fórmula de fiscalización previa limitada a aquellos requisitos básicos aplicables para aquellos casos en que así lo acuerde el Consejo de Ministros, que convive con la fiscalización plena.

El régimen ordinario es el que se aplica con carácter general, salvo que exista una causa que expresamente lo excluya. En este caso la revisión se extiende a la comprobación de todos los trámites y requisitos del expediente.

Además de este régimen, el artículo 152 de la LGP contempla el que denomina de “fiscalización e intervención previa de requisitos básicos”, en el TRLGP denominada fiscalización limitada previa, que puede implantarse en sustitución del régimen ordinario mediante Acuerdo del Consejo de Ministros a propuesta de la IGAE.

Esta posibilidad obedece a que, en la actividad de la administración se produce un gran número de actuaciones similares unas a otras, con una gran parte de contenido común, y

⁴²⁸ Para Mata, Bertran y Llaràs, aunque lo concretan en el caso de la contratación administrativa, lo creemos extensible a todos los demás, el control financiero perfecciona el control previo. Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. El control intern de la gestió econòmic financer de les entitatl locals. DGAL. Generalitat de Catalunya, p. 160.

⁴²⁹ Fueyo Bros, Manuel. *Fortalecimiento de la función interventora y del control interno y externo*. El Consultor de los Ayuntamientos, n.º 23, Sección Opinión / Colaboraciones, Quincena del 15 al 29, Dic. 2014, Ref. 2535/2014, p. 2535, tomo 2, Editorial, LA LEY.

⁴³⁰ Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal*. Ed, 2008, p. 168.

⁴³¹ Martínez Lago, Miguel Ángel. *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992. p.307.

sólo variaciones en elementos específicos. En cuyo caso, la fiscalización e intervención previa, se limita a comprobar los extremos siguientes:

1. La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.
2. En los casos en los que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 47 de esta Ley.
3. Que los gastos u obligaciones se proponen por órgano competente.
4. Que los expedientes de reconocimiento de obligaciones corresponden a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente.
5. La existencia de autorización del Consejo de Ministros en los supuestos que conforme al apartado 2 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas lo requieran.
6. La existencia de autorización del titular del departamento ministerial en los supuestos que, conforme al apartado 1 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, lo requieran.
7. Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, determine el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado.

En la determinación de estos extremos se ha de atender especialmente a aquellos requisitos contemplados en la normativa reguladora para asegurar la objetividad y transparencia en las actuaciones públicas.

Lo que se inició como una nueva técnica, que a mediados de la década de los 80 del siglo pasado, y se consolidó en el TRLGP, en 1988, como pone de manifiesto Lazo, se ha convertido en la regla general.⁴³²

En la nueva LGP, desaparece la previsión que contenía el artículo 95-5 del TRLGP, según el cual las obligaciones o gastos sometidos a la fiscalización limitada, tenían que ser objeto de otra plena con posterioridad, ejercida sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o

⁴³² Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal*. Ed, 2008, p. 171.

auditoria que habían dado origen a la a la fiscalización previa, para verificar que su sujeción a las disposiciones aplicables en cada caso y determinar el grado de cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos.

Esta fiscalización plena posterior, deja de estar comprendida, en la nueva LGP, dentro de la función interventora, para pasar a integrarse plenamente en la función de control financiero permanente,⁴³³ y queda así desvinculada de la función interventora.⁴³⁴

El Consejo de Estado, en su dictamen de 19/10/1995, recoge los motivos que llevan al establecimiento de este método de fiscalización, así como los efectos que produce. Dice el dictamen que, al modificar la Ley General Presupuestaria la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, ha modificado el alcance de la función interventora, pero, en su opinión, no ha pretendido, alterar el contenido básico de la función interventora, sino descargar las exigencias de la intervención crítica o previa, limitando los requisitos a comprobar. Esa interpretación, para el Consejo de Estado se pone de manifiesto, tanto por los elementos de los actos administrativos a que debe limitarse la comprobación restringida, como en los que posteriormente serán objeto de una comprobación plena, ya que la fiscalización previa se focaliza en aquellos puntos que sean trascendentes en el proceso de gestión combinado con una revisión plena, por la técnica de muestreo, de documentos o expedientes de carácter masivo, entrando ya sobre los aspectos de detalle de los expedientes.⁴³⁵

⁴³³ Blasco Lang, José Juan. “El control financiero y la auditoria pública en la nueva Ley General Presupuestaria” Revista española de control externo, 2004, Vol. 6, n.º 18. p.175. *Entre las principales novedades destacables de la regulación de la función interventora en la nueva LGP se halla la legalización, por un lado, de determinados extremos que han de ser objeto de verificación ex ante y que se hallaban en sede de Acuerdo de Consejo de Ministros, y, de otra parte, de las consecuencias derivadas de la omisión de fiscalización. Con ello, por un lado, se confirma el sistema de fiscalización previa de requisitos básicos como el procedimiento de aplicación más generalizado en el ámbito de la función interventora, siendo su objetivo último evitar la producción de actos nulos que puedan derivar en posibles responsabilidades económicas para el Estado; por otro, se visualiza la mayor importancia que el legislador da a la omisión del trámite de fiscalización previa.*

⁴³⁴ Díaz Zurro, Alicia. “Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público”. Presupuesto y gasto público, 2004, n.º 35, p. 243.

⁴³⁵ El Dictamen dice textualmente *Así determinado el alcance de la función interventora en el aspecto considerado, parece evidente que, al modificar la Ley General Presupuestaria, la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, ha pretendido, dentro del límite normal de la función interventora, aliviar las exigencias de la intervención crítica o previa, limitando los requisitos a comprobar, pero siempre dentro de ese marco normal de la función interventora. Esa interpretación de la modificación introducida por la Ley 33/1987 se pone de manifiesto, tanto en los extremos a que debe limitarse la comprobación restringida, como en los que posteriormente son objeto de comprobación plena, ya que la referencia a los efectos que sean*

La regulación de la fiscalización limitada en el ámbito local la encontramos recogida en el artículo 219 TRLRHL, con el mismo espíritu de focalizar la fiscalización en aquellos elementos considerados de mayor importancia en el proceso de gestión, si bien existen algunas diferencias importantes en las que posteriormente entraremos. En este caso, la regulación local también responde a la redacción del TRLGP en la materia de fiscalización previa limitada.

El artículo 219-establece que:

El Pleno podrá acordar, a propuesta del presidente y previo informe del órgano interventor, que la intervención previa se limite a comprobar los siguientes extremos:

a) La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado a la naturaleza de gasto u obligación que se proponga contraer.

En los casos en que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 174 de esta ley.

b) Que las obligaciones o gasto se generan por órgano competente.

c) Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, se determinen por el Pleno a propuesta del presidente.

El órgano interventor podrá formular las observaciones complementarias que considere conveniente, sin que estas tengan, en ningún caso, efectos suspensivos en la tramitación de los expedientes correspondientes.

Para evitar la merma del control, las obligaciones o gastos que han sido sometidos a una fiscalización limitada, han de ser objeto de una fiscalización plena con posterioridad, pero realizada sólo sobre una muestra representativa de los actos, documentos o expedientes, mediante la aplicación de técnicas de muestreo o auditoría, con el fin de verificar que se ajustan a las disposiciones aplicables en cada caso y determinar el grado del cumplimiento de la legalidad en la gestión de los créditos.

trascendentes "en el proceso de gestión" remite al proceso de gestión del presupuesto, en el que únicamente lo trascendente es objeto de fiscalización. En lo que se contrae a los extremos objeto de plena fiscalización posterior, la técnica de muestreo de documentos o expedientes pone de relieve, junto al carácter masivo de los actos que justifican la aplicación de esta técnica de fiscalización restringida, cómo la fiscalización plena posterior se produce ya sobre aspectos de detalle, vinculados a la misma gestión económico-presupuestaria.

Los órganos de control interno que realizan las fiscalizaciones, con posterioridad han de emitir un informe por escrito, en el que hagan constar todas observaciones y conclusiones se deduzcan de la fiscalización. Estos informes se remiten al Pleno con las observaciones que hubieran efectuado los órganos gestores.

Respecto de los ingresos, como ya dijimos, la ley prevé que las entidades locales puedan determinar, mediante acuerdo del Pleno, la sustitución de la fiscalización previa de derechos por la inherente a la toma de razón de los ingresos, con, al igual de los gastos, revisión posterior.

Como señalan Mata, Bertran y Llarás, es la traslación al mundo local de la previsión del TRLGP, con un primer nivel previo de control básico, y un segundo a posteriori de lo no comprobado con carácter previo.⁴³⁶

3. 9 FORMA DEL EJERCICIO DE LA INTERVENCION. EL REPARO

Como dijimos anteriormente la función interventora es un control de legalidad y su objeto fundamental es garantizar el cumplimiento de las normas presupuestarias y contables así como de la legalidad aplicable a cada tipo de expediente.

Las actuaciones de control en el ejercicio de la función interventora se expresan en la fiscalización, a través de la cual el interventor expresa su conformidad (lo que se concreta en la fórmula de estilo “intervenido y conforme”) pero, al ser la función interventora, en esencia, un control de legalidad, se ha hecho necesario arbitrar un procedimiento contradictorio para dilucidar la posible falta de acuerdo entre los órganos gestores y el de control. Para Garcés, este procedimiento es, en suma, la manifestación palmaria de carácter contradictorio del procedimiento de control previo y de la no vinculación de los órganos gestores a las expresiones de opinión de los órganos de control.⁴³⁷

⁴³⁶ Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. *El control intern de la gestió econòmic financer de les entitats locals*. DGAL. Generalitat de Catalunya, p. 43.

⁴³⁷ Garcés Sanagustín, Mario. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Varios autores. Ed Aranzadi, p. 516.

a) Regulación estatal

En el caso de la Administración del Estado, si la Intervención considera no ajustado a derecho el contenido de los actos examinados o el procedimiento seguido por el órgano gestor, ha de formular sus reparos por escrito en el plazo de 10 días, con mención, a diferencia del caso de fiscalización de conformidad de los preceptos legales infringidos por la propuesta. El RD 2188/95, en parecidos términos dispone que los reparos deberán ser motivados con razonamientos fundados, en las normas en las que se apoye el criterio sustentado y deberán comprender todas las objeciones observadas en el expediente (artículo 15 RD 2188/95).

La formulación del reparo tiene como principal efecto la suspensión de la tramitación del expediente hasta que el defecto observado sea solventado. La suspensión se produce aunque el órgano gestor se muestre de acuerdo con lo manifestado por la intervención en el informe de fiscalización, para lo que deberá subsanar las diferencias observadas y remitir de nuevo las actuaciones en el plazo de 15 días. En el caso de disconformidad del órgano gestor con el reparo, se inicia el procedimiento para la resolución de discrepancias.

Este supuesto está regulado en el RD 2188/95, en sus artículos 15 y 16, y podría resumirse de la siguiente manera, la discrepancia debe formularse por escrito y de manera motivada con la relación de los preceptos legales en que la intervención apoya su criterio.

Al actuar la IGAE de manera jerárquica se hace necesario resolver, con arreglo a dicho principio jerárquico la competencia para considerar o no el mantenimiento de los reparos.

Si la Intervención, dice el artículo 154 LGP, al realizar la fiscalización o intervención, se manifiesta en desacuerdo con el contenido de los actos examinados o con el procedimiento seguido para su adopción, debe formular sus reparos por escrito, con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio. El reparo es la forma que adopta la intervención de disconformidad. Y el Real Decreto de control interno en parecidos términos dispone que los reparos deben ser motivados con razonamientos fundados, en las normas en las que se apoye el criterio sustentado y deberán comprender todas las objeciones observadas en el expediente (artículo 15 RD 2188/95).

No toda discrepancia da lugar a la oposición de un reparo, sino que la disconformidad de la intervención puede revestir diversos grados de intensidad que dan lugar a los que pudiéramos denominar: reparos esenciales, reparos condicionados y observaciones complementarias.

¿Cuándo procede la formulación de un reparo? La respuesta nos la da el artículo 154 de la LGP, y procede en los siguientes casos:

A los primeros se refiere el artículo 154.2 en los siguientes términos:

Cuando se aplique el régimen general de fiscalización e intervención previa, procederá la formulación del reparo en los casos siguientes:

a) La existencia de crédito presupuestario y que el propuesto es el adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación que se proponga contraer.

En los casos en los que se trate de contraer compromisos de gastos de carácter plurianual se comprobará, además, si se cumple lo preceptuado en el artículo 47 de esta ley.

b) Que los gastos u obligaciones se proponen a órgano competente.

c) La competencia del órgano de contratación, del concedente de la subvención, del que celebra el convenio de colaboración o del que resuelve el expediente de responsabilidad patrimonial y, en general, del que dicte el acto administrativo, cuando dicho órgano no tenga atribuida la facultad para la aprobación de los gastos de que se trate.

d) Que los expedientes de reconocimiento de obligaciones corresponden a gastos aprobados y fiscalizados favorablemente.

e) La existencia de autorización del Consejo de Ministros en los supuestos que conforme al apartado 2 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas lo requieran.

f) La existencia de autorización del titular del departamento ministerial en los supuestos que, conforme al apartado 1 del artículo 12 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, lo requieran.

g) Aquellos otros extremos que, por su trascendencia en el proceso de gestión, determine el Consejo de Ministros a propuesta del Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado.

El texto de la LGP de 2003 presenta un redactado similar al de su homólogo del artículo 97 del TRLGP de 1998, pero con una referencia expresa a los casos de omisión en el expediente de requisitos o trámites que, a juicio de la intervención, sean esenciales, o cuando estime que la continuación de la gestión administrativa, pudiera causar quebrantos económicos al Tesoro Público o a un tercero.⁴³⁸ El TRLGP trasladaba en buena parte el juicio sobre la esencialidad de los requisitos o trámites omitidos al Interventor, sin fijación de marco legal alguno, mientras que en el actual sólo cabe considerar esenciales los que pudieran dar lugar a la nulidad del acto o causar quebrantos al Tesoro. Dichos quebrantos, como es obvio, de la existencia de incumplimientos legales, pues es esencial a la función interventora orientarse al aseguramiento de la legalidad. Para Pascual García, aquí puede apreciarse. en la redacción de la nueva LGP, una superación del principio de independencia de procedimientos, principio en virtud del cual en nuestro Derecho el procedimiento administrativo y el de gestión de los gastos, se regulan y desarrollan de forma autónoma.⁴³⁹

El reparo interpuesto por la causa de la letra a), por insuficiencia de crédito, que en los gastos voluntarios está justificado por el artículo 46 LGP, que expresamente la sanción de nulidad de los compromisos adquiridos sin la existencia de crédito presupuestario adecuado y suficiente a la naturaleza del gasto u obligación.

En los gastos a los que es de aplicación la fiscalización limitada previa los extremos a comprobar preceptivamente por la intervención revisten todos, y sólo ellos, carácter esencial. Por lo tanto, sólo estos suponen la suspensión del procedimiento.

Los reparos también pueden ser condicionados. A ellos se refiere el artículo 154.2 de la LGP, según el cual si los defectos observados en el expediente derivasen del incumplimiento de requisitos o trámites no que no sean esenciales, pues correspondería reparar suspensivamente, la intervención puede emitir fiscalización favorable, pero, en este caso, la eficacia del acto queda condicionada a la subsanación de dichos defectos con anterioridad a la aprobación del expediente. El órgano gestor, una vez corregido el defecto, tiene que remitir a la Intervención la documentación justificativa de haberse subsanado los defectos.

⁴³⁸ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE, 2005, 4ª edición, p.823.

⁴³⁹ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE, 2005 4ª edición, p.823.

De no solventarse por el órgano gestor los condicionamientos indicados por la intervención para la continuidad del expediente, se considera formulado el correspondiente reparo.

b) El procedimiento de resolución de discrepancias

Para la resolución de las discrepancias entre el órgano interventor y el gestor del procedimiento, la LGP, establece también un procedimiento para la resolución del conflicto, contradictorio, y la no necesidad de prevalencia del criterio del órgano interventor frente al criterio del órgano gestor. Es lo propio de un procedimiento contradictorio, ya que las opiniones de la Intervención respecto al cumplimiento de las normas no prevalecen sobre las de los órganos de gestión y los informes emitidos por interventor y gestor, se tendrán en cuenta en el conocimiento de las discrepancias que se planteen en el procedimiento y que serán resueltas definitivamente por la IGAE o, en su caso, por el Consejo de Ministros.⁴⁴⁰

Del reparo fiscal pueden surgir, como afirma Pascual García, dos clases de efectos: los que podrían llamarse, respectivamente, efectos normales y anormales.⁴⁴¹

Efectos normales son los que la Ley persigue con la institución del reparo, es decir, aquellos que se dan cuando los órganos de la Administración proceden de acuerdo con las previsiones legales ante una intervención de disconformidad. Pero si los órganos a los que afecte el reparo lo desconocen, el reparo no deja de producir efectos, sólo que éstos serán otros.

El efecto normal del reparo esencial es el suspensivo, hasta que sea solventado, de la tramitación del expediente, cuando éste es esencial, pues así lo establece el artículo 154 de la LGP, según el cual, la formulación del reparo suspende la tramitación del expediente hasta que se solvante, bien por la subsanación de las deficiencias puestas de manifiesto o bien, en el caso de no aceptación del reparo, por la conclusión del procedimiento de resolución de discrepancias.

⁴⁴⁰ Morán Pérez, Miguel. *El Control interno en la administración del estado: análisis de atribuciones y de su proyección jurídica*. Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p. 500.

⁴⁴¹ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE, 2005, 4ª edición .pp. 823 y 824.

Se trata de una suspensión de carácter provisional y cautelar, mientras dura el procedimiento de resolución de discrepancias. No se trata de una suspensión de eficacia de un acto administrativo válido, ya que el reparo fiscal no afecta al acto sino a la propuesta. El acto administrativo aún no existe, lo que se suspende es el procedimiento para producirlo.⁴⁴²

Otro efecto normal del reparo fiscal es el descargo de responsabilidad de quien lo emite. Según el artículo 179 LGP, el interventor queda exento de responsabilidad, si ha salvado su actuación en el expediente mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución.

Los efectos que hemos calificado de anormales serán la anulabilidad del acto, de conformidad con el artículo 63.2 de la LRJPAC, actual 48 LPACAP, aunque no por el reparo, sino por el vicio en sí del acto, y la imposibilidad de reconocer la obligación y tramitar el pago, es decir, la suspensión de eficacia (artículo 156 LGP).

Finalmente, la LGP prevé que en la fiscalización limitada previa la intervención puede formular las observaciones complementarias que estime convenientes, sin que tengan en ningún caso efectos suspensivos con respecto a las mismas.

Si la Intervención manifiesta su desacuerdo con el contenido de los actos examinados o con el procedimiento seguido, deberá formular sus reparos por escrito en el plazo de 10 días, con mención de los preceptos legales infringidos. La formulación del reparo suspenderá la tramitación del expediente hasta que sea solventado, bien por la subsanación de las deficiencias observadas o bien, en el caso de no aceptación del reparo, de la resolución del procedimiento de discrepancias.

Si el órgano gestor al que se dirija el reparo lo acepta, como es lógico, debe subsanar las diferencias observadas por la intervención al fiscalizar y, una vez corregida la propuesta, ha de remitir de nuevo el expediente administrativo a la Intervención en el plazo de 15 días. En caso contrario, puesto que no está obligado a aceptar lisa y llanamente el contenido de la fiscalización, puede plantear una discrepancia.

El Real Decreto 2188/95, en ausencia de mayor concreción legal, 443 desarrolla las previsiones de la LGP, mediante un procedimiento que Pascual califica de

⁴⁴² Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición, p.824.

⁴⁴³ Díez Zurro entiende aconsejable un completo desarrollo por ley. Díez Zurro, Alicia. "El control interno". *Revista española de control externo*, 2002, n.º 10, p. 38.

incidental. 444 El procedimiento se inicia, en todo caso, a petición del órgano gestor, que dispone de un plazo para plantear discrepancias de quince días. Lógicamente, en el mismo sentido que la LGP, dicha discrepancia habrá de ser motivada con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio el órgano discrepante (artículo 16). Con respecto al plazo para tramitar el procedimiento, aún cuando el RD 2185/95 no se fija uno concreto, no podemos olvidar que este procedimiento incidental, se desarrolla dentro de uno principal que tiene un plazo para ser resuelto, y que la regla general es el silencio positivo, por lo que, como afirma Pascual, debe en todo caso resolverse el procedimiento, con la suficiente celeridad para evitar que por silencio administrativo quede comprometido o liquidado un gasto supuestamente ilegal.⁴⁴⁵

Si el procedimiento de resolución de discrepancias se resolviese contra el sentido señalado por el reparo, se produce uno de sus principales efectos el interventor quedará liberado de toda responsabilidad contable, que, en consecuencia, será asumida por el órgano que ha decidido no atender el reparo.⁴⁴⁶

La autonomía e independencia del control interno tiene su techo, como señala Pascual, en el Consejo de Ministros. Esto implica que, aunque los actos del Consejo de Ministros no están excluidos de fiscalización, el posible reparo queda privado de su efecto más característico la suspensión de la tramitación del expediente.⁴⁴⁷

Lazo se expresa en el mismo sentido, y añade que la falta de suspensión, no cree que suponga desvirtuar la finalidad preventiva del control, puesto que al ser la función interventora un control previo, el Consejo de Ministros tiene la oportunidad de rectificar.⁴⁴⁸

⁴⁴⁴ Para Pascual, *Esta circunstancia implica que, ante un posible acuerdo de Consejo de Ministros sujeto a intervención y contrario al dictamen fiscal, no quepa aplicar el trámite de solución de discrepancias. Los actos del Gobierno no están excluidos de fiscalización, sin embargo el posible reparo queda privado de su efecto más característico la suspensión de la tramitación del expediente; por el contrario, si la fiscalización es favorable producirá los efectos que le son propios.* Pascual García, José Régimen jurídico del gasto público. Ed. BOE, 2005, 4ª edición, p. 826.

⁴⁴⁵ Pascual García, José Régimen jurídico del gasto público. Ed. BOE, 2005, 4ª edición, p.826.

⁴⁴⁶ Díez Zurro, considera necesario hacer más disuasoria la posibilidad de utilizar este procedimiento. Díez Zurro, Alicia. "El control interno". Revista española de control externo, 2002, nº 10, p. 38.

⁴⁴⁷ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público.* Ed. BOE, 2005, 4ª edición, p. 826.

⁴⁴⁸ Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal.* Ed, 2008, p. 186.

c) Regulación local

En el caso de que el interventor juzgue, como conforme a la legalidad la propuesta de acto administrativo, hará constar su conformidad, mediante diligencia firmada, sin necesidad de motivarla, pero la ley ha de prever la posibilidad contraria, que se concreta en la formulación de reparos.

Si en el ejercicio de la función interventora, el órgano interventor se manifiesta en desacuerdo con el fondo o la forma de los actos, documentos o expedientes examinados, debe formular sus reparos por escrito antes de la adopción del acuerdo o resolución. Así podemos considerar que, el reparo es la fiscalización emitida por el órgano que ejerce el control interno y que pondrá de manifiesto todas las cuestiones derivadas del acto, documento o expediente que puedan resultar contrarias a la legalidad formal y material aplicable.

Dichos reparos deben ser motivados con razonamientos fundados en las normas legales en las que se apoye el órgano interventor y deberán comprender todas las objeciones observadas en el expediente.

La Intervención también podrá fiscalizar favorablemente, no obstante los defectos que observe en el expediente, siempre que los requisitos o trámites incumplidos no sean esenciales.

En este supuesto la efectividad de la fiscalización favorable quedará condicionada a la subsanación de aquéllos defectos con anterioridad a la aprobación del expediente. El órgano gestor, en este supuesto a la Intervención la documentación justificativa de haberse subsanado dichos defectos

En el supuesto de que la función interventora se desarrolle en el régimen especial de fiscalización⁴⁴⁹ e intervención previa de requisitos básicos, sólo procederá la formulación de reparo cuando no se cumpla alguno de los extremos de necesaria comprobación, establecidos mediante el acuerdo plenario que aprobó el establecimiento de la fiscalización previa limitada.

⁴⁴⁹ Biosca pone de manifiesto la defectuosa utilización del sistema en muchas corporaciones. Biosca López Francisco Javier. *La apariencia de control en la administración local por los habilitados estatales*. Auditoria Pública, 2010, n.º 52, p. 74.

Los efectos del reparo deben distinguirse según el reparo se refiera a los ingresos o a los gastos. Si la función interventora en materia de ingresos, no ha sido sustituida la fiscalización previa de derechos por la toma de razón en contabilidad con actuaciones comprobatorias posteriores, la oposición del Interventor se formalizará en nota de reparo, que en ningún caso, suspenderá la tramitación del expediente.

El reparo en relación a los gastos, puede llegar a provocar la suspensión en la tramitación en determinados casos. Si el reparo afecta a la disposición de gastos, reconocimiento de obligaciones u ordenación de pagos, se suspenderá la tramitación del expediente, hasta que aquél sea solventado, en los supuestos del artículo 215 del TRLRHL, que más adelante comentaremos.

Para la resolución de las discrepancias entre el órgano interventor y el gestor del procedimiento, al igual que en la LGP, el TRLRHL establece también un procedimiento de resolución contradictorio, y la no necesidad de prevalencia del criterio del órgano interventor frente al criterio del órgano gestor.

Hasta la aprobación de la Ley 27/2013, el procedimiento, era el siguiente: si el órgano que resultaba afectado por el reparo no estaba de acuerdo con el mismo, correspondía al Presidente de la Entidad Local resolver la discrepancia, siendo su resolución ejecutiva.

Correspondía, por contra, al Pleno la resolución de las discrepancias cuando los reparos se basaban en insuficiencia o inadecuación de crédito o se referían a obligaciones o gastos cuya aprobación sea de su competencia.

El órgano interventor para su conocimiento, había de elevar un informe al Pleno de todas las resoluciones adoptadas por el Presidente de la Entidad Local contrarias a los reparos efectuados, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos.

Pues bien, los órganos previstos para la resolución de los reparos formulados, continúan siendo los mismos, alcalde y Pleno, es decir, se ha mantenido la redacción del artículo 217, pero el 218, que recogía los destinatarios de los informes ha cambiado. Luego veremos el procedimiento hoy vigente.

Antes de entrar en esta cuestión, puesto que está conectado con el punto anterior, hemos de señalar que el artículo 218- 2 atribuye al Presidente de la Entidad Local la posibilidad de elevar su resolución al órgano de control competente por razón de la

materia de la Administración, autonómica o estatal, que tenga atribuida la tutela financiera.

Esta posibilidad plantea diversos problemas. En primer lugar el momento procesal en que se eleva. Aquí parece claro que si la ley dice *resolución* y no propuesta, es porque esta ya se ha adoptado. También procura en favor de este argumento la incardinación en el artículo 218, que regula la obligación del interventor de elevar informe al Pleno de todas las resoluciones adoptadas por el Presidente de la Entidad Local contrarias, y no en el 217 que regula el procedimiento en caso de reparo.

En segundo lugar, y en algunos aspectos conectado con el primero, ¿cuál es el efecto de la emisión del informe?. El básico parece ser dar la posibilidad evitar o disminuir, al menos, la posibilidad de paralización de la actividad municipal, en el caso de una interpretación incorrecta de la ley por parte del interventor. El informe emitido por el *órgano de control competente por razón de la materia de la Administración que tenga atribuida la tutela financiera*, ayudaría a la correcta formación de juicio y a la resolución del conflicto. Aquí se ha de tener en cuenta, que tanto la IGAE, como las intervenciones autonómicas, como ya hemos señalado, o bien forman un cuerpo de funcionarios, o bien son funcionarios adscritos a una unidad orgánica, pero en ambos casos sometidos a la línea jerárquica del Interventor General, que al final es quien impone los criterios de fiscalización. Por contra, el interventor local, también hemos referido que se encuentra en una situación de soledad, y sin duda, en la realidad, de mayor presión, lo que puede ser causa de mayores errores de juicio, a lo que creemos se pretende dar solución. Otro efecto, y no menor, sería intentar evitar la responsabilidad contable del presidente al que le resultaría trasladada, en el caso de que hubiera, como ya hemos visto, por la emisión del reparo.

Si esta es la intención del legislador, el presidente de la entidad, debería elevar, no su resolución, sino una propuesta. Si eleva la resolución, servirá de descarga ante el pleno, que tan sólo le podrá exigir una responsabilidad política, pero no eludirá la contable, que es lo que creemos que se busca evitar. Si remite una propuesta y es vista de conformidad por el órgano de control de la administración de tutela, quedará exento de responsabilidad contable, aunque resuelva en sentido contrario al reparo. Además serviría para evitar la responsabilidad contable de ulteriores resoluciones que guarden identidad, con una ya resuelta.

Conectado a lo expuesto, cabe plantearse en qué tipo de responsabilidad incurriría el funcionario del órgano de control competente por razón de la materia de la Administración que tenga atribuida la tutela financiera al emitir un informe que pueda dar lugar a un daño para la hacienda pública, ¿ administrativa o contable?. Como ya tendremos ocasión de exponer más adelante con mayor detenimiento, creemos que la respuesta, sin duda, ha de ser que la responsabilidad, en caso de existir los supuestos de hecho que dan lugar a su exigencia, será administrativa. El funcionario que emita el informe, informa y no fiscaliza, por lo que su responsabilidad, nunca será contable.⁴⁵⁰

Aunque ya describimos el procedimiento en el apartado dedicado a la auditoría única, es necesario volver sobre el tema. El interventor ha de elevar informe al Pleno de todas las resoluciones adoptadas por el Presidente de la Entidad Local contrarias a los reparos efectuados, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos, hasta aquí no hay cambios. Si cambia, en primer lugar, cuando acota el objeto del informe, ya que dicho informe atenderá únicamente a aspectos y cometidos propios del ejercicio de la función fiscalizadora, sin incluir cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones que fiscalice. Creemos que el artículo 218, debería haber utilizado la expresión función interventora y no función fiscalizadora, y que es completamente innecesaria la mención a la improcedencia de incluir cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones que fiscalice, circunstancia obvia, puesto que, como hemos insistido varias veces, la función interventora es exclusivamente un control de legalidad, sino estaríamos ante otra de las modalidades del control interno.

Para realzar la importancia del debate plenario este apartado constituirá un punto independiente en el orden del día de la correspondiente sesión.

Al tratarse de un procedimiento contradictorio el Presidente de la Corporación podrá presentar en el Pleno un informe justificativo de su actuación.

El precepto se completa con la obligación del órgano interventor de remitir anualmente al Tribunal de Cuentas todas las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local y por el Pleno de la Corporación contrarios a los reparos formulados, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos. A

⁴⁵⁰ Nos remitimos aquí, a todo lo expuesto al tratar la naturaleza jurídica del acto de fiscalización.

la citada documentación, el interventor deberá acompañar, en su caso, los informes justificativos presentados por la Corporación local.⁴⁵¹

El RD 2188/95 en su artículo 14 resuelve la cuestión de la fiscalización de conformidad, conformidad que se hará constar mediante una simple diligencia firmada sin necesidad de motivación cuando el resultado de la verificación de los extremos a los que se extiende la función interventora y las validaciones efectuadas por la aplicación informática, el expediente objeto de fiscalización o intervención se ajuste a la legalidad, y el artículo 15, la oposición de los reparos. Por contra, si la Intervención se manifiesta en desacuerdo con el fondo o con la forma de los actos, documentos o expedientes examinados, debe formular sus reparos por escrito.

En el mundo local, el legislador regula la posibilidad de discrepancia del interventor a la tramitación de las propuestas sometidas a su fiscalización mediante oposición del reparo, pero ha olvidado indicar el proceder en los casos de fiscalización de conformidad. González Pueyo atribuye este olvido al *modus operandi* de la gran mayoría de las corporaciones locales, que por su tamaño y proximidad de los tramitadores de los expedientes, cualquier indicación se realiza de manera verbal y el secretario-interventor o interventor, se limita a firmar el expediente, cuando lo encuentra conforme a derecho.⁴⁵² También se puede señalar que, en muchos casos, sobre todo si se trata de secretarios-interventores, será precisamente este funcionario el que se haya encargado desde el principio de la tramitación del expediente y que, entre los documentos que obren en él, haya varios con su firma.

⁴⁵¹ Esta necesidad de conexión ya había sido puesta de manifiesto por Medina. Medina Gujarro, Javier. Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Revista española de control externo, 1999, n.º 1, p. 140.

⁴⁵² González Pueyo, Jesús, Arnal Suria Salvador, *Comentarios al Texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Editorial El Consultor. Ed. 2005, p. 1.420. *En la práctica cotidiana de la mayor parte de las Corporaciones, lo normal será que los actos de fiscalización del Interventor o del Secretario-Interventor, sean de conformidad, pues aún en los casos en que los documentos sometidos a su examen adolecieran de algún defecto, sea este formal o de contenido, la proximidad o inmediatez física en que, dado el reducido tamaño de la gran mayoría de las Entidades locales, se encuentran las personas relacionadas con su gestión económica, servirá para que una simple observación verbal o un amistoso intercambio de puntos de vista permita llegar a una solución satisfactoria para los deseos de los gestores y, a la vez, respetuosa con la legalidad, cuya preservación es el objetivo definido de la función interventora. Pese a que presumiblemente es la hipótesis más general, el TRLRHL no hace referencia a la misma, de lo que cabe colegir que, en caso de conformidad, la fiscalización favorable no está sometida a reglas especiales: bastará consignar la simple diligencia de «intervenido y conforme», sin necesidad de exponer los motivos que la fundamentan, que han de considerarse implícitos.*

No obstante no debemos descartar la posibilidad de que el legislador se limite a regular en el TRLRHL los grandes rasgos de la resolución de las discrepancias entre interventor y órganos gestores, y haya dejado a la potestad de auto organización de las entidades locales, normalmente vía bases de ejecución del presupuesto, la tramitación procesal de las mismas.

El TRLRHL en el art 215 se afirma que si en el ejercicio de la función interventora el órgano interventor se manifestara en desacuerdo con el fondo o con la forma de los actos, documentos o expedientes examinados, deberá formular sus reparos por escrito antes de la adopción del acuerdo o resolución. Así se acepta el sistema general de forma escrita para la emisión del reparo.

Los efectos de la disconformidad son diferentes según se trate de actos que tengan aplicación a los estados de ingresos del presupuesto, o al estado de gastos.

Si nota de reparo se refiere al reconocimiento o liquidación de derechos a favor de la entidad local o de sus organismos autónomos, en ningún caso, suspenderá la tramitación del expediente.

Por contra, si el reparo afecta a la disposición de gastos, reconocimiento de obligaciones u ordenación de pagos, se suspenderá la tramitación del expediente hasta que aquél sea solventado en los siguientes casos:

- a) Cuando se base en la insuficiencia de crédito o el presupuesto no sea adecuado.
- b) Cuando no hubieran sido fiscalizados los actos que dieron origen a las órdenes de pago.
- c) En los casos de omisión en el expediente de requisitos o trámites esenciales.
- d) Cuando el reparo derive de comprobaciones materiales de obras, suministros, adquisiciones y servicios.

Aquí el art 216 del TRLRHL, que regula los efectos que hemos acabado de ver de los reparos del interventor, necesariamente se tiene que apartar de la previsión de la LGP, ya que esta no contempla el ejercicio de la función interventora respecto de los ingresos. Por contra, si que existe un paralelismo con los reparos que afecten a la disposición de gastos, reconocimiento de obligaciones u ordenación de pagos, correspondiendo al Pleno, la fijación de los requisitos o trámites esenciales, que han de dar lugar a la suspensión de tramitación del expediente.

Una vez opuesto el reparo por el interventor, si el órgano a que afecte el reparo no esté de acuerdo con este, según el artículo 217 del TRLRHL corresponde, con carácter general al presidente de la entidad local resolver la discrepancia, y su resolución es ejecutiva. Esta facultad no es delegable en ningún caso. Esta regla general sólo admite dos excepciones: corresponde al Pleno la resolución de las discrepancias cuando los reparos se basen en insuficiencia o inadecuación de crédito, o bien se refieran a obligaciones o gastos cuya aprobación sea de competencia plenaria. Todo ello, con la posibilidad de informe del órgano de tutela, antes mencionada.

También en la legislación local se sigue el principio de la LGP, por el que no se pretende la imposición al órgano gestor del criterio del órgano de control.

Como decíamos anteriormente, esta es la escueta regulación del TRLRHL, que las distintas entidades deberían completar señalando plazos en que se deben emitir los informes, trámites previos a la resolución etc.

Aparte, la legislación local deja un enorme hueco. No especifica los motivos por los cuales el interventor debe oponer reparo. Si se trata de una corporación que ha adoptado el acuerdo plenario previsto en el art 219, habrán de ser reparadas aquellas contravenciones de los puntos que haya aprobado el pleno. Pero si no existe este acuerdo, se aplica el artículo 216, y habrán de ser reparados por el interventor las infracciones de requisitos o trámites esenciales. ¿Cuáles son? La norma guarda absoluto silencio. Por lo tanto el interventor local, se encuentra en una situación de absoluta inseguridad jurídica, a la hora de fiscalizar, y también, a la hora de cumplir las obligaciones que le impone el artículo 218. La única referencia posible son los acuerdos del Consejo de Ministros, por los que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la LGP, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, ya que es la única orientación sobre cuáles son los requisitos esenciales de un procedimiento administrativo de gasto, pero sin que sea una norma aplicable a la administración local.

La Ley 27/2013, 27 diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, volvemos a insistir, ha cambiado el procedimiento de resolución de discrepancias. El interventor debe elevar informe al Pleno de todas las resoluciones adoptadas por el Presidente de la Entidad Local contrarias a los reparos efectuados, así como un resumen de las principales anomalías que hayan sido detectadas en materia de

ingresos. Este informe atenderá únicamente a aspectos y cometidos propios del ejercicio de la función fiscalizadora, sin incluir cuestiones de oportunidad o conveniencia de las actuaciones que fiscalice.

Este informe, necesariamente constituirá un punto independiente en el orden del día de la correspondiente sesión plenaria.

El Presidente de la Corporación, por su parte, podrá presentar en el Pleno informe justificativo de su actuación contraria al reparo del interventor, con los efectos que anteriormente vimos.

El interventor ha de remitir anualmente al Tribunal de Cuentas todas las resoluciones y acuerdos adoptados por el Presidente de la Entidad Local y por el Pleno de la Corporación contrarios a los reparos formulados, así como un resumen de las principales anomalías detectadas en materia de ingresos. En respeto al carácter contradictorio del procedimiento de resolución de discrepancia, se ha de acompañar a la citada documentación, en su caso, los informes justificativos presentados por la Corporación local.

Ya dijimos que, cuando existan discrepancias, el Presidente de la Entidad Local podrá elevar su resolución al órgano de control competente por razón de la materia de la Administración que tenga atribuida la tutela financiera.

En el artículo 213 se establece que, los órganos interventores de las Entidades locales remitan con carácter anual a la Intervención General de la Administración del Estado un informe resumen de los resultados de los citados controles desarrollados en cada ejercicio. No se alcanza a entender el significado de la medida, más allá de la mera obtención de información. La capacidad del Estado para ejercer un control de legalidad sobre los entes locales, se encuentra limitada a la previsión del artículo 65 de la LRBRL. Según esta ley, cuando la Administración del Estado considere que un acto o acuerdo de una Entidad local infringe el ordenamiento jurídico, puede requerirla, para que anule dicho acto en el plazo máximo de un mes, y si no es así, impugnar el acto o acuerdo ante la jurisdicción contencioso-administrativa dentro del plazo señalado para la interposición del recurso contencioso-administrativo en la Ley Reguladora de dicha Jurisdicción, que es de dos meses, contado desde el día siguiente a aquel en que venza el requerimiento dirigido a la Entidad local, o al de la recepción de la comunicación de la

misma rechazando el requerimiento, si se produce dentro del plazo señalado para ello.⁴⁵³

Sin necesidad de formular requerimiento puede también impugnar directamente el acto o acuerdo ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en el plazo citado de dos meses.

Obviamente, cuando reciba la IGAE, lo más normal es que hayan transcurrido, sobradamente, los plazos procesales de recurso, por lo que, insistimos, parece difícil encontrar otra motivación mas allá de la meramente informativa.

d) Efectos de la resolución del reparo planteado

Como señala Díaz Zurro,⁴⁵⁴ la finalidad que se pretende obtener con este procedimiento es evitar una reclamación de indemnización de daños y perjuicios por parte del particular que se encuentra afectado por la suspensión. Cuando un tercero ejecuta una obra, presta un servicio, o resulta acreedor de la administración por cualquier título, no es responsable de la tramitación administrativa ni de las consignaciones presupuestarias. Si el tercero ha cumplido con su parte, y la administración no le paga, es evidente, y así lo reiteran constantemente los tribunales, que la administración obtiene un enriquecimiento injusto.

Se trata por lo tanto de evitar la imponer al particular la necesidad de acudir a los tribunales, resolviendo en la esfera interna el problema de la defectuosa tramitación. De esta manera, la Resolución del Consejo de Ministros acordando la convalidación de un gasto, evita que los perjuicios que derivarían de una actuación administrativa, que no ha seguido el procedimiento previsto con carácter general para la ejecución del gasto público y su consiguiente control previo, recaigan sobre terceros, que se encuentran en una relación acreedora con la Hacienda Pública, como consecuencia de anteriores prestaciones realizadas a favor de esta.

⁴⁵³ Sosa Wagner, Francisco. *Manual de derecho local*. Ed Aranzadi, 1999, p. 158.

⁴⁵⁴ Díaz Zurro, Alicia. “El Control interno”. *Revista Española de Control Externo*, nº 10, p.38.

3.10 LA SUSTITUCION DE LA FUNCION INTERVENTORA EN LA GESTION DE LOS INGRESOS PUBLICOS

La función interventora, en lo que hace referencia a los ingresos, de manera similar a la de los gastos, había tenido por objeto, tradicionalmente, el correspondiente acto de liquidación tributaria por el que se reconocen derechos a favor de la hacienda pública, (artículo 26, Rgto. de 1925) con el fin de comprobar su conformidad a las leyes y reglamentos que regían los distintos tributos y exacciones.

Cuando el resultado de la fiscalización era de disconformidad con la liquidación, el interventor formulaba una nota de reparo. Hasta aquí vemos el paralelismo entre la fiscalización de ingresos y gastos. La diferencia se producía en el efecto del reparo. El reparo carece, pues, en el caso de los ingresos, del efecto suspensivo, generalizado en lo que se refiere a los gastos, salvo que las normas procesales lo establecieran.

La evolución de las normas reguladoras de las principales figuras impositivas, tanto estatales como autonómicas, así como, en general la gestión tributaria, que ha hecho casi inexistentes en la administración del Estado los ingresos de contraído previo, sean por recibo o de ingreso directo, frente a la exacción por autoliquidación tanto las principales figuras impositivas, como la práctica totalidad de los tributos, aconsejó la modificación del sistema de fiscalización.

Al no realizarse por la administración, sino por el contribuyente en sus auto liquidaciones, las operaciones de cuantificación del tributo, la gestión tributaria estatal se aleja de la confección de liquidaciones tributarias y se deriva hacia el mantenimiento de las bases de datos fiscales e inspección tributaria de lo declarado o dejado de declarar por los contribuyentes. Este cambio implica la casi ausencia de actos administrativos a fiscalizar, lo que aconseja el cambio de sistema de de ejercicio del control interno.⁴⁵⁵

Por ello la antigua LGP estableció la posibilidad de que, se pudiera sustituir la fiscalización previa de derechos por la toma de razón en contabilidad y actuaciones comprobatorias posteriores utilizando técnicas de muestreo o auditoria para los derechos de la Administración Central, si bien se determina el carácter potestativo de esta

⁴⁵⁵ También influye, según López Díaz, el hecho de ser los ingresos una facultad completamente reglada, frente al mayor margen de discrecionalidad de los gastos. López Díaz, Antonio. *Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los entes públicos por los Órganos de control externo*. Auditoria Pública, 2008, n.º 46, p. 12.

sustitución, introducida por la Disposición Adicional Octava de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987.

Esta situación tuvo una duración muy corta ya que en el artículo 130 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, se vuelve a modificar el artículo 95 de la LGP, haciendo imperativa la sustitución de la fiscalización previa por la toma de razón y comprobaciones posteriores.

Esta misma línea es la seguida posteriormente en la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, con motivo de la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y la posterior Ley 18/1991, que establecen el no sometimiento a fiscalización previa de los actos de gestión tributaria de cualquier naturaleza o de los que se deriven derechos de contenido económico.

En desarrollo de las anteriores normas, y con la lógica necesidad de adaptarse a la nueva situación del control de los ingresos, se dictó por la Intervención General del Estado la Circular 2/1993, de 3 de marzo de 1993 por la que se establece el ejercicio del control posterior de derechos e ingresos previsto en el artículo 95 de la Ley General Presupuestaria, excluyendo de su ámbito de aplicación a la gestión y recaudación de los derechos e ingresos que corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se establece que la misma se encuentra sometida, exclusivamente, al Control Financiero Permanente (artículo 103 de la Ley 31/1990), que es regulado por primera vez mediante la Circular 2/1992 de 2 de marzo de 1992, y, posteriormente, por la circular 2/1990 de 30 de abril de 1990.

La aprobación de la Ley 47/2003, de 20 de noviembre, General Presupuestaria ha introducido la modalidad específica de auditoría denominada auditoría de la cuenta de los tributos estatales.

La intervención de los derechos e ingresos públicos se contempla de manera mucho más reducida que los gastos, dedicando la LGP, tan sólo unos breves preceptos. En estos preceptos, si bien se declara que constituyen objeto de la función interventora los actos que den lugar al reconocimiento de derechos así como los ingresos, acepta la posibilidad de sustituir la fiscalización previa e intervención de los derechos e ingresos del Tesoro Público, por las comprobaciones efectuadas en el ejercicio del control Financiero permanente y la auditoría pública, salvo en los actos correspondientes a devoluciones de

ingresos, en los que se mantiene el criterio de fiscalización ordinaria. Dicha sustitución se ha llevado a cabo por los artículos 11 y 12 del RD 1128/95.

Por contra, las principales figuras tributarias locales sí son ingresos de contraído previo, que se basan en censos elaborados, o por la administración del Estado, o por los servicios de gestión tributaria locales.⁴⁵⁶

Tal vez por ello el TRLRHL en el art 214- 4, en vez de suprimir la fiscalización previa de los ingresos, establece que las entidades locales puedan determinar, mediante acuerdo del Pleno, la sustitución de la fiscalización previa de derechos por la inherente a la toma de razón en contabilidad y por actuaciones comprobatorias posteriores mediante la utilización de técnicas de muestreo o auditoria.

Conviene llamar la atención acerca de que esta sustitución no es obligatoria para las Entidades locales, sino que depende de la voluntad corporativa manifestada mediante acuerdo, del órgano plenario. A este corresponderá, por tanto, examinar si las circunstancias concurrentes en la Entidad de que se trace justifican la adopción de la medida.

En la práctica, la gran mayoría de municipios de tamaño mediano y pequeño delegan la gestión tanto tributaria como recaudatoria en las Diputaciones Provinciales, con lo cual el control se realiza en el ente provincial, y, aunque el Ayuntamiento no haya adoptado ningún tipo de acuerdo, simplemente se asienta en la contabilidad los datos de derechos cobros, devoluciones y bajas. Dentro del grupo de los grandes, prácticamente todos han adoptado el acuerdo de sustituir la fiscalización previa por la toma de razón, pero no esta tan extendido entre el estrato de población inferior de los municipios, en general, considerados como grandes. Aquí, en algunos casos se plantea un singular problema, dado que, por el arrastre histórico de la regla 1ª de la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones locales de 1952, que atribuía al interventor de la Corporación la jefatura, entre otros, de los servicios de gestión tributaria, éstos siguen dependiendo del mismo, y sin haber adoptado el acuerdo de sustitución de la fiscalización por la toma de razón, el propio interventor ejerce de interventor de si mismo en la faceta de jefe de los servicios

⁴⁵⁶ Este hecho y la escasa cuantía individual de los recibos afecta al control. Vide Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. *El control intern de la gestió econòmic financer de les entitatl locals*. DGAL. Generalitat de Catalunya, p. 151.

de gestión tributaria, en un claro incumplimiento de las normas elementales de segregación de funciones.

Al igual que en el caso de la fiscalización limitada de gastos, es necesario realizar actuaciones comprobatorias posteriores mediante la utilización de técnicas de muestreo o auditoría. En el modelo estatal (artículo 12 RD 2188/1995) dichas comprobaciones se efectúan mediante el ejercicio del control financiero permanente. Aunque el TRLRHL hable de auditoría, sobre todo desde la entrada en vigor de la nueva LGP, estas actuaciones posteriores son, en realidad, control financiero.

3.11 EXCEPCION DE DETERMINADOS GASTOS DE LA FISCALIZACIÓN

Pese a que el artículo 150 LGP establece que el ejercicio de la función interventora comprende la fiscalización previa de los actos que reconozcan derechos de contenido económico, aprueben gastos o adquieran compromisos de gasto, el 151 declara la exención de fiscalización previa de los siguientes gastos:

Los contratos menores así como los asimilados a ellos en virtud de la legislación contractual; los gastos de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez fiscalizado el gasto correspondiente al período inicial del acto o contrato del que deriven o sus modificaciones; los gastos menores de 5.000 euros cuyo pago se realice mediante el procedimiento especial de anticipo de caja fija, regulado en el artículo 78 de esta Ley:

- Los gastos correspondientes a la celebración de procesos electorales y las subvenciones con asignación nominativa;
- Los contratos de acceso a bases de datos y de suscripción a publicaciones que no tengan el carácter de contratos sujetos a regulación armonizada.
- Los gastos menores de 5.000 euros que se realicen con cargo a fondos librados a justificar, cuando los servicios o prestaciones a que se refieran hayan tenido o vayan a tener lugar en territorio extranjero.

En el TRLRHL, en su art 219- 1 exceptúa de fiscalización previa los siguientes gastos:

Los gastos de material no inventariable, contratos menores, así como los de carácter periódico y demás de tracto sucesivo, una vez intervenido el gasto correspondiente al

período inicial del acto o contrato del que deriven o sus modificaciones, así como otros gastos menores de 3.005,06 euros que, de acuerdo con la normativa vigente, se hagan efectivos a través del sistema de anticipos de caja fija.

Tal vez la diferencia más importante reside en la mención al material no inventariable, que ha quedado suprimida en la nueva LGP, pero todavía no en el TRLRHL.

Esta exención de fiscalización, se basa en la escasa importancia relativa de este tipo de gastos o bien, como en el supuesto de los gastos de tracto sucesivo, en el hecho de venir derivados de un contrato ya intervenido y en él las obligaciones son repetitivas y periódicas.

3.12 LA ASISTENCIA A LA INTERVENCION EN EL EJERCICIO DE SUS FUNCIONES

Dada la diversidad y complejidad de las materias en las que puede afectar la función interventora. Esta asistencia se configura como debida para aquellos servicios de los que se recabe. Así, según el art, 144-4 LGP *El Interventor General de la Administración del Estado y sus Interventores Delegados pueden recabar directamente los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que consideren necesarios.* Con diferente dicción pero idéntico espíritu y amplitud el artículo 222 TRLRHL recoge las mismas facultades.

El ejemplo más patente lo tenemos en las recepciones de obras. El interventor es lego en una materia que requiere una elevada especialización profesional. Su asistencia a la recepción de una obra de ingeniería compleja poco aporta si no puede ser asistido por quien tenga realmente los conocimientos precisos.

CAPITULO 4 EL CONTROL INTERNO: EL CONTROL FINANCIERO

4.1 NECESIDAD DE ADAPTACION DE LAS TECNICAS DE CONTROL

El Sector Público actual tiene muy poco que ver con, no ya sólo con el del principio de siglo pasado y con aquel que existía en el momento de crearse la Intervención General de la Administración del Estado, sino también con el existente en el momento de aprobación, todavía por las Cortes del régimen político anterior al actual constitucional, de la LGP en 1.977.

Como hemos señalado anteriormente, el control interno en las Administraciones Públicas españolas se había concretado, en exclusiva en la función interventora. Los cambios experimentados en la sociedad y la administración, hicieron que fuera comúnmente sentida la necesidad de una renovación en los sistemas de control en la Administración Pública, como consecuencia de una administración cada vez más activa en la vida económica y con mayores prestaciones a los ciudadanos, empezando por un sistema de seguridad social ya bastante amplio.⁴⁵⁷

Estos cambios aconsejan al legislador afrontar el control de la actividad administrativa con una visión más amplia y sin desdeñar la inclusión en la legislación de metodologías de control, hasta entonces, ajenas al campo de lo público,⁴⁵⁸ y cuyas técnicas, acaban influyendo también en la función interventora.⁴⁵⁹

⁴⁵⁷ Juntamente con las normas relativas al control económico financiero de la actividad estatal, en paralelo, las normas de control de la Seguridad Social venían reguladas en *el Decreto 3336/1968, de 26 de diciembre (Presidencia), por el que se regula el procedimiento con arreglo al cual habrán de llevarse, intervenir y rendirse las cuentas y balances de la seguridad social.*

El Decreto se dictó en desarrollo del artículo quinto de la Ley de seguridad Social de veintiuno de abril de mil novecientos sesenta y seis, y contenía unas muy escasas normas de control y fiscalización, que se revelaban insuficientes para la dimensión tanto de recursos como de prestaciones que en aquel momento ya había tomado el sistema de seguridad social. Fue uno de los elementos que exigieron una revisión de los sistemas de control imperantes en España hasta ese momento.

⁴⁵⁸ Herrero Suazo, Santiago. Papeles de Trabajo. n.º1, p. 9 Origen normativo del control financiero publico en España y otras cuestiones: una experiencia profesional. *Además las modernas corrientes hacendísticas en materia de imposición y presupuestación pedían insistentemente un mayor control de las cifras de la Seguridad Social. El debate, aunque al final logró un relativo éxito, se salió de los cauces normales que dicha Ley pretendía llegando a provocar la dimisión del ministro del ramo correspondiente. Otra materia que a nuestros efectos interesa, es la relativa al control. Así junto al tradicional control que se contiene en la función interventora, se consideró conveniente ampliar el mismo hacia otros controles*

Fuentes Vega expuso la necesidad de adaptación de los sistemas de control, al constatar que el control de legalidad era el único que se exigía con regularidad, pero la ampliación del campo de las actividades públicas y la limitación de los recursos del sector público maneja, requería un control que ayudase a una gestión racional y eficaz.⁴⁶⁰

Miaja Fol pone de manifiesto como, la Hacienda española de finales del XIX era la propia de un estado liberal no intervencionista, por lo que hasta bien entrado el siglo XX, los gastos del estado en España se mantuvieron a niveles inferiores al 10% del PIB.⁴⁶¹

Los cambios hicieron que el proceso de adaptación a la nueva realidad fuera inevitable. Como señala Díaz Zurro, esta evolución de la actividad pública, exigía un replanteamiento del control.⁴⁶² El punto de inflexión se produce con la aprobación de la Ley 11/1977, de 4 de enero,⁴⁶³ General Presupuestaria que introduce, por primera vez, en nuestro ordenamiento una forma de control interno diferente a la función

que en la esfera privada ya estaban o se intentaban implantar, como eran los controles financiero y de eficacia.

⁴⁵⁹ Díez Zurro, Alicia. El control interno. Revista española de control externo, 2002, nº 10, p. 37.

⁴⁶⁰ Fuentes Vega puso de manifiesto esta necesidad de adaptación de los sistemas de control, señalando que el control de legalidad es indudablemente el más conocido, el mejor estructurado y prácticamente el único que hoy se exige con regularidad. Como consecuencia de la ampliación del campo de las actividades públicas y de la clara conciencia de la escasez y limitación de los recursos que el sector público maneja, es cómo se plantea la necesidad de una gestión racional y eficaz. Santiago Fuentes Vega. *Realidad y racionalidad en el control del sector público*, Instituto Nacional de Administración Pública. 1986, p. 16.

⁴⁶¹ Como señala Miaja Fol, *La Hacienda española de 1870 era la propia de un estado liberal que limita su propia actividad económica al suministro de bienes públicos puros, como policía, justicia o defensa, y a construir y mantener una infraestructura de transportes y comunicaciones. Hasta bien entrado el siglo XX, los gastos del estado en España se mantuvieron a niveles inferiores al 10% del PIB, con una composición cualitativa en la que el servicio de la deuda, defensa y servicios generales absorbían en torno al 70% del gasto, mientras que a servicios económicos se destinaba alrededor de un 10%; educación evolucionó desde un 1%, en el periodo entre 1850 y 1886, hasta un 4% entre 1907 y 1923; y el gasto sanitario era inexistente.* Miaja Fol, Miguel. Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Documentación administrativa, 2010, nº 286-287, p. 211.

⁴⁶² Díaz Zurro, Alicia. Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público. Presupuesto y gasto público, 2004, nº 35, p. 234.

⁴⁶³ Como afirma Fuentes Vega, en España, en la década de los 70 se produce el movimiento de exigencia en la gestión pública que tuvo lugar las décadas anteriores en los países desarrollados. Vide Fuentes Vega, Santiago. *El Real Decreto 2188/95, de 28 de diciembre, de control interno a ejercer por la IGAE.* Presupuesto y gasto público, 1996, nº18, p. 163.

interventora, el control financiero, coexistiendo desde entonces, ambas formas de control.⁴⁶⁴

4.2 CONCEPTO DE CONTROL FINANCIERO

Pascual García define el control financiero, una comprobación a posteriori encaminada a verificar si la gestión económico financiera de los entes públicos, se ha adecuado a los principios de legalidad, eficiencia, eficacia y economía.⁴⁶⁵

Queda así el control interno apoyado en dos bases, función interventora y control financiero.⁴⁶⁶

Las principales consecuencias de la introducción del control financiero fueron, tanto la ampliación del ámbito subjetivo hacia entes hasta donde antes no llegaba, como del punto de vista con que afrontar el control interno, de las administraciones y sus entes dependientes.

Como señala Ferreiro,⁴⁶⁷ el control financiero, coincide con la función interventora en que implica un control general y continuo, pero a diferencia de este no es de cada acto en particular, sino de la situación y funcionamiento general del ente público del que se trate. Rubio y Arnal lo conciben como un modo más de fiscalización.⁴⁶⁸

Para Rodríguez Castaño, su elemento esencial es el momento, es posterior.⁴⁶⁹

⁴⁶⁴ En este sentido López Zurro afirma que *La promulgación de la Ley General Presupuestaria en 1977, permitió por primera vez establecer un modelo de control que se ha dado en denominar "dual", pues junto al tradicional control a través de la función interventora, se configura una nueva modalidad, el control financiero, que se ejerce a posteriori de la actividad sujeta a control.* López Zurro, Alicia El presente y el futuro del control del gasto público en la Administración del Estado. *Seminario sobre el control del gasto público en el ámbito del Ministerio de Defensa.* Ed 2004 p 14.

⁴⁶⁵ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público.* Ed. BOE, 2014, 6ª edición, p. 964.

⁴⁶⁶ Sólidos pilares del control los denomina Velarde. Velarde Fuertes, Juan. "La transparencia de las Leyes Generales Presupuestarias como elemento esencial para el control externo de los ingresos y gastos de la Administración Pública". *Revista española de control externo*, 2008, nº 29, p. 76.

⁴⁶⁷ Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de derecho financiero español: instituciones* / José Juan Ferreiro Lapatza. 25ª .Edición. Marcial Pons, 2006, p.230.

⁴⁶⁸ Rubio de Urquía, José Ignacio y Arnal Suría, Sakvador. *La ley reguladora de las haciendas locales.* El Consultor, 1989, p. 771.

⁴⁶⁹ Rodríguez Castaño, Antonio-Ramón. "Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público". *Revista española de control externo*, 2005, n.º 19, p. 135.

Aragón Sánchez, mantiene que es una forma de comprobación, de que los gastos que se sufragan con los ingresos, se ajustan a los principios constitucionales y normas contables.⁴⁷⁰

Martínez Tapia pone el acento del control financiero como el que, en la técnica del análisis periódico de los sistemas operativos de gestión de la administración, mediante la constatación de los hechos desde una triple óptica jurídica, presupuestaria, patrimonial, tanto económica como de regularidad contable, para comprobar el correcto funcionamiento de los entes públicos y la adecuada utilización de los Fondos públicos a finalidades determinadas.⁴⁷¹

De acuerdo con la LGP y con la Circular 1/2009 de la IGAE, el control financiero permanente en el sector público estatal se define como la modalidad de control interno que tiene por objeto, por un lado, la comprobación continuada de que el funcionamiento de aquellos entes que son objeto del mismo, en el aspecto económico-financiero, se ajusta al ordenamiento jurídico y a los principios generales de buena gestión financiera, y por otro, también formular recomendaciones en los aspectos económico, financiero, patrimonial, presupuestario, contable, organizativo y procedimental y sobre los sistemas informáticos de gestión, todo ello con la finalidad de corregir las actuaciones que lo requieran, a fin de promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera.⁴⁷²

⁴⁷⁰ Para Aragón Sánchez, en control financiero es una forma de comprobación, y *En el Sector Público, que es el que nos ocupa, esta comprobación va encaminada a determinar si el Ente público, en la aplicación de los medios (gastos), al allegar los recursos (ingresos), y en la consecución de objetivos (productos y servicios), se ha ajustado o no a los principios constitucionales de legalidad, eficiencia, eficacia y economía, y de cómo se ha registrado la gestión y se presenta la información relacionada con la misma y con la situación económico-financiera, sirviendo de referencia, según los casos, los textos legales que regulan la contabilidad pública o los principios de contabilidad generalmente aceptados. Control financiero, fiscalización, función interventora y auditoría (especial referencia a las Corporaciones Locales. Cristóbal Aragón Sánchez. Tribunal de Cuentas Crónica 1988-1989, p. 306.*

⁴⁷¹ Martínez Tapia define el control financiero como el que, a través del análisis periódico de los sistemas operativos de gestión y mediante la constatación de los hechos desde una óptica jurídica, presupuestaria, patrimonial, netamente económica y de regularidad contable, permite comprobar el correcto funcionamiento de los entes públicos y la adecuada utilización de los Fondos públicos a finalidades determinadas. Martínez Tapia, Ramón. "El control interno de las Corporaciones Locales". Revista española de financiación y contabilidad, n.º 59, p. 569.

⁴⁷² Según Medina el artículo 33 de la CE también es un mandato al control interno. Medina Gujarro, Javier. Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Revista española de control externo, 1999, n.º 1, p.125.

El control financiero también se introdujo en las legislaciones autonómicas, por asimilación al modelo estatal. Por contra, como posteriormente veremos, su caminar ha sido mucho más vacilante en el mundo local.

4.3 LA INTRODUCCIÓN DEL CONTROL FINANCIERO POR LA LGP DE 1977 Y SU EVOLUCION HASTA EL REAL DECRETO 2188/1995

.El artículo 17 de la LGP, en su apartado 1 atribuyó por primera vez a la IGAE el ejercicio de este control financiero, previsto para comprobar el funcionamiento de los servicios, Organismos Autónomos y Sociedades Estatales en el aspecto económico financiero.

En su apartado 2, además, introdujo otro nuevo concepto, el de control de eficacia, que se ha de ejercer mediante el análisis coste-beneficio y del cumplimiento de los objetivos de los programas.⁴⁷³

Se establece, por tanto, con la LGP una nueva modalidad de control interno, cuyas principales diferencias con la tradicional función interventora son los siguientes:

- Desde el punto de vista subjetivo se amplía enormemente el campo de actuación, pues puede aplicarse no sólo a todos aquellos entes que formen parte del Sector Público, a diferencia de la función interventora, circunscrita estrictamente al sector administrativo, sino que también, en algunos casos, como p.e., en el control financiero de las subvenciones, se extiende también a aquellas personas privadas, ajenas a las administraciones que hayan resultado beneficiarias de la subvención, y como consecuencia de éstos fondos recibidos entran dentro del campo de acción del control financiero.⁴⁷⁴

⁴⁷³ 1. El control de carácter financiero se ejercerá por la Intervención General de la Administración del Estado, de conformidad con lo prevenido en cada caso, respecto a los servicios, Organismos Autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales, cualquiera que sea su denominación y forma jurídica, para comprobar su funcionamiento en el aspecto económico-financiero y conforme a las disposiciones y directrices que les rijan. 2. El preceptivo control de eficacia se ejercerá mediante análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas.

⁴⁷⁴ El artículo 44LGS establece que El control financiero de subvenciones se ejercerá respecto de beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras por razón de las subvenciones de la Administración

•No se limita exclusivamente a aspectos legales, como había sido tradicional en el control interno ejercido en exclusiva a través de la función interventora. El control financiero tiene por objeto comprobar que la actuación económico-financiera del ente controlado se ajusta al ordenamiento jurídico, pero también a los principios generales de buena gestión financiera. Esta singularidad implica la necesidad de ejercerlo *a posteriori*, frente a la finalidad preventiva de aseguramiento de la legalidad, propia de la función interventora y, en consecuencia, previa.

•Su objeto es básicamente el análisis del funcionamiento económico financiero del ente objeto de la revisión, incluyendo por primera vez en la historia de control interno el concepto de análisis de eficacia y de economía y eficiencia (análisis coste-beneficio). Esta finalidad del control financiero, en consecuencia, incluye también promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera de los distintos entes integrantes del sector público. Claramente lo refleja el artículo 34-3 del RD 2188/95 cuando afirma que la finalidad del control financiero es promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera, a través de las propuestas que se deduzcan de los resultados del control, pues de éstos informes de control se puede extraer información que permita una mejor aplicación de los principios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público.

Para ello se requerirá, en todo caso, la emisión de informe por parte de la intervención, exponiendo los resultados del control y las propuestas de mejora, a diferencia de la función interventora, que cuando es de conformidad, es suficiente con la mera firma del documento contable, sin mayores explicaciones. Este objeto, hace que el control financiero se ejerza siempre *a posteriori*. Con esto, para Díaz Zurro, se complementa el sistema de control.⁴⁷⁵

Como resumen de las características del control financiero, Rodríguez Castaño, destaca que la nota que caracteriza al control financiero, como elemento dentro del control interno y frente a la función interventora, viene determinada, en primer lugar, por el momento en que se realiza en relación con la actividad controlada. El control financiero

General del Estado y organismos y entidades vinculadas o dependientes de aquélla, otorgadas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a los fondos de la Unión Europea.

⁴⁷⁵ Díaz Zurro, Alicia. *Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público*. Presupuesto y gasto público, 2004, n.º 35, p. 234.

no se realiza, como la función interventora a priori, ni antes de que el acto concreto con contenido económico produzca sus efectos y, por tanto, nunca puede tener efectos suspensivos, al ser posterior.

La segunda de las notas caracterizadoras del control financiero frente a la función interventora, está en los fines que se persiguen con el mismo, así mientras a través de la función interventora, destinada, básicamente a un control de la legalidad, lo que se busca es el sometimiento de la actividad económico-financiera de los entes administrativos a la legalidad, el control financiero revisa el sometimiento de la actividad económico-financiera, además de a la legalidad, a los principios de eficacia, eficiencia y economía, con la finalidad última promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera a través de las propuestas que se deduzcan de los resultados del mismo.

Por último, por lo que hace referencia a la forma de ejercicio del control financiero, se concreta mediante la emisión de informes, los cuales pueden tener carácter periódico, es el caso del control financiero permanente, que será ejercido por medio de la emisión de informes periódicos o puntuales, y de carácter parcial o general, y también por medio de auditorías periódicas anuales.⁴⁷⁶

Por su parte, el artículo 18 reguló el control financiero aplicable a las sociedades, empresas, entidades y particulares por razón de las subvenciones, créditos, avales y demás ayudas provenientes del Estado y sus Organismos Autónomos.

Esta regulación, aunque parca, inicia una nueva orientación en el control interno en España,⁴⁷⁷ siguiendo una corriente ya se había iniciado en otros países, derivada de la

⁴⁷⁶ Rodríguez Castaño, Antonio-Ramón. “Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público”. Revista española de control externo, 2005. vol. 7, p. 145.

⁴⁷⁷ Pascual García, José Régimen jurídico del gasto público. Ed. BOE.2005 4ª edición , pág. 831. *El control financiero fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1971, si bien su regulación, contenida en solo dos artículos, resultaba insuficiente para definir el modelo. Han sido la practica administrativa y las aportaciones doctrinales las que han ido perfilando el nuevo sistema de control, que en la actualidad se regula en los artículos 157 a 161 LGP con unos caracteres bastante definidos no solo respecto de la función interventora sino también respecto de la auditoria pública.*

importantísima extensión del sector público que en los países occidentales había comenzado tras el final de la 2ª Guerra Mundial.⁴⁷⁸

Nacen así el control financiero y el control de eficacia, cuya introducción legal marca el inicio de un cambio en la regulación de la Hacienda Pública Española, con la modificación del tradicional concepto de control previo, centrado exclusivamente en el control de legalidad, y el establecimiento del control de carácter financiero y del control de eficacia.

A partir de su establecimiento, como posteriormente veremos, se produce una rápida evolución y producción normativa, tanto legal como reglamentaria, de una extraordinaria rapidez.⁴⁷⁹

Es importante destacar el gran cambio que implica pasar de un sistema de control basado en la simple firma de un documento, en el caso de considerarse correcto, o en todo caso un informe ceñido al acto concreto para impedir su tramitación, y siempre de manera previa, a un control en el que, este se concreta en un informe efectuado *a posteriori*, en el que se señalan los defectos jurídicos, contables, e incluso de gestión encontrados.

⁴⁷⁸ Caamaño Alegre, José ¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda? Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública. auditoria Pública nº 38, p. 65. *No constituye ningún secreto que la función interventora viene siendo desde hace tiempo objeto de controversia, y no sólo por las limitaciones inherentes a su diseño de base clásica, sino por el hecho mismo de colocar el control previo de cada expediente en manos de funcionarios dependientes del Ministerio de Hacienda. La génesis del cuestionamiento de este último rasgo hay que buscarla en los años sesenta, cuando la expansión del sector público empuja a los Ministerios de Hacienda del Reino Unido y otros países de la Commonwealth, así como de algunos países nórdicos, a ceder autoridad a los Departamentos de gasto (OECD 1995, pp. 35-36). La onda llega a nuestro país en la siguiente década, coincidiendo con un clima de cambio político donde casi todo asemeja replanteable, y en el que las “nuevas técnicas presupuestarias” despiertan aún grandes expectativas. No es extraño, en tal contexto, que hasta algunos Interventores se hagan eco de las críticas vertidas a su control tradicional (Herrero 1977, p. 167), juzguen “evidente que en este aspecto la LGP ha nacido un tanto pasada” (Prada 1979, p. 384), o lleguen a asegurar que “para la sociedad presente sería mucho más útil un control ágil de legalidad, que se exigiese fundamentalmente con posterioridad al gasto, que un control exigido a priori y que pueda ser acusado de entorpecedor.” (Fuentes 1981, p. 679).*

⁴⁷⁹ Blasco Lang, José Juan. El control financiero y la auditoria pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, Vol. 6, Nº 18, 2004 Pág. 170. *Durante este período, la Ley General Presupuestaria de 1977 y el Texto Refundido de la Ley, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, han configurado el entramado normativo que, en proceso de permanente revisión, por razón de la coyuntura del momento político o por la experiencia presupuestaria, han constituido el marco de referencia permanente de todos los agentes implicados en el proceso presupuestario.*

No es menor, tampoco, la enorme ampliación subjetiva realizada, y que se extiende a entes no acostumbrados, hasta entonces, a un control al margen del que las administraciones ejercían a través de su dominio de los órganos de dirección de las entidades.⁴⁸⁰

Este nuevo modo de actuar, no sólo requiere una adaptación por parte de la intervención, también el gestor, que en algunos casos le resultaba cómodo el tener un interventor que le diga sí o no a sus propuestas de gestión, ahora ha de decidir por sí mismo si puede o no hacer una determinada actuación.⁴⁸¹ Es en resumen un importante cambio de mentalidad de una administración, con cultura de control previo que constriñe, pero donde la posible crítica no trasciende fuera del organismo, a un sistema que otorga confianza al gestor, pero en el que se obliga a este a un auto control, en resumen, una cultura de control posterior, con más libertad para los órganos gestores, pero sometida a una evaluación contenida en un informe que sí trasciende. En todo caso, ante circunstancias de gestión cambiantes, los sistemas de control no pueden permanecer inmutables en el tiempo, sino que ante una realidad cambiante, se han de adaptar, si no quieren quedar esclerotizados.⁴⁸²

⁴⁸⁰ Blasco Lang, José Juan. “El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria”. Revista española de control externo, 2004, vol. 6, n.º 18, p. 171. *Por un lado, la ampliación del ámbito subjetivo que va a ser objeto de control, toda vez que se ha superado el tradicional concepto de Hacienda Pública estatal para concluir con el concepto más extenso de sector público estatal (artículos 1 y 2 LGP), que permite anclar en las modalidades de control que se exponen en este documento a todo género de organismos, entes o instituciones, cualquiera que sea su naturaleza y génesis administrativa. La necesaria adaptación del control a la multiformidad administrativa en España exige soluciones flexibles como las que propone la nueva Ley (artículo 143 LGP).*

⁴⁸¹ Caamaño Alegre, José ¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda? Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública auditoría Pública nº 38 (2006) p. 76. Caamaño resalta el miedo a la toma de decisiones por parte de algunos gestores, que él ve como consecuencia de una cultura burocrática. En su opinión, *A esta cultura burocrática corresponde la tradicional formación jurídica de gestores e interventores, así como la aversión al riesgo de tantos gestores públicos, que no se atreverían a tomar ciertas decisiones si no contasen con el “aval” del interventor.*

⁴⁸² Pérez Pérez, José Alberto Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes. Presupuesto y Gasto Público 50/2008, pág 87 *El control de la actividad económico financiera del sector público no puede ser ajeno a los cambios que experimenta la realidad sobre la que recae. De esta forma, en la medida en que la realidad económico-financiera se mueva y se oriente hacia la consecución de determinados objetivos o adopte nuevas formas, es preciso que el control que recae sobre la misma esté suficientemente preparado para amoldarse al objeto sobre el que se ejerce. En definitiva, los objetivos, la tendencia por la que debe evolucionar el control de la actividad económica del sector*

La aceptación por el legislador de formas alternativas de control, responde, es indudable, a la necesidad de afrontar mayores y distintas formas de actividad del sector público, pero tampoco se puede negar que es consecuencia de un cierto estado de opinión doctrinal favorable a, como mínimo, entronizar formas de control más flexible y llevado a cabo exclusivamente *a posteriori*.

En el ámbito local, la apertura de las formas de control también fue recibida como una forma que permitiría facilitar una renovación de la legislación que había quedado obsoleta.⁴⁸³

Los redactores de la LGP, asumen esta corriente doctrinal, que tiende a aceptar como axioma la rigidez de la función interventora.⁴⁸⁴

En este caldo de cultivo, la nueva concepción del control prevista en la LGP, tanto por proximidad en el tiempo de los debates en las Cortes Constituyentes, como por y la novedad conceptual y un deseo de modernización administrativa, no fue ajena a los constituyentes.

Así el artículo 31 establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía, mientras que el artículo 103 señala que la Administración Pública ha de servir con objetividad a los intereses generales, actuando de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y sometimiento pleno a la ley y al derecho.

A partir de la incipiente y limitada definición del control de la Ley 11/1977 y sentados los fundamentos constitucionales del mismo, se inicia en el Sector Público Estatal un

público debe ser similar a la tendencia, a los objetivos que se deben perseguir en la actividad económica-financiera pública.

⁴⁸³ Trullàs Flotats, Josep. “La auditoria de las Haciendas Locales”. Revista española de financiación y contabilidad. n.º 31 pp. 171-184.

⁴⁸⁴ En la Exposición de motivos LGP se trasluce esta concepción, cuando afirma que *La función interventora de la Administración general y autónoma del Estarlo queda regulada en el título tercero de la Ley, que se limita a extraer del ordenamiento jurídico vigente los aspectos más sobresalientes, al mismo tiempo que define sus distintas modalidades, procurando en todo momento su sistematización y apuntando las vías de posterior desarrollo o ampliación respecto de determinados Organismos autónomos de aquél con la flexibilidad que debe caracterizarse el control de las actividades industriales, comerciales o financieras a cargo de tales Organismos, se sustituye la intervención previa o crítica, por procedimientos de auditoría, a no ser que aquéllas, se realicen en base de dotaciones presupuestarias de carácter limitativo*

proceso paulatino de concreción del concepto de control financiero y de eficacia y se fueron estableciendo las formas para su implementación, las cuales han ido evolucionando en la medida que el peso del sector público se ha incrementado respecto del conjunto de la economía en general, se ha modernizado la Administración Pública y se han mejorando las técnicas contables, presupuestarias y de control interno asemejándose a las imperantes en el sector privado.⁴⁸⁵

El primer desarrollo fue el contenido en el Real Decreto 1124/78. Curiosamente, aunque el control financiero se encomienda a la IGAE, este, si bien bajo su dirección, no se lleva a cabo exclusivamente con interventores, sino que respecto de los Servicios, Organismos Autónomos y Sociedades estatales, se hacía con interventores, para el ejercicio del control financiero en las sociedades estatales, si estaban organizadas bajo la forma jurídica de Sociedad Anónima, se llevaba a cabo una acción conjunta, coordinada, eso sí por la IGAE, entre los funcionarios del Cuerpo de Intervención y Contabilidad y del de Inspectores Financieros y Tributarios. Por contra, si el control financiero afectaba a particulares, la actuación se tenía que realizar por los funcionarios del Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios que, a petición de la IGAE, designara la Dirección General de Inspección Tributaria.⁴⁸⁶

La evolución legislativa del control financiero y de eficacia se inicia, como hemos señalado, con la entrada en vigor de LGP en su versión inicial. Posteriormente se dicta el Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, que nace como una instrucción provisional en tanto no se aprobara el Reglamento de la Ley General de Presupuestaria, reglamento que nunca se ha llegado a desarrollar.

La victoria por primera vez en unas elecciones desde la guerra civil del PSOE, dará un nuevo impulso normativo al control financiero, y la Disposición Adicional undécima de la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado, que fueron sus

⁴⁸⁵ Según Blasco Lang, Durante este período, la Ley General Presupuestaria de 1977 y el Texto Refundido de la Ley, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, han configurado el entramado normativo que, en proceso de permanente revisión, por razón de la coyuntura del momento político o por la experiencia presupuestaria, han constituido el marco de referencia permanente de todos los agentes implicados en el proceso presupuestario. Blasco Lang, José Juan. “El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria”. Revista española de control externo, 2004, vol. 6, n.º18, p. 170.

⁴⁸⁶ Para ampliar ver Herrero Suazo, Santiago. *Papeles de Trabajo*. n.º1, pp. 25 y 26. Origen normativo del control financiero publico en España y otras cuestiones: una experiencia profesional

primeros presentados, incluyó el sometimiento al control financiero de entes Públicos Estatales. En sus segundos Presupuestos Generales del Estado se incluyó la Disposición Adicional decimoquinta, de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, que determinaba que la IGAE, elaboraría un Plan Anual de auditorías.⁴⁸⁷ En 1983 la IGAE aprobó también las primeras Normas de auditoría del Sector Público.

Esta intensa producción normativa, junto a otras modificaciones de regulación presupuestarias de calado, que, prácticamente cada año se recogía en la Ley de Presupuestos, hicieron necesaria una refundición de las disposiciones legales vigentes en materia presupuestaria.

Las anteriormente citadas disposiciones se integraron en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado por el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, adquiriendo así rango legal, aunque no estabilidad, ya que enseguida fue modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social.

La Ley de Presupuestos Generales de 1989, dio un nuevo paso adelante, al eliminar el régimen mixto de control que inicialmente se había establecido para los Organismos Autónomos industriales, comerciales y financieros, en su artículo 100 b. (único lugar donde por cierto la LGP en su redacción original había empleado el término “auditoria” como técnica de control de sus operaciones estimativas) sometiéndolos a control financiero permanente, lo que implicaba la existencia de una intervención delegada, como único sistema.

No obstante estos avances era necesario dar mayor cuerpo normativo a estos cambios. Blasco Lang criticaba que cuando las legislaciones quedan obsoletas, puede producirse un enfrentamiento entre los principios de legalidad y eficiencia, entorpeciendo la adecuada gestión pública.

⁴⁸⁷ La Ley de Presupuestos para 1984 estableció que la IGAE debería elaborar anualmente un Plan de Auditorías en el que se irían incluyendo la totalidad de los sujetos que forman parte del Sector Público. En esa misma ley también se estableció la posibilidad de que para poder ejecutar ese Plan, la Intervención General pudiera recabar la colaboración de firmas privadas. Inicialmente el contenido del Plan se centró en auditorías financieras y de cumplimiento; a partir del Plan de auditorías de 1986 se incluyeron en el mismo las auditorías de sistemas y procedimientos, que, como veremos posteriormente tienen por objeto directo proponer mejoras en la gestión, derivadas de las conclusiones del trabajo realizado.

Cuando escribe esto, 1985, constata que en la situación de entonces una gran parte de la normativa de carácter económico-financiero había quedado anticuada al no haberse adaptado con suficiente flexibilidad a los cambios sociales y económicos que han acontecido en los años anteriores, lo que dificultó enormemente la práctica del control por las instituciones encargadas del mismo.⁴⁸⁸

Estas razones, eran, en general, sentidas por los profesionales del control interno, y de las que, también era consciente la propia administración, que se veía ante la necesidad de una revisión de todo el cuadro normativo regulador de la actividad económico-financiera que redujera y modernizara el existente, en el momento.⁴⁸⁹

4.4 EL REAL DECRETO 2188/1995

Atendiendo a ello, para afrontar el problema, se dictaron el Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, que desarrolla el régimen de control interno de la Intervención General del Estado, que fue modificado de manera parcial por el Real Decreto 339/1998, de 6 de marzo, y la Circular 1/1999, de 26 de marzo de la Intervención General del Estado, de Control Financiero. En 1998 se aprueban las vigentes Normas de auditoría del Sector Público, así como varias normas técnicas de desarrollo.

Con este Real Decreto el control financiero recibe, un tratamiento reglamentario que facilita una consolidación normativa definitiva, ya que, por primera vez, dejando aparte la incompleta y fragmentaria regulación del Real Decreto 1124/1978, se regula el control financiero con un detalle similar al que siempre ha tenido la normativa de la función interventora.

Además, como afirma Lazo, también se debe destacar, en el afianzamiento del control financiero, la creación de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA), como órgano

⁴⁸⁸ Blasco Lang, José Juan. El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno. Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, pág.80

⁴⁸⁹ Blasco Lang, José Juan. El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno. Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, pág.80

especializado, y principal ejecutor de los planes de control financiero.⁴⁹⁰ Este aspecto también es destacado por Díez Zurro.⁴⁹¹

Las novedades más significativas de este Real Decreto podríamos resumirlas de la siguiente manera:

Se regulan los diferentes tipos de informes a efectuar en el ejercicio del control, (provisionales, definitivos, de actuación y anuales) y quienes han de ser los destinatarios de esos informes (artículos 36, 37 y 38), con carácter general al gestor directo de la actividad controlada. Como destaca Fuentes Vega, es uno de los principales problemas que tuvo que afrontar el Real Decreto.⁴⁹²

Cuando los entes destinatarios de los informes estén incluidos en la órbita de dirección, coordinación o competencias de un determinado ministerio, servicio, organismo o ente público, los informes definitivos se remitirán, además, al titular de dicho departamento, servicio, organismo o ente.

En todo caso, se remiten también, al Secretario de Estado de Presupuestos y Gastos.

El Interventor general de la Administración del Estado, por su parte, remite al Ministro de Economía y Hacienda los informes que estime necesarios por la naturaleza del trabajo efectuado o de sus conclusiones.

Con el RD 2185/95, se crea un marco procedimental para la elaboración y remisión de los informes. Este elemento es de capital importancia, pues el informe es el elemento básico en el que se concreta el ejercicio del control financiero. También se fija el sistema de resolución de las posibles discrepancias producidas entre el gestor y el controlador, como consecuencia de los informes emitidos, de forma análoga al sistema existente para resolver las discrepancias surgidas del ejercicio de la fiscalización previa, estableciendo un procedimiento contradictorio, si bien, con la diferencia sustancial de que, al ser un control a posteriori, la iniciativa del planteamiento del conflicto ha de corresponder al propio órgano de control (artículo 38). El titular del Departamento ha de manifestar al Ministro de Economía y Hacienda su conformidad o disconformidad con

⁴⁹⁰ Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal*. Ed, 2008, p.226.

⁴⁹¹ Díez Zurro, Alicia. "El control interno". *Revista española de control externo*, 2002, nº 10, p.39.

⁴⁹² Fuentes Vega, Santiago. *El Real Decreto 2188/95, de 28 de diciembre, de control interno a ejercer por la IGAE. Presupuesto y gasto público*, 1996, nº 18, p. 169.

el contenido del informe en el plazo máximo de dos meses. Se concluye estableciendo la resolución por el Consejo de Ministros de las discrepancias que pudieran presentarse entre la Intervención General y el Órgano gestor, sobre las actuaciones a emprender para corregir las deficiencias detectadas.

También se concreta la potestad de acceso a la documentación del los entes sujetos a control, por parte de la Intervención General en el ejercicio de sus funciones, y también se concreta, la información que podrá recabar incluso de los auditores privados (Disposición Adicional 1ª), que ha sido sustituida por la Disposición adicional 3ª de la LGP

Por último destacaremos que se regula de manera definitiva el control financiero posterior de carácter permanente de la gestión de derechos e ingresos del Tesoro Público, con lo que se abandona la función interventora en materia de ingresos.

No obstante, esta regulación inicial del control financiero también ha sido criticada por algún sector de la doctrina, como Lazo Vitoria, tanto por lo que considera *deficiente técnica legislativa empleada para su regulación*, como por el hecho de la escasa regulación de la que ha sido objeto, en sus inicios. Aunque no lo cita, consideramos que se refiere al RD 2189/1995, y critica que, el control ha carecido hasta entonces, de un estatuto legal mínimo, en perjuicio no sólo desde el punto de vista de sus destinatarios, los controladores, sino también de los gestores.⁴⁹³

4.5 EL CONTROL FINANCIERO, JUSTIFICACION Y CRÍTICAS

a) La huida del Derecho Administrativo

La plasmación constitucional de los principios de economía, eficacia y eficiencia y la instauración legal del control financiero, no sólo aplaca el debate doctrinal, sino que,

⁴⁹³ Lazo Vitoria critica que *hasta tiempos muy recientes, el citado control ha carecido de un estatuto legal mínimo, es decir, de un conjunto de normas encargadas de fijar sus objetivos, modalidades y los efectos derivados de su ejercicio. La claridad y adecuada sistematización de las instituciones, especialmente las de nuevo cuño, son requisitos sine qua non para su correcta comprensión. Ello no sólo desde el punto de vista de sus destinatarios, sino también de los operadores encargados de su aplicación. En realidad, las sucesivas leyes presupuestarias han dedicado una especial atención a la función interventora, la más tradicional y la que, por tanto, plantea menos interrogantes, dejando prácticamente enunciadas el resto de de modalidades que conforman esta función.* Lazo Vitoria, Ximena El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Documento de trabajo 156/2010. Fundación Alternativas, p. 27.

por el contrario, lo intensifica. Empieza a considerarse la forma tradicional de administración y control, la función interventora, como obsoleta, cuando no una auténtica rémora que impide la implantación de una nueva forma de administrar rápida y eficiente. Incluso comienza a contraponerse los conceptos eficacia - legalidad, considerándose que la consecución de los objetivos prefijados subsana la violación de los cauces procedimentales y legales, que, en el fondo, no dejan de ser un obstáculo. Como señala Palao, el legislador no tardó en acoger la crítica e iniciar una expansión del control financiero por considerarlo más ágil que la función interventora. Para Palao Taboada si la *existencia de la fiscalización previa tiene su justificación en la conveniencia de advertir los vicios de los actos administrativos antes de que éstos se dicten, las críticas los retrasos que produce en la actividad administrativa, hallaron eco en el legislador con la Ley de Presupuestos para 1983.*⁴⁹⁴

Se inicia de esta manera una tensión dialéctica fruto, en buena medida, no sólo de las funciones que tiene encomendadas la intervención en sus manifestaciones clásicas, sino también de la contraposición de las culturas del público y del privado en las técnicas de gestión. Y así, desde una posición de "legalidad" versus "eficacia", se llega a plantear que más que la acción jurídicamente correcta importa su gestión eficaz, sus resultados. Y muy a menudo se reprocha a los órganos de control interno, que su tarea de fiscalización y control de la sumisión de toda acción financiera a la legalidad entorpece una gestión ágil y eficaz, no sólo del gasto público, sino del servicio mismo, al someterlo a unas normas excesivamente rígidas, incompatibles con una acción rápida y eficaz.

⁴⁹⁴ Para Palao Taboada *la existencia de la fiscalización previa tiene su justificación en la conveniencia de advertir Los vicios de los actos administrativos antes de que éstos se dicten y comiencen a producir efectos. Sin embargo, la extensión con que, como hemos visto, está concebida y los retrasos que produce en la actividad administrativa, entre otras razones, han dado motivo a ciertas críticas a esta modalidad de control, sugiriéndose por algunos autores que el control interne de legalidad se lleve a cabo a posteriori o por medio de muestreo o se limite a los actos de mayor importancia. Estas críticas han hallado eco en el legislador, pues, en efecto, la Ley de Presupuestos para 1983 (Disposición Adicional 11a.1) disponía "con el fin de conseguir mayor agilización en Los procedimientos de gastos o ingresos de la Hacienda Pública", que la función interventora podrá ejercerse aplicando técnicas de muestreo. Y completando este precepto la Ley de Presupuestos para 1984 (Disposición Adicional 15.2) ordena a la Intervención General que determine los actos, documentos o expedientes a los que se aplicaron dichas técnicas, y como los procedimientos de selección, identificación y tratamiento de la muestra, "de manera que se garantice la fiabilidad y la objetividad de la información". Palao Taboada, Carlos. *Derecho Financiero y Tributario*. ED. 1987. p. 143.*

A partir de aquí comienza un discurso doctrinal, tendente a permitir a la Administración Pública gestionar su presupuesto por medio de entes de naturaleza privada, que permitan huir de los engorrosos procedimientos administrativos y, desde luego, zafarse hábilmente de la “entorpecedora” legislación de la contratación pública. Es lo que se conoce habitualmente como “huida del derecho administrativo”, “huida hacia el derecho privado” y “huida del presupuesto”.⁴⁹⁵

No obstante, Pascual García matiza que desde el punto de vista del derecho financiero, no se produce una huida del control sino una atenuación.⁴⁹⁶

Esta tendencia centrífuga ha sido denunciada constantemente por distintos administrativistas. García de Enterría se ha mostrado singularmente crítico, llegando a afirmar que:

Parece, pues, algo más que un recelo concluir que, so pretexto de “flexibilizar” la acción administrativo, se está articulando una acción deliberada de “huida del Derecho Público” usando la técnica de personas jurídicas instrumentales. Pero es

⁴⁹⁵ Pascual García, José. La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público. Presupuesto y Gasto Público 60/2010. p.125. *En los últimos años puede apreciarse en el Derecho financiero un tránsito en el que el epicentro se desplaza desde el concepto de Hacienda Pública, al de sector público, y desde el concepto de gasto o ingreso público al de actividad económico-financiera del sector público, de consecuencias imprevisibles. En el nuevo régimen se está perdiendo la unidad que ha caracterizado al ordenamiento presupuestario hasta fechas recientes. La configuración de sus instituciones cardinales (Presupuesto, Contabilidad, Tesoro Público, Estabilidad presupuestaria y Control interno) es ambivalente, de manera que presentan una modalidad rígida, aplicable a las entidades que forman parte de la Hacienda Pública y otra más flexible, aplicable a las entidades de los sectores empresarial y fundacional. La línea divisoria entre unas y otras entidades no siempre responde a unos criterios coherentes con la naturaleza de sus actividades y forma de financiación: numerosas entidades del sector administrativo se acogen a la modalidad segunda en todas o en alguna de las vertientes de su actividad económico-financiera. Paralelamente, estas entidades abandonan frecuentemente el Derecho administrativo para regirse por el derecho privado. En otras ocasiones entidades que se integran en la Hacienda Pública se valen para la realización de obras y servicios públicos de entidades instrumentales que se rigen por el derecho privado y que se sitúan, no ya fuera de la Hacienda Pública, sino incluso del sector público administrativo. Todo ello da como resultado que la a huida del Derecho Administrativo, LGP, ley vertebradora del ordenamiento presupuestario estatal y paradigma del autonómico y local, esté derivando, de hecho, a regular unas instituciones hacendísticas tipo y, dentro de ellas, unas modalidades, de las de las que se echa mano por las normas de creación de los nuevos entes en función del régimen que se quiera conferir a cada organismo, sin una planificación que responda a criterios predecibles.*

⁴⁹⁶ Pascual García, José. *La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público.* Presupuesto y Gasto Público 60/2010. p 111.

obligado preguntar si ere resultado, claramente pretendido, es o no legitimo o, más simplemente, jurídicamente posible.

Al estar implicado en la operación el propio legislador, parece inicialmente que cualquier posible límite tendría que ser de rango constitucional. Silvia del Saz ha creído poder justificar la existencia en la Constitución de una “reserva de Administración” o de Derecho Administrativo, de forma que todo intente de eludir esta reserve en favor de entes creados ad hoc para someterlos a otro régimen -o curiosamente, a ninguno, como pretendía el asombroso apartado 5 del artículo 6 LGP de 1988- distinto del administrativo, que tiene un explícito soporte constitucional (legalidad de la Administración, interdicción de la arbitrariedad, obligación de promover la igualdad, régimen de presupuestos públicos y de control del Tribunal de Cuentas, control de la legalidad y de los fines por los Tribunales contencioso-administrativo) sería inconstitucional. A su vez, Borrajo afirma que, sin necesidad de incluir demasiados contenidos en la Constitución, los principios que esta impone a los «poderes públicos», cualquiera que sea su disfraz, pueden y deben ser impuestos por el juez ordinario, es evidente por de pronto, que la Constitución impone deberes⁴⁹⁷

García de Enterría, consciente del carácter que va tomando la cuestión, se plantea el problema de la posible libertad de elección, por parte de la Administración. Si es posible que elija su actuación en uno u otro ordenamiento jurídico, público o privado, a su conveniencia, o por el contrario, se debe de considerar una reserva en favor del ordenamiento jurídico público. Así, afirma que es la legalidad (artículos 9.3 y 106 CE) y no la libertad lo que está en la base misma de la actuación de los poderes públicos, es el gobierno de las leyes y no, de los hombres.⁴⁹⁸

⁴⁹⁷ García de Enterría afirma que *De manera especial hay que subrayar que es la legalidad (artículos 9.3 y 106) y no la libertad lo que está en la base misma de la actuación de los poderes públicos, y que ello no es un prurito, de los juristas, como alguien pudiera creer, sin una exigencia indeclinable del principio democrático mismo, en cuanto que la Ley es la “expresión de la voluntad popular” (Preámbulo de la Constitución), única legitimada para el mando; la democracia es, inexcusablemente, government by laws, not by men. En su opinión, en base al principio democrático y a las exigencias constitucionales, se debería proceder al “levantamiento del velo” de las personas jurídicas utilizadas como vehículo de huida de las normas jurídico-públicas.* García de Enterría, Eduardo. *Curso de derecho Administrativo*, 2011, 15ª edición, p. 425.

⁴⁹⁸ García de Enterría, Eduardo. *Curso de derecho Administrativo*. 15ª edición. 2011, pág. 426. *Esas exigencias, ¿imponen la inconstitucionalidad de las Leyes que parecen querer dispensar de ellas? No creemos que resulte (al menos en todos los casos) imprescindible ese peso previo. ¿Será capaz, por su parte, el juez ordinario de imponer la observancia de esos deberes constitucionales? Es razonable*

El fenómeno de la huida tiene su principal expresión en la búsqueda de fórmulas alternativas a las de la contratación pública, a través de personificaciones privadas,⁴⁹⁹ aunque estas sean de propiedad exclusivamente públicas.⁵⁰⁰

Ramallo Massanet ve en las nuevas formas de colaboración público privada, también una huida del derecho administrativo y del presupuesto.⁵⁰¹

b) La nueva gestión pública

Con la denominación, comúnmente aceptada de Nueva Gestión Pública, se va instalando una corriente de pensamiento que persigue la creación de una Administración Pública eficiente y eficaz, que satisfaga las necesidades reales planteadas por los ciudadanos al menor coste posible.

En su planteamiento inicial se trata de un intento de superación del modelo burocrático tradicional que, según sus detractores, ha quedado obsoleto ante el crecimiento y nuevos sectores de actuación del sector público, que exigen un replanteamiento de los sistemas de gestión. Esta modificación de los sistemas de gestión llevará implícita una revisión de los sistemas de control. López y Ortiz destacan que los nuevos modelos de gestión pública suponen una concepción distinta respecto de la actuación de control.⁵⁰²

La Nueva Gestión Pública nace en el Reino Unido en la época de los gobiernos conservadores presididos por Margaret Thatcher,⁵⁰³ últimos años 70 y primeros años 80, en el contexto de la crisis económica existente en los países occidentales en aquellos

dudarlo, porque se trata de un campo que no es en el que se mueve ordinariamente y cuyos efectos sobre un tráfico jurídico privado de base no resultarán ordinariamente de discernimiento fácil o simple. El juez ordinario (civil, penal, social) está habituado, ello es cierto, a aplicar la doctrina del “levantamiento del velo», que permite localizar al titular real por debajo de la vestidura de una personificación

⁴⁹⁹ Nieto de Alba, Ubaldo. “Ética y control ante la corrupción y en el blanqueo de capitales”. Revista española de control externo nº 23. 2006, pág. 19

⁵⁰⁰ Martínez Martí, Gabriel. El régimen jurídico de contratación aplicable a las sociedades. Revista Valenciana de Economía y Hacienda Nº 3 – III/2001, p. 74.

⁵⁰¹ Ramallo Massanet, Juan. “El control externo en las nuevas formas de colaboración público privada”. Revista española de control externo, 2007, n.º 26, p. 21.

⁵⁰² López Hernández, Antonio M. y Ortiz Rodríguez, Domingo. *El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas, en La ciencia de la contabilidad*. Doctor Mario Pifarré Riera. Ed. Universidad de Barcelona, p. 505.

⁵⁰³ Barzelay Michael, “The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue”. University of California Press, 2001. p. 66.

años, como reacción a las dificultades de respuesta de las administraciones a una situación que empieza a sobrepasar los modelos imperantes desde el fin de la Segunda Guerra Mundial.

El propio Dictamen del Consejo de Estado (número 1270/93, Sección 5ª, de 2 de diciembre de 1993) al anteproyecto de LCAP llamaba la atención a la ampliación en los últimos años del régimen contractual jurídico-privado, proceso que, por mucho que pueda parecer conveniente desde la perspectiva de la eficacia y la agilidad de dichas actuaciones, no debería llegar hasta el extremo de desconocer la naturaleza pública de los entes actuantes, ni menos aún, dejar sin posibilidades de aplicación práctica, los principios constitucionales de obligada observancia por todas las Administraciones Públicas. Sin embargo, la doctrina de este Consejo de Estado tampoco ha modulado una solución adecuada a la creciente huida del derecho administrativo en el caso del régimen contractual aplicable a las empresas públicas. Para ello, desde la concepción teórica de la Nueva Gestión Pública,⁵⁰⁴ se plantean una serie de sistemas de control, con el objetivo de obtener una plena transparencia de los procesos, planes y resultados para que, por un lado, perfeccionen el sistema de elección y, por otro, favorezcan la participación ciudadana. Esta nueva filosofía de la gestión se tiende a planear como contrapuesta al modelo administrativo tradicional, el burocrático, cuya principal

⁵⁰⁴ Brusca, Isabel. “Treinta años de investigación en contabilidad y gestión pública en España”. Revista de contabilidad, ISSN 1138-4891, 2010, vol. 13, n.º 2, p. 179. *Estas reformas se enmarcan en la filosofía de la denominada Nueva Gestión Pública (New Public Management, NPM), donde la información se orienta preferentemente a la toma de decisiones. La NPM implicó una concepción diferente de la rendición de cuentas y la responsabilidad pública, y por lo tanto, un cambio en los sistemas contables, caracterizados por la disminución o eliminación de las diferencias entre el sector público y el sector privado y el énfasis de la rendición de cuentas en términos de resultados (Hood, 1995). Esto llevo por ejemplo a la adopción del criterio de devengo en los sistemas contables públicos, no ausente de problemas y dificultades que en ocasiones todavía están pendientes de superarse (Arnaboldi y Lapsley, 2009; Barton, 2009; Lapsley, Mussari y Paulsson, 2009). Los orígenes de la NPM se sitúan en los años 80 en la administración pública de Reino Unido y aún a día de hoy puede decirse que se trata de una filosofía que está en vigor como motora del cambio de las administraciones públicas a nivel internacional. Para Lapsley (2009), existen cuatro aspectos que caracterizarían en estos momentos la NPM: a) continuo recurso a consultores y asesores externos para la transformación del sector público, con un impacto debatible, b) revolución digital y e-gobierno como herramientas demodernización, c) atrincheramiento de la sociedad de la auditoria, en la que el cumplimiento tiene primacía, y d) la trascendencia de la gestión de riesgos en el sector público. El autor hace una reflexión sobre cada una de ellas y argumenta que pueden tener más de frustración que de éxito.*

Nuestro país se ha insertado igualmente en esta tendencia internacional y en las tres últimas décadas la contabilidad y gestión de la administración pública ha experimentado un importante proceso de modernización y normalización orientado también por la filosofía de la NPM.

preocupación es el cumplimiento de la ley y la garantía de los derechos de los ciudadanos ante la Administración, donde radica la legitimidad de la actividad alegando hasta el punto que, el cumplimiento correcto de los procedimientos administrativos se puede anteponer a la consecución de objetivos.⁵⁰⁵

A partir de aquí, se pretende una disminución del ámbito objetivo y subjetivo de ejercicio de la función interventora,⁵⁰⁶ para ser sustituido este vacío por el control financiero.⁵⁰⁷

Montesinos Julve apunta que en torno de la nueva gestión pública, también implica una mayor apertura de las entidades públicas a la competitividad, y el énfasis en la satisfacción del ciudadano, conlleva una necesaria actualización de los mecanismos de control.

Pero esto no significa que este cambio de perspectiva, se haga para destruir y debilitar a las entidades dedicadas al control del sector público, que han de actuar también como herramientas para la defensa y justificación del sector público.

En su opinión los problemas financieros en el sector público exigen un control y un freno al gasto, por lo que la única solución evitar las injusticias y recortes, es prescindir de todo aquello que o bien no es lo adecuado para satisfacer las necesidades públicas, o bien de lo que es ineficiente y así no tener que prescindir de las prestaciones sociales, por lo que es en éste problema básicamente donde se ha de centrar el objetivo de la función fiscalizadora.⁵⁰⁸ Ordoki, también considera necesario avanzar en esta línea.⁵⁰⁹

⁵⁰⁵ Entre otros *vide* García Sánchez, Isabel María M. «La nueva gestión pública: evolución y tendencias», en Presupuesto y Gasto Público, 2007, n.º 47. y Montesinos Julbe, Vicente. “Nuevos ámbitos de la fiscalización pública”. Revista Española de Control Externo, 2000, n.º 4.

⁵⁰⁶ Así lo constata Orón Moratal. Orón Moratal, Germán .Controles del principio de estabilidad presupuestaria: de Derecho interno y control europeo. Encuentro de derecho financiero y tributario “desafíos de la hacienda pública española” (4.a parte) Estabilidad presupuestaria. Instituto de Estudios Fiscales DOC. n.o 18/2012, pág. 49

⁵⁰⁷ Así ha sucedido en las Universidades públicas. Orón Moratal, Germán . El presupuestario en las Universidades públicas. Auditoría pública nº 10, 1997, pág. 40

⁵⁰⁸ Para Montesinos Julve, *Si los desequilibrios financieros en el sector público imponen un control y un freno en su crecimiento, el único camino para evitar las injusticias y los recortes lineales, que siempre recaen sobre los más desfavorecidos, será el de la racionalización de sus estructuras organizativas. Habrá que recortar y prescindir de lo malo y lo ineficiente de las organizaciones antes que recortar las prestaciones sociales que alivian a los más débiles y que, deseáramos, constituyesen conquistas irrenunciables del Estado del Bienestar.*

Hemos de tener en cuenta que, en general, en el ámbito que aquí nos interesa, la Nueva Gestión Pública, implica una tendencia hacia la desregulación, subordinando la actuación pública a la consecución de los objetivos fijados, más que al cumplimiento del procedimiento como fin en sí mismo. También implica una tendencia a la descentralización funcional que genera la creación de entes y agencias.⁵¹⁰ Ambas características, como ya hemos indicado, plantearon nuevos retos desde la perspectiva del control.

c) El cuestionamiento de la función interventora

Esta tendencia queda muy gráficamente descrita por Parrés García,⁵¹¹ que considera que la función interventora, como modalidad tradicional de control que es, al tener un carácter preventivo y focalizado en el principio de legalidad, se corresponde con un contexto en el que la administración pública que, había de garantizar, unos modos de actuar respetuosos con un ordenamiento jurídico, tal y como es propio de un Estado de Derecho. No obstante, en el contexto actual se ha vuelto obsoleta, no porque el control ya no deba atender al principio de legalidad, sino porque debe atender también a otros principios. En su opinión, la función de control se ha vuelto multidimensional y multidisciplinar.⁵¹²

Esta modernización y estas exigencias afectan también, y de forma muy especial, a la auditoría y a los órganos institucionales de control externo, que deberán suministrar el entramado de control necesario para garantizar un adecuado funcionamiento de la gestión pública y los mecanismos adecuados para llevar adelante su adecuado pilotaje. Para ello, no cabe duda que debe revisarse el alcance de las auditorías y adaptar los trabajos a las nuevas tendencias de la gestión y tecnología de la información. Montesinos Julve, Vicente. Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas. Revista Española de Control Externo, Enero 2000, n.º4, p. 73.

⁵⁰⁹ Ordoki Urdazi, Luis M^a. *La necesidad de una transformación radical de las Instituciones de Control Financiero Externo en España*. Auditoría Pública, 2012, nº 57, pp. 30 y 31.

⁵¹⁰ Para Montesinos Julve, la reciente crisis ha puesto en cuestión éste modelo de gestión. Montesinos Julve Vicente. Transparencia y responsabilidad en el sector público: el papel de la información financiera en tiempos de crisis. Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2009, n.º 87, p. 26.

⁵¹¹ Parrés García, Alejandro. *Un modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de Canarias*. Auditoría Pública, 2010, nº 50, p. 35.

⁵¹² “Transparencia y función pública”. Rojas Llanos, Noemí. Revista española de control externo, 2005, nº 20, p. 195.

Así, con toda esta base doctrinal, y también el correspondiente soporte normativo, se constata un progresivo retroceso de la función interventora, en beneficio del control financiero en muchos ámbitos, no sólo desde el punto de vista subjetivo, sino también del objetivo. Este es el punto de vista de Caamaño Alegre, para quien la evolución legislativa se encamina a desplazar los controles previos hacia controles a posteriori, a través de elemento como los gastos exentos de fiscalización, o la fiscalización previa limitada, lo que implica el retroceso de la función interventora, frente al avance del control financiero.⁵¹³

Pero esta disminución de la función interventora, se produce en un entorno que ve como un burocratismo inaceptable, que también trasciende a los órganos de control externo. Fanlo Lora⁵¹⁴ destaca que, en el control externo, disminuye la importancia de la mera función de control de legalidad, frente a los ámbitos que abarca el control financiero,

⁵¹³ Caamaño Alegre, José *¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio Hacienda? Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública. auditoria Pública*, nº 38, p. 66. *La pérdida de terreno del tradicional control previo ha alcanzado además, si bien de forma desigual, a su triple vertiente: objeto, contenido y sujetos sometidos. En cuanto a lo primero, se ha registrado una tímida ampliación de la lista de actos exentos de fiscalización previa. De los dos que contemplaba la Ley General Presupuestaria de 1977, se ha pasado a los seis del actual artículo 151 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP). Sin olvidar que en los pagos a justificar y los anticipos de caja fija, aun en caso de no cumplirse las condiciones legales para su exención, la propia naturaleza de la operación tiende a reducir el alcance de la fiscalización previa, desplazando el peso del control hacia el examen posterior de los estados contables y su confrontación con la documentación acreditativa del gasto. En lo que respecta al contenido general de la función interventora, su principal recorte vino dado por el establecimiento de la fiscalización limitada previa (ahora llamada “fiscalización e intervención previa de requisitos básicos”) para casi todos los tipos de gastos del Estado y los OOAA sometidos a dicha función. Bien es cierto, sin embargo, que más que hallarnos ante una limitación de los extremos a comprobar por el Interventor, lo que se limitó fueron los extremos susceptibles de originar reparos suspensivos (Mañez 1995, p. 20). E incluso tales extremos se han ido ampliando en virtud de los acuerdos del Consejo de Ministros y de la nueva LGP, por lo que el contenido de la función interventora, aunque menor que antaño, sigue siendo bastante amplio. Así pues, la mayor pérdida de terreno de la función interventora puede estimarse producida en la vertiente de los sujetos expuestos a tal modalidad de control. Ya la LGP de 1977 circunscribía su aplicación a la Administración del Estado y sus Organismos autónomos, precisándose luego que sólo se aplicaría a éstos cuando fuesen de carácter administrativo (artículo 21 de la Ley de Presupuestos para 1989).*

⁵¹⁴ Para Fanlo, *La deseable evolución del estrecho control de legalidad a un control de gestión (eficacia y economía), al ejercicio de una función fiscalizadora, valorativa, posibilitado por las mismas leyes organizativas del Tribunal de Cuentas (recuérdese la posibilidad de remitir Memorias o Informes anuales, bien a las Cortes o al Gobierno, relativos «a la Cuenta General de cada presupuesto, haciendo las observaciones y proponiendo las reformas a que dieran lugar los abusos advertidos en la recaudación y distribución de los fondos públicos», como decía la Ley del Tribunal de Cuentas de 1870), había quedado reducida a eso mismo, a una posibilidad legal, escasa o nulamente utilizada, al acaparar la función jurisdiccional los siempre escasos medios del Tribunal de Cuentas.* Fanlo Lora, Antonio.

Estas nuevas tendencias que han pretendido, en muchos casos de manera bienintencionada, cambios en el modelo de control, tampoco han estado exentos de intentos destinados, pura y simplemente, a la supresión de cualquier tipo de control previo de legalidad. La razón era considerarlo un estorbo al desarrollo de las políticas legitimadas por los ciudadanos a través de las elecciones, bastando única y exclusivamente, o en el control externo del Tribunal de Cuentas, o el jurisdiccional de los tribunales de Justicia, y, eso sí, la ratificación de la política efectuada, a través de las elecciones.⁵¹⁵

En este entorno, no fueron tantas las opiniones que se han enfrentado a los planteamientos que hemos descrito y que, a veces, se han aceptado como un axioma. Esta corriente se ha negado a compartir el carácter excluyente de los términos legalidad-eficacia, y recordando que el mandato del artículo 103.1 de la CE es terminante al respecto: la eficacia administrativa se impone como principio de actuación de la Administración, pero sin menoscabo alguno de la sumisión plena de esta a la Ley y al Derecho. El problema no es, pues, escoger uno de los dos elementos, sino al establecer las condiciones con el fin de las cuales la actuación de la Administración, siendo conforme a Derecho, también sea efectiva desde el punto de vista de la satisfacción de los intereses generales.

Una gran mayoría de las voces que han sostenido la necesidad de mantenimiento de la función interventora, coexistiendo con el control financiero en aquellas actividades de la administración que requieren una mayor agilidad en sus actuaciones, han procedido del

Relaciones del tribunal de cuentas con las Cortes Generales: la comisión mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas. p. 331.

⁵¹⁵ Nieto critica que la desaparición de controles previos se haya hecho sin incremento de responsabilidad de los gestores. Ubaldo Nieto de Alba, Ubaldo. Control del sector público: perspectivas de futuro. Revista española de control externo, 1999, n.º1, p. 16.

campo profesional más que del académico,⁵¹⁶ como es el caso de Larrainzar, opiniones manifestadas con el riesgo de ser tachadas, sin más, de corporativistas.⁵¹⁷

⁵¹⁶ P.e. Lazo Vitoria, Ximena. *El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio*. Documento de trabajo 156/2010. Fundación Alternativas, pp. 27 y 28.

Esta modalidad de control fue incorporada por la legislación presupuestaria prácticamente coincidiendo con la entrada en vigor de la Constitución de 1978. Desde entonces y hasta la aprobación de la nueva LGP de 2003, el control financiero ha debido enfrentarse a variados obstáculos que, como ya se ha expuesto, han incidido directamente en su adecuado funcionamiento. En primer término, cabe citar la deficiente técnica legislativa empleada para su regulación.

Hasta tiempos muy recientes, el citado control ha carecido de un estatuto legal mínimo, es decir, de un conjunto de normas encargadas de fijar sus objetivos, modalidades y los efectos derivados de su ejercicio. La claridad y adecuada sistematización de las instituciones, especialmente las de nuevo cuño, son requisitos sine qua non para su correcta comprensión. Ello no sólo desde el punto de vista de sus destinatarios, sino también de los operadores encargados de su aplicación. En realidad, las sucesivas leyes presupuestarias han dedicado una especial atención a la función interventora, la más tradicional y la que, por tanto, plantea menos interrogantes, dejando prácticamente enunciadas el resto de modalidades que conforman esta función (Lazo Vitoria, 2008, 211-227).

En segundo lugar, el adecuado conocimiento del contenido y alcance de los nuevos parámetros económicos –por oposición de aquéllos estrictamente jurídicos– también ha sido un aspecto problemático en esta materia. En efecto, no es lo mismo, por ejemplo, determinar si la oferta para la construcción de un puente sobre un río cumple con los requisitos legalmente previstos que precisar, en cambio, si dicha solución es la más eficaz, dadas las características de las poblaciones afectadas y el tráfico previsto. O si resulta más conveniente la construcción de un túnel o, incluso, si el objetivo previsto se puede alcanzar mediante un medio diverso, como sería mantener el trazado de transporte existente y establecer algún tipo de beneficio fiscal para toda la zona afectada.

Los citados parámetros requieren ser comprendidos por quienes van a ser los encargados de su aplicación (órganos gestores), así como por los encargados de su control. Ello contrasta significativamente con la forma en la que, en su momento, se introdujo esta institución

al Derecho español: “parecen haber sido conocidas únicamente por sus autores, un grupo de especialistas del Ministerio de Hacienda, sin que se haya logrado comunicar el contenido de las mismas y sus potenciales beneficios al resto del aparato estatal” (Barea: 1989, 12-13).

⁵¹⁷ Larrainzar opina que, Larrainzar, Jesús. *Revista de Hacienda Local* nº 90 p. 594 *A lo largo y ancho de los últimos veinticinco años la función interventora ha sufrido ataques continuados para tratar de convertir su imagen en una función interruptora de la gestión pública, sin embargo y a pesar de ello la misma no sólo ha resistido toda la presión que han puesto, por una parte la clase política, y por otra grupos de profesionales que han tratado de introducir en la actuación administrativa las técnicas anglosajonas de control del gasto público, sin tener en cuenta la cultura administrativa vigente durante doscientos años en este país. Si ha existido una palabra que haya sido utilizada más frecuentemente al debatir sobre la actuación de la Administración Pública o del ejercicio de cualquier función administrativa, y aún más si esta función es la de control, esta ha sido la palabra “democracia”. Y su utilización siempre lo ha sido para desautorizar la acción administrativa, más que para reforzarla como si democracia y burocracia fuesen incompatibles, cuando el respeto a la legalidad es precisamente el fundamento del carácter democrático de la Administración.*

Tampoco se han desconocido las limitaciones de la función en los estudios efectuados por profesionales. Así Sánchez Revenga señala que las ventajas de la función interventora son inherentes a su sencillez.⁵¹⁸ El interventor comprueba con carácter previo el cumplimiento de los requisitos establecidos, y autoriza la continuación del expediente, si el contenido del mismo se ajusta a la normativa aplicable y, en caso contrario, lo rechaza. Sus desventajas principales son, que aporta rigidez a los procedimientos de gestión al tener que comprobar una por una todas las decisiones de gastos en todos sus trámites, y que se limita a la simple comprobación de la regularidad y de la legalidad, sin aportar opinión sobre la oportunidad o la eficiencia del gasto. Es por ello, que tiene que ser complementado con carácter general con las actuaciones de control financiero.

No ha sido tampoco ajena a esta corriente de opinión la experiencia de la Unión Europea. En sus inicios optó por un sistema de control, sin influencia anglosajona, de corte francés, con un sistema parecido a lo que nosotros entendemos por fiscalización previa. El crecimiento que supuso para la Unión el ingreso de nuevos países y la asunción de nuevas competencias conllevó una dificultad en la práctica de la fiscalización previa, que la llevó a un cierto colapso, con una disminución de los elementos a revisar, e incluso a visados superficiales. En enero de 1999 el Parlamento Europeo, al haberse descubierto una serie de fraudes en el seno de la Comisión, aprobó una Resolución, a raíz de la cual se nombró un Comité de Expertos para que analizase las razones que impidieron la detección de las citadas irregularidades y propusiese, al mismo tiempo, una reforma tendente a evitarlos en el futuro. El sistema de intervención previa fue muy criticado, en 1999, por el comité de expertos, nombrado por el Parlamento Europeo, con la conformidad de la Comisión, en dos informes: *Comité d'experts indépendants, Premier Rapport sur les allégations de fraude, de mauvaise gestion et de népotisme à la Commission européenne*, 519 en marzo de 1999; y un

Sin embargo, la extensión con que, como hemos visto, está concebida y Los retrasos que produce en la actividad administrativa, entre otras razones, han dado motivo a ciertas críticas a esta modalidad de control, sugiriéndose por algunos autores que el control interno de legalidad se lleve a cabo a posteriori o por medio de muestreo o se limite a los actos de mayor importancia.

⁵¹⁸ Sánchez Revenga, Jaime. Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público. Ed, 2010, p. 522.

⁵¹⁹ Se puede consultar en http://www.europarl.europa.eu/experts/report1_fr.htm

*Second Rapport sur la réforme de la Commission. Analyse des pratiques en vigueur et propositions visant à porter remède à la mauvaise gestion, aux irrégularités et à la fraude,*⁵²⁰ en septiembre de 1999.

En el primer informe, el Comité comprueba que el control previo, ejercido por la DG XX, es un procedimiento que no funciona correctamente, puesto que “la mayor parte de las irregularidades constatadas se habían beneficiado de un visado favorable de la intervención”. Por ello, propone en su Segundo Informe incluso la supresión del visado previo y el establecimiento expreso de un Sistema de auditoría Interna profesional, independiente y responsable únicamente ante el Presidente de la Comisión.

El Comité de expertos llega a afirmar que afirma que:

*En el mundo de la gestión financiera internacional, el sistema de control ex ante de las instituciones de la Comunidad es algo antediluviano (sic) y corresponde a una visión superada de un control que ofrece una doble seguridad, que concede poca importancia al sentido de la responsabilidad personal del «gestor», y pone el acento en los aspectos formales de las operaciones de modo que, en realidad, no puede ser efectivo más que en un entorno en el que se procese un número relativamente limitado de propuestas financieras.*⁵²¹

Esta sustitución del clásico control interno previo llevado a cabo por órganos especializados, a los que se reserva una revisión posterior, es una de las tendencias que se está realizando en organizaciones públicas de diversos países. Se ha implantado, por ejemplo, en la administración de la Unión Europea, donde cada departamento elige entre sus funcionarios a los encargados del control interno y de la gestión de gastos y pagos, que queda al margen del personal que no pertenece a la organización como trabajador. El nombramiento de ordenador se regula en el artículo 65 -3 3 Reglamento (Ue, Euratom) No 966/2012 Del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2012 sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión y por el que se deroga el Reglamento (CE, Euratom) no 1605/2002 del Consejo. Se prevé que

⁵²⁰ Se puede consultar en http://www.europarl.europa.eu/experts/default_fr.htm

⁵²¹ Second Rapport sur la réforme de la Commission. Analyse des pratiques en vigueur et propositions visant à porter remède à la mauvaise gestion, aux irrégularités et à la fraude, punto 4.6.4, p. 117.

cada institución delegue, respetando las condiciones establecidas en su reglamento interno, las funciones de ordenador en un empleado con la cualificación adecuada. En sus normas administrativas internas tiene que regular el personal en el que delegará las funciones de ordenador, el alcance de las competencias delegadas y si los delegatarios pueden subdelegar dichas competencias.

El ordenador es competente para ejecutar los ingresos y gastos de acuerdo con los principios de buena gestión financiera, así como debe garantizar la legalidad y la regularidad de los mismos.

En paralelo, el artículo 66-2 carga la responsabilidad del control interno al ordenador. A estos efectos, el ordenador delegado de cada institución, de conformidad con el artículo 32 y con las normas mínimas aprobadas por la institución en la que se inserta, y en función de los riesgos asociados al entorno de gestión y a la naturaleza de las acciones financiadas, ha de poner a punto una estructura organizativa y sistemas de control internos idóneos para la ejecución de sus competencias.

El establecimiento de la estructura organizativa y sistemas de control, ha de ser respaldado por un análisis del riesgo exhaustivo que tenga en cuenta su rentabilidad.

El sistema se cierra en el artículo 68-4, con la extensión del régimen de responsabilidades que se puedan derivar, que recae única y exclusivamente en el ordenador, que es enteramente responsable de la correcta utilización de los fondos que gestiona, de la legalidad y regularidad de los gastos sujetos a su control y de la exhaustividad y exactitud de la información transmitida al contable.

Cada operación ha de ser objeto, según el artículo 65-5 de al menos un control previo basado en un análisis de los documentos y en los resultados disponibles de los controles ya realizados, en relación con los aspectos operativos y financieros de la operación.

Atendiendo una lógica de separación entre gestor y controlador se establece que para cada operación revisada, el personal encargado de la verificación de una operación será distinto de los que iniciaron y que no esté subordinado a ellos.

Dentro de esta primera fase del control, también se pueden implantar controles a posteriori para verificar las operaciones ya aprobadas a raíz de los controles previos, es decir como comprobación de la corrección de los controles, por lo que pueden organizarse por muestreo en función del riesgo.

El mismo artículo 65-5, siguiendo con la lógica antes descrita, establece que los controles previos serán efectuados por personal distinto de los encargados de los controles a posteriori. Para su objetividad y garantía, el personal encargado de los controles a posteriori no estará subordinado a los miembros del personal encargados de los controles previos.

Este cambio de sistema, previsiblemente, no se limitará a simplemente a una mera redistribución de funciones entre órganos gestores y de control dentro de la administración, sino que también influirá en el modo de actuar del control externo. Así lo constata Ruiz García,⁵²² cuando afirma:

La Comisión ha reformado el control interno, transfiriendo esta función a los propios gestores (los Directores Generales), que deberán organizar sus sistemas de control de acuerdo con las normas establecidas. El recientemente creado Servicio de Auditoría Interna es el encargado de garantizar el funcionamiento eficiente de los sistemas de control puestos en práctica por cada Director General.

La reforma ha tenido una incidencia directa en el ejercicio del control externo realizado por el Tribunal de Cuentas Europeo, en particular, en lo que se refiere a la elaboración de la declaración de fiabilidad. La metodología del Tribunal se orientará aún más hacia la evaluación de los sistemas de supervisión y control. El Tribunal deberá considerar las declaraciones de los Directores Generales en la conformación de su opinión y utilizar los informes de la auditoría interna en el proceso de planificación y ejecución de sus propias fiscalizaciones.

4.6 REGULACION EN LA LEY 47/2003. EL CONTROL FINANCIERO PERMANENTE

La LGP, en vigor desde el 1 de enero de 2005, clarifica y sistematiza el control interno,⁵²³ regulando de forma detallada el control de carácter posterior, distinto de la

⁵²² Ruiz García, Eduardo. Rendición de cuentas y control externo. Revista española de control externo, Nº 17. Mayo 2004, pág. 144.

⁵²³ La necesidad era sentida por amplios sectores. Vide p.e. Bandres Moliné, Eduardo. “La reforma de la legislación presupuestaria”. Revista española de control externo, 2002, nº 11, p. 15.

función interventora,⁵²⁴ agrupándolo en dos modalidades: el control financiero permanente y la auditoría pública.⁵²⁵

En el Capítulo III del Título VI de la Ley 47/ 2.003 se regula el control financiero permanente. La atribución de un Capítulo específico a esta modalidad de control interno, considerada como un instrumento esencial para el seguimiento y control del principio de estabilidad presupuestaria, supone asimismo una novedad en relación a la legislación anterior (donde solo se recogía su ámbito de aplicación), sometiéndose su ejercicio a un Plan Anual de Control Financiero Permanente con objeto de asegurar su planificación y sistemática. Este Plan anual deberá ser propuesto por los Interventores delegados respectivos y aprobado por la IGAE.

Se trata del control financiero permanente cuando se realiza por la Intervención Delegada destacada en el Centro, Organismo Autónomo, Entidad Pública empresarial o entidad correspondiente, sin perjuicio de las actuaciones que de forma especial se realicen por la ONA, a lo largo de todo el ejercicio.

Lazo destaca el refuerzo de esta función, lo que, previsiblemente, hará aumentar su eficacia.⁵²⁶

El control financiero permanente incluye, según el 159 de la LGP las siguientes actuaciones:

- Verificación del cumplimiento de la normativa y procedimientos aplicables a los aspectos de la gestión económica a los que no se extiende la función interventora. Es lógico dado que el 144 LGP, como objetivo del control interno destaca, verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.
- Seguimiento de la ejecución presupuestaria y verificación del cumplimiento de los objetivos asignados a los programas de los centros gestores del gasto y verificación del balance de resultados e informe de gestión. También coherente con el citado artículo que exige del control interno verificar el adecuado registro y contabilización de las

⁵²⁴ Según Miaja Fol, es con la nueva LGP cuando adquiere madurez el sistema de control interno. Miaja Fol, Miguel. *Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas*. Documentación Administrativa. n.º286-287, p. 212.

⁵²⁵ Rodríguez Castaño destaca este cambio frente a la regulación anterior. Rodríguez Castaño, Antonio-Ramón. "Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público". Revista española de control externo, 2005, n.º 19, p.146.

⁵²⁶ Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal*. Ed, 2008, p. 233.

operaciones realizadas, reflejo en las cuentas y estados que, deba formar cada órgano o entidad y el cumplimiento de los objetivos asignados a los centros gestores del gasto en los Presupuestos Generales del Estado.

- Informe sobre la propuesta de distribución de resultados a que se refiere el artículo 129 de esta Ley.

- Comprobación de la planificación, gestión y situación de la tesorería.

- Análisis de las operaciones y procedimientos, con el objeto de proporcionar una valoración de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones en orden a la corrección de aquéllas.

Además, incluye todas actuaciones previstas en la LGP y en las demás normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público estatal, que están atribuidas a las intervenciones delegadas.

- En los departamentos ministeriales y entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, verificar, mediante técnicas de auditoría, que los datos e información con trascendencia económica proporcionados por los órganos gestores como soporte de la información contable, reflejan razonablemente las operaciones derivadas de su actividad. La Intervención General de la Administración del Estado establecerá el procedimiento, alcance y periodicidad de las actuaciones a desarrollar.

Según la Circular 1/2009, de 16 de Septiembre de la Intervención General de la Administración del Estado sobre Control Financiero Permanente, el ejercicio del control financiero permanente comprende tanto las actuaciones de control que anualmente se incluyan en el correspondiente plan de control financiero, como las actuaciones atribuidas a las intervenciones delegadas, regionales y territoriales a en las demás normas presupuestarias y reguladoras de la gestión económica del sector público estatal. Entre otras destaca los informes a las bases reguladoras de la concesión de subvenciones, las actividades relacionadas con la asistencia a mesas y juntas de contratación previstas en la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, y los informes en materia de modificaciones de crédito a que se refiere el artículo 63 de la Ley General Presupuestaria.

También incluye evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realiza de acuerdo con los principios de buena gestión financiera y, en especial, los previstos en la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Las actuaciones se han documentar en informes periódicos, además de un informe anual comprensivo de los resultados de las actuaciones de control financiero permanente que se hayan llevado a cabo durante el ejercicio. Es la esencia, pues como afirma Rodríguez Castaño, *la forma de ejercicio del control financiero se concreta mediante la emisión de informes.*⁵²⁷

Las actuaciones y el alcance específico fijado para ellas no son aleatorias o a voluntad de las distintas intervenciones delegadas, sino que obedecen a un objetivo general y se determinan en el plan anual de control financiero permanente que es elaborado y aprobado por la IGAE, si bien puede ser modificado cuando se produzcan circunstancias que así lo justifiquen.

4.7 EL CONTROL FINANCIERO EN LAS CORPORACIONES LOCALES

a) Primera regulación. El Real Decreto Legislativo 781/1986

La reforma de los sistemas de control interno de la gestión económico financiero que se produce con la entrada en vigor de la LGP del 77, no se introdujeron, y de manera renqueante, hasta varios años después en el mundo local, de manera que siguió manteniendo la función interventora como única técnica.

El control financiero inicia su andadura en la normativa local, si bien de forma indirecta, a través de la Ley LRBRL. Su artículo 5-E-a), en la redacción original, otorgaba a la LGP, el carácter de norma supletoria en materia de Haciendas Locales, lo cual incluía la regulación del control interno. Siguiendo esta idea de unificación de los sistemas de control, el artículo 454-1 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, remite a los artículos 16 y 17 de la LGP, y concordantes, como modo de ejercicio de las funciones de control y fiscalización en las entidades locales.

⁵²⁷ Rodríguez Castaño, Antonio-Ramón. “Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público”. Revista española de control externo, 2005, n.º 19, p. 145.

Ahora bien, no es hasta la publicación de la LHL, cuando aparece por primera vez regulado de manera específica. La LHL no siguió el sistema de referencia a la legislación general presupuestaria, y prefirió el redactado ya conocido. Con posterioridad a la publicación de la LHL, la STC 214/1989, de 21 de diciembre de 1989, declaró inconstitucional el citado artículo 5 de la LRBRL en su totalidad.⁵²⁸

⁵²⁸ La argumentación del Tribunal es la siguiente: *Afirma la Generalidad de Cataluña con carácter general que el artículo 5 de la L.R.B.R.L. incurre en inconstitucionalidad dado el criterio sectorizador del régimen local del que parte y en atención, también, a su carácter meramente interpretativo de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía, lo que se traduce en una reasignación evidente de las competencias distribuidas entre el Estado y las Comunidades Autónomas establecidas por el bloque de la constitucionalidad. En todo caso, añade la recurrente, no puede admitirse su carácter básico, ya que se limita a hacer una enumeración meramente interpretativa de las fuentes del Derecho por las que habrán de regirse las Corporaciones Locales, sin establecer, por tanto, una regulación material efectiva que venga a fijar un mínimo común denominador normativo, que es en lo que se traducen las normas básicas.*

Dejando de lado la argumentación basada en la presunta concepción sectorializada que alienta a juicio de la Generalidad, en este artículo, las dos restantes razones se encuentran muy estrechamente relacionadas entre sí. Es su carácter básico el que da a la norma su fuerza de obligar a las Comunidades Autónomas y es esta vinculación de las Comunidades Autónomas a su contenido la que la hace inadmisibile como norma interpretativa

Esta argumentación compleja debe ser atendida. El precepto impugnado establece el orden de prelación de normas aplicables a las distintas materias que conciernen a la Administración Local, situando en primer lugar los contenidos en la propia Ley, que tiene así efectivamente una pretensión de superioridad ordinamental, que se hace explícita en su exposición de motivos. En cuanto que enumera las normas aplicables en una materia en la que la competencia legislativa está dividida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, el precepto ha de ser entendido, en consecuencia, como una norma interpretativa de lo dispuesto en el bloque de la constitucionalidad respecto de esta materia. Es esta naturaleza de norma meramente interpretativa, sin contenido material alguno, la que hace el precepto constitucionalmente ilegítimo. El orden de fuentes en un ordenamiento compuesto es el establecido por el bloque de la constitucionalidad, sin que uno de los elementos de esta realidad compuesta, en este caso el legislador estatal, pueda imponer a todos los demás, como única interpretación posible, la que el mismo hace. Es cierto que al usar de sus facultades legislativas sobre las materias de su competencia, tanto el Estado como las Comunidades Autónomas han de operar a partir de un determinado entendimiento del bloque de la constitucionalidad. Tal entendimiento, que puede ser también denominado, si se quiere, interpretación, se produce entonces, sin embargo, en conexión con una materia determinada, no como criterio abstracto de interpretación y podrá ser siempre corregido por este Tribunal a través de las oportunas vías procesales.

No es este, sin embargo, como es obvio, el contenido del precepto que ahora analizamos. Prescindiendo de la afirmación preliminar de la prioridad absoluta de la propia L.R.B.R.L. que naturalmente existirá en la medida en la que sus preceptos puedan apoyarse en los títulos competenciales que el Estatuto ostenta, el resto de los párrafos que el artículo 5 contiene establecen como queda dicho, un orden de prelación de fuentes que será correcto en la medida en que coincida con lo dispuesto en el bloque de constitucionalidad, e incorrecto en cuanto se aparte de él. En cuanto tal coincidencia exista, el precepto es en consecuencia superfluo...

La posición del TC, ha hecho que el legislador en materia de presupuestos y control local, vea con recelo la remisión sin más al bloque normativo en materia de control de la LGP, lo que unido a la inacción de las propias corporaciones locales, es la razón del escaso avance del control financiero en la realidad local.

La introducción del control financiero, al igual que en el sistema estatal, tiene como objetivo comprobar respecto de los entes sometidos al mismo, el funcionamiento en el aspecto económico-financiero, la adecuada presentación financiera y el cumplimiento de las normas que le sean de aplicación, así como del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos y del análisis del coste de funcionamiento y rendimiento de los respectivos servicios e inversiones.

No obstante su plasmación legal, han sido muy escasos los municipios que han desarrollado un auténtico sistema de control financiero. Es necesario tener en cuenta que la necesaria formación en técnicas de auditoría, que se requiere para poder ejercer un auténtico control financiero, es casi inexistente en la inmensa mayoría de los municipios españoles. Este problema hace que desde los órganos de control interno no se proponga a los órganos decisorios de la corporaciones la adopción, vía bases de ejecución del presupuesto o por reglamentos específicos, que inicien la práctica de controles financieros, con lo que el problema se retro alimenta y no se llega a adquirir una cultura del control financiero.

b) La Ley Reguladora de las Haciendas Locales

La regulación legal sigue inamovible desde su introducción, que es una reproducción, aunque con algunas variantes, como veremos más adelante, del definido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

La refundición llevada a cabo por Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, tampoco introdujo ningún elemento nuevo, respecto del control financiero establecido en la redacción original. Tal vez motivado por la situación antes descrita, tampoco se ha aprobado desde 1988 ninguna disposición complementaria que lo desarrolle.

Vemos pues, un muy diferente asentamiento del control financiero entre el Sector Público Estatal y el Local, habiendo seguido el primero desde 1977 una importante evolución normativa y un esfuerzo de puesta en marcha. Este, no ha sido el caso del

Sector Público Local, que siempre ha ido a la zaga y donde son muy escasas las corporaciones que realizan un auténtico control financiero,⁵²⁹ por lo que el control interno se circunscribe, básicamente a la función interventora, quedando prácticamente sin control desde las intervenciones, tanto las entidades públicas empresariales como las sociedades mercantiles, e incluso, en alguno de los casos en los que se hace, no se documenta y posteriormente no se remite al Pleno para su conocimiento, sino que tan sólo, se trata de una mera constatación por parte del interventor de cómo hace las cosas un determinado ente.

Tampoco ha ayudado la confusa redacción del TRLRHL, que no sienta de manera clara e inequívoca la competencia del órgano interventor como único órgano competente para el ejercicio del control financiero. El artículo 203, en su redacción original, actual 222 en el TRLRHL, parece buscar la ambigüedad cuando afirma que, *los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora así como los que se designen para llevar a efecto los controles financieros y de eficacia*. En todo caso falta la rotundidad de su coetáneo, el artículo 17 de la TRLGP, *El control de carácter financiero se ejercerá por la Intervención General de la Administración del Estado*, ya que la legislación local no concreta quien los designa. Ya de Rovira Mola puso de manifiesto esta indefinición del titular del órgano encargado de llevar a cabo el control financiero.⁵³⁰ De la misma opinión son Ros Serra y Carbonell Vila.⁵³¹

De hecho la realidad confirma la oscura dicción del TRLRHL, pues no siempre los controles financieros se ejercen por la intervención del ente local. La Moción de 20 de julio de 2006, del Pleno del Tribunal de Cuentas, sobre el control interno, gestión de personal y contratación en la Entidades Locales es tajante al constatar la no exclusividad de la intervención en el ejercicio de del control financiero:

⁵²⁹ La Moción de 20 de julio de 2006, del Pleno del Tribunal de Cuentas, sobre el control interno, gestión de personal y contratación en la Entidades Locales lo constata esta falta de ejercicio del control financiero. *En las fiscalizaciones llevadas a cabo por el Tribunal, se ha puesto de manifiesto que la función del control financiero no se ejerce en la mayoría de las Entidades, ni respecto a la propia Entidad ni a sus entes dependientes y, en los casos en que se realiza, dicho control no se documenta según establece la normativa mediante informe que junto con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, se remita al Pleno para su examen.*

⁵³⁰ De Rovira Mola, Albert. *Manual de Derecho Presupuestario* EAPC Ed, 1990. Op Cit, p.296.

⁵³¹ Ros Serra, David y Carbonell Vila, Tomás. VVAA. *La Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Federació de Municipis de Catalunya*, 1989, p. 232.

Respecto a las facultades del personal controlador, el artículo 222 del TRLRHL establece que los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora así como los que se designen para llevar a efecto los controles financiero y de eficacia, ejercerán su función con plena independencia recabando cuantos antecedentes consideren necesarios. En algunas entidades en las que se llevaron a efecto los controles financiero y de eficacia, éstos no fueron realizados por funcionarios con habilitación de carácter nacional, sino por otro personal del Ayuntamiento detrayendo así de estos funcionarios, las funciones de control, además de presentar este personal mayor dependencia funcional de los órganos de gobierno.

El Tribunal de Cuentas en el Informe de Fiscalización de los contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías en las Entidades Locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006 de 29 de octubre de 2.009, claramente considera que es una función atribuida en exclusiva, a los interventores, integrantes de las subescalas de Habilitación Nacional, Interventores y Secretarios o Secretario-Interventor, la función pública de control interno, en su triple condición, a tenor de lo previsto en el artículo 92-1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL)

De la lectura del artículo 222TRLRHL, podemos entender, que si en una interpretación lógico sistemática, la mantenida entre otros por González Pueyo, 532 o Ferran Dilla y Cabello Rodríguez,⁵³³ no se puede concluir otra cosa que la atribución en exclusiva y no

⁵³² Gonzalez Pueyo, Jesus, Arnal Suria Salvador, Comentarios al Texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales. Editorial El Consultor. Ed. 2.005 pag.1410 y 1411La primera condición esta obviamente refrendada en la expresión literal del artículo que habla de los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora, así como los que se designen (expresión en que, de acuerdo con una ortodoxa interpretación gramatical, el pronombre relativo tiene como antecedentes el sustantivo «funcionarios») para llevar a cabo los controles financiero y de eficacia.

La segunda, aunque no expresa en el precepto, debe necesariamente deducirse, a nuestro juicio, del hecho de que el apartado 3 b) del artículo 92 LRBRL reserva a los con habilitación nacional el control y la fiscalización interna de la gestión económico-financiera, sin que entre las excepciones del apartado 4 del mismo artículo se incluya la relativa a dicho control, que, sin embargo, ratifica en el artículo 136.1, al regular el órgano responsable del control y de la fiscalización interna.

⁵³³ Ferran Dilla, Jorge y Cabello Rodríguez, M^a Luisa. La externalización del control económico-financiero en el ámbito local a la luz del reciente Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas. Revista Española de Control Externo. N^o 33, pág. 49 *Efectivamente, la atribución competencial del control financiero está encomendada a la Intervención Municipal y, a su través, a los funcionarios de habilitación ahora estatal que tienen atribuida esa competencia, que, por ello mismo, se convierte en una función y competencia ajena al ámbito exclusivamente local y pasa, indirectamente por mor de esa*

compartida a la intervención de estas funciones, no es menos cierto que cuando el legislador local lo ha querido dejar sentado de forma indubitada, lo ha hecho.

Así el 136 LRBRL, claramente otorga la competencia del control financiero a la intervención.

La función pública de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia, corresponderá a un órgano administrativo, con la denominación de Intervención general municipal

Su titular necesariamente ha de ser nombrado entre funcionarios de Administración local con habilitación de carácter estatal. El contrasentido entre ambas legislaciones, la estatal rotunda y la local, digamos común, ambigua, es enorme, sobre todo si tenemos en cuenta que el artículo 136, por su ubicación en el Título X de la LRBRL, es exclusivamente aplicable a los grandes municipios, que, en todo caso son los únicos que podrían disponer de algún personal al margen del interventor, capacitado para abordar el control financiero. La realidad cotidiana es que los municipios a los que no les resulta aplicable el artículo 136, haya pensado en lo que haya pensado el legislador en la atribución de la competencia, no tienen ninguna estructura al margen de la intervención, que pueda abordar un control financiero. Lo que, en principio, parece una sangrante contradicción, probablemente, en mi opinión, no es nada más que el fruto de dos momentos legislativos diferentes, el primero, el antiguo artículo 203 nace inmerso en el proceso antes descrito de un cierto desprestigio los controles internos, mientras que el segundo, el 136 responde a una situación en la que, años antes, se han producido sonoros escándalos de corrupción, que han puesto de manifiesto la necesidad del mantenimiento de los controles clásicos, junto con el mayor control presupuestario instaurado por las primeras leyes de estabilidad.

No obstante la redacción de la ley es la que es, sin una atribución clara de la competencia, como mínimo de manera exclusiva a la Intervención, siendo preciso acudir a otras normas para deducir la competencia del interventor, lo cual no ocurre en la legislación presupuestaria general, que la atribuye expresamente a la IGAE. Por otra

atribución, a convertirse en manifestación de una competencia compartida o con participación de otros ámbitos públicos. Así, función y funcionarios no lo son tanto de la Administración Local como en la Administración Local.

parte, se ha de ser consciente de que el legislador local no está pensando en exclusiva en el órgano interventor como único y exclusivo competente para el control financiero.⁵³⁴

Valgan de muestra, además del citado 136 de la LRBRL, las regulaciones de control interno autonómicas que han querido seguir el modelo de la LGP de asignación clara y tajante al órgano encargado del control interno el control financiero, lo han hecho. A modo de ejemplo, podemos citar el Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de finanzas públicas de Cataluña, que en su artículo 64 establece que La Intervención de la Generalidad con plena autonomía respecto de los órganos y entidades sujetos a fiscalización tendrá las facultades siguientes:

- a) Ser el centro de control interno.
- b) Ser el centro directivo de la contabilidad pública atribuida a la Generalidad de Cataluña.
- c) Ser el centro de control financiero.

En el mismo sentido artículo 86 del Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, prevé que:

1. La Intervención General de la Junta de Andalucía es el superior órgano de control interno y de contabilidad pública de la gestión económico-financiera de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus entidades instrumentales.
2. El control interno comprende el ejercicio de la función interventora y el control financiero.

Tampoco podemos olvidar que la STC143/2013, de 11 de julio de 2013, dictada en el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra la la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Generalitat de Cataluña, puede introducir nuevas dudas. En su argumentación, el abogado de la Generalitat censura que el control de eficacia este

⁵³⁴ Biosca López Francisco Javier. *La apariencia de control en la administración local por los habilitados estatales*. Auditoria Pública, 2010, nº 52, p. 74.

atribuido en el artículo 136 LBRL a la Intervención general municipal, pues, en su opinión, implica una valoración de la gestión y de la función ejecutiva llevadas a cabo por los órganos de gobierno del Ayuntamiento, que, afirma el abogado de la Generalitat, sólo pueden ser enjuiciadas en relación con los objetivos políticos determinados por dichos órganos.

El Tribunal sentencia que:

En cuanto a la otra tacha planteada, debemos recordar que los criterios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público están constitucionalizados (artículo 31.2 CE) y que el llamado “control de eficacia” es uno de los aspectos expresamente incluidos dentro del control financiero tradicionalmente encomendado a la Intervención General de la Administración del Estado, que tiene por objeto comprobar que la actuación, en el aspecto económico-financiero, de los servicios, organismos autónomos, sociedades y demás entes públicos estatales se ajusta al ordenamiento jurídico así como a los principios generales de buena gestión financiera (artículo 2.3 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen del control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado). Pues bien, ni el control de eficacia atribuido por el artículo 136 LBRL a la Intervención general municipal ni la circunstancia de que ello implicaría una valoración de la gestión económico-financiera llevada a cabo por los órganos de gobierno del Ayuntamiento suscitan reparos de índole constitucional, sino todo lo contrario, pues todo ello se ajusta plenamente a los principios generales de buena gestión financiera parcialmente constitucionalizados en el artículo 31.2 CE. Por otro lado, en relación con la Intervención General de la Administración del Estado se precisa que “el control de eficacia se realizará sin perjuicio del que cada departamento ministerial, en el ámbito de sus competencias, pueda desarrollar en esta materia, por sí mismo o en colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado” (artículo 2.3 del Real Decreto 2188/1995). Nada impide partir del mismo criterio en el ámbito de la legislación básica estatal sobre régimen local y a propósito de la Intervención general municipal, de forma que procede concluir que el control de eficacia encomendado a la Intervención general municipal no tiene por qué excluir el control que cada órgano municipal quiera desarrollar, en el ámbito de sus competencias, sobre su gestión económico-financiera.

Por todo ello, debe descartarse que los artículos 122.5 d), 135.3 y 136 LBRL vulneren la autonomía local.

Cierto es que en la legislación local no existe nada equivalente al artículo 2.3 del Real Decreto 2188/1995, pero, también queda clara la postura del Tribunal, el control de eficacia encomendado a la Intervención general municipal no tiene por qué excluir el control que cada órgano municipal quiera desarrollar, lo que marca un criterio que, si bien se hace más difícil su extensión al control financiero, implica una interpretación del significado del artículo 222, por nuestro más alto Tribunal, que, no podemos dejar de considerar, tampoco al interpretar la exclusividad o no de la encomienda del ejercicio del control financiero a la Intervención municipal, en los municipios de régimen común. Esta postura queda ratificada por la entrada en vigor del artículo 85 de la Ley 40/2015, que hace compatible el control de eficacia del departamento y el de la IGAE, respecto de los controles previstos de eficacia y supervisión continua.

En sentido contrario, la Ley 27/2013, en su art 213 modificado por la Ley 27/2013, como ya hemos comentado, al mismo tiempo que incluye dentro de las funciones de control interno la función de control financiero, incluida la auditoría de cuentas, y función de control de la eficacia, obliga a los interventores de las Entidades Locales *a remitir con carácter anual a la Intervención General de la Administración del Estado un informe resumen de los resultados de los controles desarrollados en cada ejercicio*, con lo que parece querer reafirmar la competencia, y en todo caso, serían los únicos con trascendencia legal.

Anteriormente hemos referido la situación de “soledad” en la que se encuentran la gran mayoría de los interventores locales. Es evidente que la dicción legal no es especialmente tentadora para que el interventor local se anime a afrontar el control financiero sin una competencia definida de manera indubitada, cuando ya tiene suficientes quehaceres. La conjunción de todas estas circunstancias hace que el control financiero sea una práctica escasamente extendida en el mundo local, salvo en grandes corporaciones.

La regulación local está establecida en el artículo 220 TRLRHL, con una formulación más amplia en el estricto rango legal que su equivalente cronológica, el TRLGP, aunque sin posterior desarrollo reglamentario. Según el citado artículo *El control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes.*

Posteriormente, confundiendo objeto con fin, afirma que tiene por *objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.*

En lo que hace referencia al *modus operandi* del control financiero establece una remisión a las normas de se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público.

Como resultado del control efectuado habrá de emitirse informe escrito en el que se haga constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen practicado. Los informes, conjuntamente con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, serán enviados al Pleno para su examen.

Por ello podríamos definir el control financiero en el ámbito local como la forma de ejercicio de las funciones de control interno que tiene por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos, entidades públicas empresariales y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes informando al Pleno acerca de la adecuada presentación de la información financiera, mediante informe escrito del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos, todo ello realizado por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del sector público.

4.8 EL CONTROL FINANCIERO EN LA LEY ESPECIAL DE BARCELONA

La LEB claramente establece una función compartida, pero de manera bien curiosa. Según el artículo 74,

La función de control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento económico-financiero de los servicios y se llevará a cabo mediante auditoría externa a las cuentas anuales individuales y consolidadas del Ayuntamiento, de sus organismos autónomos locales, de sus entidades públicas empresariales y de las Sociedades Mercantiles, sin perjuicio de las funciones que correspondan al Interventor.

El artículo 73 después de atribuir a la Intervención General del Ayuntamiento la condición de órgano encargado de la fiscalización, le confiere las funciones recogidas en el apartado 2 del artículo 214 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, no las del artículo 136 de la LRBRL, las de los municipios de gran población y en, este caso, abiertamente reconoce el legislador la no encomienda, al menos en exclusiva a la intervención del control financiero.

También se limita, de entrada el objeto del control financiero. Parece que se quiere circunscribir al estricto hecho de *comprobar el funcionamiento económico-financiero de los servicios*, excluyendo, intencionadamente o no, el resto de los objetivos del control financiero, y casi en especial, comprobar el cumplimiento de la normativa y directrices que les rigen y, en general, que su gestión se ajusta a los principios de buena gestión financiera y en particular al cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de equilibrio financiero.

¿Qué sentido tiene esta exclusión, cuando los redactores de la LEB conocían el contenido del actual artículo 157 de la LGP? Lo más probable es que el legislador lo que pretenda es, establecer una obligatoriedad de la auditoría anual de las cuentas del Ayuntamiento y de las entidades de él dependientes, aunque fuera de carácter exclusivamente financiero, y no encuentra mejor forma de expresarlo que denominar a esta obligación control financiero, ya que en este momento el TRLRHL no habla de auditoría. Creemos que el sentido es el mismo que se da en la DA quinta del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, aunque ya hemos visto, los auditores de cuentas, sólo pueden tener la condición de coadyuvante en el sector público, si que, según esta disposición, es posible la emisión de un informe de auditoría de cuentas destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros. En estos casos los informes de auditoría de cuentas que se emitan por los auditores de cuentas a estos efectos, sí que están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En el caso de Barcelona, tiene el sentido de su acceso a los mercados internacionales de capital.

Nos encontramos aquí, no obstante, ante el único caso en el derecho positivo español de una administración pública territorial que está obligada legalmente a someter sus cuentas anuales a una auditoría externa, pero con un posible efecto colateral la

limitación del contenido del control, al estrecho cauce marcado por el artículo 74 de la LEB, con exclusión de las restantes posibilidades.

¿Cuál es el sentido de la expresión *sin perjuicio de las funciones que correspondan al Interventor*? ¿Pretende el legislador abandonar el sistema general de control por funcionarios públicos, e introducir una brecha privatizadora en el ejercicio del control de entes, incluso incardinados dentro del sector público administrativo? Creemos que no. De otra manera no haría las remisiones que hace la LEB al TRLRHL, y tampoco podemos prescindir de que la LRBRL, que no olvidemos que tiene el carácter de ley básica, en su artículo 92 reserva a funcionarios con habilitación de carácter nacional el ejercicio de las funciones de control interno, y ya hemos visto que el 136 CE otorga al Tribunal de Cuentas las funciones de control externo de todo el sector público, además de las propias de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña. Por lo tanto, la solución no puede ser otra que la que más adelante comentamos, se trata de una auditoria meramente financiera, que no excluye las competencias del interventor. Aquí podemos colegir que, o bien el interventor, por la remisión que hace la LEB al 214 TRLRHL, tiene las plenas competencias para el ejercicio del control financiero, aunque con las limitaciones que antes hemos referido, porque el artículo 136 LRBRL, no es aplicable al Ayuntamiento de Barcelona por la exclusión que hace el artículo 1-3 de la LEB⁵³⁵, del Título X de la LRBRL, o bien considerar que sus competencias para el control financiero se limitan, siguiendo la dicción del TRLRHL, al ejercicio del control financiero, como complemento de la función interventora, en aquellos ámbitos en los que se realiza de forma previa limitada.

Para acabar con la LEB, haremos mención a las cuestiones de competencia, realmente singular, pues nos encontramos pues ante el hecho de compartir una función dos

⁵³⁵El artículo 1-3 de la LEB establece que: *En materia de organización de los municipios de gran población, únicamente serán de aplicación al municipio de Barcelona las siguientes previsiones del Título X de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local:*

La posibilidad de delegación de la convocatoria y presidencia del Pleno en uno de los concejales, prevista en el artículo 122.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local.

La posibilidad de nombrar como miembros de la Junta de Gobierno Local u órgano que la sustituya, a personas que no ostenten la condición de concejales, siempre que su número no supere un tercio de sus miembros, excluido el Alcalde, así como la previsión relativa al número de miembros electos precisos para su válida constitución, contemplada en el artículo 126.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local.

órganos distintos, uno cierto, la Intervención General y otro ignoto, que no la podrá además ejercer por sí mismo, puesto que necesariamente la ley exige que se haga por auditorías externas, sin concretar si serán meramente financieras, de regularidad o de qué tipo, aunque al referirse a las cuentas anuales, toda parece indicar que debería ser financiera.

La duda sobre el órgano encargado del control financiero al margen de la Intervención General, no puede ser otro que el Alcalde, por la cláusula residual de competencias en favor del Alcalde que establece el 21-1-s de la LRBRL al afirmar que corresponden al Alcalde las competencias que expresamente le atribuyan la leyes y aquellas que la legislación del Estado o de las comunidades autónomas asignen al municipio y no atribuyan a otros órganos municipales.

De todas maneras esta regulación cabe entenderla superada por la disposición adicional sexta de la Ley catalana 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas, que exige que

los entes locales que en su ámbito territorial de actuación tienen un número superior a cincuenta mil habitantes, o cuando su presupuesto global anual supera los cincuenta millones de euros, deben someterse a auditorías financieras, en los términos previstos por la normativa de haciendas Locales, las cuentas de las entidades de su sector público, en concreto, de los organismos autónomos, las sociedades mercantiles, las fundaciones, los consorcios y, en general, cualquier entidad que esté participada mayoritariamente por aquellos entes y que no esté sometida a fiscalización previa. Dichas auditorías se llevarán a cabo bajo la dirección o la supervisión de los interventores respectivos.

Estas auditorías han de someterse a conocimiento de los órganos de gobierno de los entes locales, con carácter previo a la remisión a la Sindicatura de Cuentas. Además se publicarán en las sedes electrónicas corporativas.

También se ha de tener en cuenta la disposición adicional segunda, párrafos 1 y 2, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por último la LEB en el artículo 75 establece que

La función de control de eficacia tendrá por objeto la comprobación periódica de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y el rendimiento de las actividades y servicios e inversiones municipales.

La LEB deja a la elección municipal el órgano competente para llevarlo a cabo. Su ejecución será competencia de órganos especializados, encargados del control de la gestión, que determine el Reglamento orgánico municipal.

En este caso sí que se excluye expresamente el régimen previsto en el TRLRHL.

No obstante, este tipo de control todavía no ha sido desarrollado por el Reglamento orgánico municipal.

4.9 CONTROL FINANCIERO DE LOS INGRESOS

Como ya hemos referido anteriormente la evolución de las normas tributarias, ha reducido a la mínima expresión en la Administración del Estado los ingresos de contraído previo, dada la exacción por auto-liquidación de sus principales figuras impositivas.

Por ello la LGP estableció la posibilidad de que se pudiera sustituir la fiscalización previa de derechos por la toma de razón en contabilidad y actuaciones comprobatorias posteriores utilizando técnicas de muestreo o auditoria; Su fundamento teórico es similar al de la fiscalización limitada de los gastos. Se acepta que la toma de razón de las liquidaciones practicadas en vez de proceder a su fiscalización previa obedece a la necesidad de agilizar su respectiva gestión y descansa en la hipótesis razonable de que el examen de una muestra representativa de lo actuado baste para mantener el control de legalidad sobre el conjunto de las actuaciones, determinándose el carácter potestativo de esta sustitución mediante modificación legal introducida por la Disposición Adicional Octava de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987.

Esta situación tuvo una duración muy corta ya que en el artículo 130 de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, se vuelve a modificar el artículo 95 de la Ley General Presupuestaria, haciendo imperativa la

sustitución de la fiscalización previa por la toma de razón y comprobaciones posteriores.

Este planteamiento adquiere la consagración definitiva al recogerse en el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria adscribiéndola al Ministerio de Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda., con motivo de la creación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y la posterior Ley 18/1991, de 6 de junio, que establecen el no sometimiento a fiscalización previa de los actos de gestión tributaria de cualquier naturaleza o de los que se deriven derechos de contenido económico.

En desarrollo de lo anterior se dictó por la Intervención General del Estado la Circular 2/1993, de 3 de marzo de 1993 por la que se establece el ejercicio del control posterior de derechos e ingresos previsto en el artículo 95.6 de la Ley General Presupuestaria, excluyendo de su ámbito de aplicación a la gestión y recaudación de los derechos e ingresos que corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se establece artículo 103-6 de la Ley 31/1990 que:

La Agencia estará sometida de forma exclusiva a control financiero permanente a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado.

Los actos de gestión tributaria de cualquier naturaleza o de los que se deriven derechos de contenido económico, dictados por Órganos de la Agencia, no estarán sometidos a fiscalización previa, sin perjuicio de las actuaciones comprobatorias posteriores que en ejecución del control financiero permanente, determine la Intervención General de la Administración del Estado.

Teniendo en cuenta que La Agencia Estatal de Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, y de aquellos recursos de otras Administraciones y Entes Públicos nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por Convenio

Esto implica, en la práctica, la desaparición de la fiscalización previa en materia de ingresos, que es regulado por primera vez mediante la Circular 2/1992 de 2 de marzo de 1992, y, posteriormente, por la circular 2/1996 de 30 de abril de 1996.

La aprobación de la LGP ha introducido la modalidad específica de auditoría denominada auditoría de la cuenta de los tributos estatales.

En el ámbito, local el artículo 200.4 de la LRHL ya recogió esta posibilidad de sustituir la fiscalización previa de derechos por la toma de razón en contabilidad y por actuaciones comprobatorias posteriores utilizando técnicas de muestreo o auditoría, mediante acuerdo del Pleno, de forma similar a la que estableció la LGP para los derechos de la Administración del Estado. Ya hemos comentado al hablar de la función interventora el diferente papel de la intervención local en la fiscalización de los ingresos respecto de la estatal, y de la no necesaria sustitución de la fiscalización previa por la toma de razón. En el caso de que el Pleno adopte el sistema de toma de razón, con posterior comprobación por auditoría, ¿es control financiero esta comprobación?

La mayoría de la doctrina local considera que no debe confundirse la función con la técnica, y que es un modo de facilitar el ejercicio de la función interventora sin producir dilaciones en la tramitación de los expedientes. Mata Remolins es rotundo al afirmar que *el control a posteriori de los ingresos es una competencia de la función interventora*,⁵³⁶ González Pueyo, sin ir tan lejos, no lo considera control financiero y Valle Torres, niega la condición de control financiero y en consecuencia, la aplicación necesaria de las NASP en las comprobaciones posteriores.⁵³⁷ A nuestro juicio, la

⁵³⁶ Mata Remolins, Luis. “El control limitado de los ingresos”. Revista de Hacienda Local n.º30, p. 767.

⁵³⁷ Valle Torres, José Luis. Un sistema de fiscalización para las Entidades Locales El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, n.º 18, Sección Colaboraciones, Quincena del 30 Sep. al 14 Oct. 2000, Ref. 2969/2000, pág. 2969, tomo 3. *En materia de ingresos se dice, tanto en el artículo 96 de la LGP como en el 197 de la Ley 39/88 que «cuando la disconformidad se refiera al reconocimiento o liquidación de derechos, la oposición se formalizará en nota de reparo que en ningún caso suspenderá la tramitación del expediente».*

Hay, sin embargo, una diferencia notable en la aplicación de esta norma en el ámbito estatal respecto al ámbito local y esta consiste en que en aquél se podrán interponer recursos o reclamaciones por el Interventor General y sus delegados en virtud de la legitimación activa que a estos órganos otorgan el artículo 6.1.c del RD 2244/79 por el que se reglamenta el recurso de reposición previo al económico administrativo y el punto 30.1.c del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativa (RD 391/96). En el ámbito local el Interventor no está legitimado para la interposición de reclamación ni recurso alguno, como tal Interventor, dejando a salvo su legitimación si ostenta como ciudadano, derecho subjetivo o interés legítimo.

indefinición procede del momento en el que se aprueba la primera versión de la LRHL, redactada en una época sin definición clara del control financiero, como hemos comprobado al hablar de las vicisitudes del control de ingresos en la década de los ochenta, pero en este caso es más un complemento de la función interventora, que un

En el ámbito estatal los reparos en ingresos nunca pueden ser previos al acto que se fiscaliza porque, según el artículo 95.6 de la LGP, la fiscalización previa es sustituida por la inherente a la «toma de razón» en contabilidad y sólo a posteriori se podrá verificar la corrección del contenido y de la forma de los actos y se formulará entonces el posible reparo según este mismo artículo

Quizás sea esta la razón por la que el reparo a los ingresos a que se refiere el artículo 96.2 de la LGP sea recogido implícitamente en el artículo 12 del RD 2188/95 cuando este habla de «control posterior de derechos e ingresos mediante el ejercicio del control financiero permanente». La redacción de este último artículo parece remitir el ejercicio de la fiscalización de ingreso a las normas que sobre «control financiero» se recogen en el Título III del reiterado RD 2188/95, en las cuales se sistematiza el método por el que se desarrolla dicho control, normas que, a su vez, se detallan hasta la minuciosidad y se complementan y desarrollan en las Normas de auditoría del Sector Público.

En el ámbito local, la sustitución de la fiscalización previa de ingresos por la inherente a la «toma de razón» en contabilidad no es automática, sino previo acuerdo plenario, por lo que, si no existe tal acuerdo, persiste la fiscalización previa. Si existe el acuerdo plenario al que se refiere el artículo 200.4 de la Ley 39/88, entonces se añade a la toma de razón las «actuaciones comprobatorias mediante técnicas de muestreo o auditorías».

Ahora bien ¿hemos de identificar necesariamente estas actuaciones comprobatorias con lo que el artículo 12 del RD 2188/95 se menciona como «control financiero permanente»?

Si la respuesta es afirmativa, entonces habría que aplicar a estas «comprobaciones posteriores» las Normas de auditoría del Sector Público, en virtud del mandato, que, en tal sentido, da el artículo 201.3 de la Ley 39/88 sobre la adecuación del control financiero a tales normas.

Creemos, sin embargo, que no es así: el artículo 200.4 habla de «actuaciones comprobatorias posteriores» y no de «control financiero permanente» y por otra parte en el preámbulo que hace la IGAE en las Normas de auditoría (Resolución 1/9/98) se habla de «su posible extensión a otros ámbitos como sería la Administración Local». Posible, no obligatoria.

Podemos estar de acuerdo con que el «control financiero» realizado por los Entes Locales deba efectuarse de acuerdo con las Normas de auditoría del Sector Público debido al imperativo del artículo 201.3 de la Ley 39/88, pero estimamos que, debido a la diferencia de redacción entre el artículo 200.4 de la Ley 39/88 y el artículo 12 del RD 2188/95, las comprobaciones posteriores no son propiamente «control financiero posterior» en el sentido técnico de este último concepto y, por tanto, no son de aplicación forzosa a aquéllas las Normas de auditorías del Sector Público en la fiscalización de ingresos a posteriori en el ámbito local. Afirmación esta última que se ve reforzada por la alusión que se ha hecho anteriormente al carácter meramente posibilista de la extensión de las Normas que aparece en la Resolución antes referida.

La consecuencia de la conclusión apuntada puede llevar a la afirmación de que si la Entidad Local opta por sustituir la fiscalización previa de ingreso por la «toma de razón» más «comprobaciones posteriores mediante la utilización de técnicas de muestreo o auditorías», puede diseñar su propio modelo de verificación sin tener que someterse a la rígida sistematización de las reiteradas Normas o, si se quiere por el contrario, adaptarse a estas.

control financiero, lo cual no excluye que participe de muchas de sus características, ni tampoco la aplicabilidad de las NASP.

4.10 UNA ESPECIALIDAD, EL CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES

a) Concepto de subvención

La subvención constituye en la actualidad, una modalidad muy importante del gasto público, pese a lo cual hasta hace muy poco, era una de las más desreguladas.

La subvención, junto con los beneficios fiscales, siempre ha sido el elemento fundamental de la actividad de fomento, que junto a la de policía y a la de servicio, conforma la división clásica, establecida por Jordana de Pozas, de la actividad de las administraciones públicas. Para Albiñana es una forma más que tiene el Estado de participar en la actividad económica.⁵³⁸

De acuerdo con la definición del art 2 de la LGS, una subvención es toda disposición dineraria cuya entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios, y esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo que asimismo responda a un interés social o a una finalidad pública. Acepta así la LGS, la muy consolidada entre la legislación,⁵³⁹ doctrina y jurisprudencia concepción de la subvención como donación modal «*ad causam futurum*»,

El concepto de subvención que ha sido formulado por la Ley, tiene, por lo tanto, dos premisas básicas en las que se apoya. Por un lado la existencia de una disposición gratuita de fondos públicos, entendida en el sentido de ausencia de una contraprestación directa del beneficiario, y , por otro, la concurrencia de una finalidad u objetivo de

⁵³⁸ Albiñana García-Quintana, Cesar. “Naturaleza del control financiero en la Administración pública”. Revista española de derecho financiero, 1982, n.º 36, p. 616.

⁵³⁹ El artículo 24 del RSCL considera como subvención cualquier auxilio directo e indirecto valorable económicamente a expensas de las entidades locales, definición que sigue vigente y que está siendo frecuentemente utilizada por los tribunales. Así, p.e. el TSJCL en sentencia de 12-2-99 dice que *Las subvenciones, como medidas de fomento de la Administración en general, se articulan en auxilios directos o indirectos, valorados económicamente, que aquélla otorga a organismos o particulares que realicen o pretendan realizar actividades cuya promoción se pretenda.*

interés general, motivo por el cual se otorga la subvención. Esta última circunstancia, por otra parte ineludible para no incurrir en desviación de poder, se ha visto, en algunos casos, por la doctrina, como una contraprestación indirecta, en la medida en que el beneficiario de la subvención está obligado a destinar los fondos recibidos a la consecución de un fin concreto, y condiciona el régimen jurídico de las subvenciones, puesto que los procedimientos de comprobación de esta ayuda pública, encuentran su fundamento en la finalidad pública o el interés social, que ha de presidir todo el proceso de concesión y ejecución de las subvenciones.⁵⁴⁰

La LGP, se encarga de separar el control financiero de subvenciones, del control interno de la gestión económico financiera del sector público. Si bien ambas se encuentra encuadradas dentro del Título VI, denominado *Del control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado*, el artículo 140 remite el control de subvenciones y ayudas concedidas por los sujetos del sector público estatal y de las financiadas con cargo a fondos comunitarios, a lo establecido en la Ley General de Subvenciones y en la normativa comunitaria.⁵⁴¹

b) Evolucion de la normativa de control de las subvenciones

Como afirma Sesma Sánchez, es un control específico y diferente de la función interventora y del control financiero.⁵⁴² La especialidad surge del hecho que las actuaciones a realizar en el ejercicio del control financiero, no sólo se realizan *ad intra* de la administración, como es la regla del control financiero, y en general del control interno, sino que también pueden afectar a las personas beneficiarias de las

⁵⁴⁰ Ver Martínez Muñoz, Yolanda. *La comprobación de subvenciones públicas*. REDF, 2011, nº150, p. 489.

⁵⁴¹ Como afirma Sesma Sánchez, la ampliación del concepto de beneficiario por la LGS, amplía el ámbito subjetivo del control financiero Sesma Sánchez, Begoña. *El control financiero*. VVAA. *Comentarios a la Ley General de Subvenciones*. Civitas, 2005, p. 555.

⁵⁴² Sesma Sánchez, Begoña. *El control financiero*. VVAA. *Comentarios a la Ley General de Subvenciones*. Civitas, 2005, p. 531.

subvenciones,⁵⁴³ que si bien, evidentemente no son administración, si que han recibido fondos públicos.

El ámbito subjetivo del control de subvenciones, personas ajenas al ámbito de la administración concedente, es la causa, como señala Blasco Lang, de la exclusión del mismo, del ámbito del control interno, para residenciarlo en la legislación propia de las subvenciones.⁵⁴⁴

c) De la LGP a la LGS

Este carácter de disposición gratuita de fondos públicos, sin que exista una contraprestación, por sí solo, debería exigir una especial intensidad en el control de los mismos, si bien no siempre ha sido entendido así por el legislador. Además, la propia naturaleza de la subvención, conlleva la necesidad de control de la real utilización de los fondos públicos en la actividad subvencionada.

A diferencia del resto de la actividad de control interno, que queda circunscrita a la actividad interna del sector público, en el caso de la subvención, se hace necesaria una intromisión en datos y documentación de particulares, lo cual, desde el punto de vista jurídico, puede conllevar algunas fricciones con los derechos del beneficiario. Este es uno de los problemas que ha tenido que afrontar la LGS.

Las subvenciones, en su origen, se consideran como un gasto más de las administraciones, y, como tales, se someten al control a través de la función interventora.

⁵⁴³ Para Silva, del Barco y Fernández, la regulación del estatus jurídico del beneficiario, es el aspecto más destacado de la LGS. Silva Urién, Isabel. del Barco Fernández-Molina, Jesús. Arellano Pardo, Pablo. *La Ley General de Subvenciones: una aproximación a su alcance como legislación básica*. Presupuesto y gasto público, 2004, n.º 36, p. 28.

⁵⁴⁴ En su opinión, *La restricción de la regulación jurídica al control público en sentido estricto, remitiendo el control financiero de las subvenciones y ayudas públicas a la Ley General de Subvenciones, de resultas de lo dispuesto en el artículo 141 de la nueva Ley General Presupuestaria. El control financiero de subvenciones y ayudas públicas, nacionales o comunitarias, pertenece al género del control parapúblico por cuanto, y a pesar de que incide en la verificación y control del empleo dado a fondos públicos, opera sobre esfera de actividad empresarial, personal o institucional de determinados agentes sujetos con la Administración a una relación de sujeción especial por razón de la transferencia recibida*. Blasco Lang, José Juan. “El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria”, *Revista española de control externo*, 2004, vol. 6, n.º 18, p. 172.

Con la aprobación de la LGP en 1977, se produce el inicio de la función de control financiero sobre perceptores privados de subvenciones o ayudas públicas. Se regulaba en el artículo 18. Es el denominado “control para-público” por Albiñana.⁵⁴⁵

Por esta razón, en los comienzos de la aplicación del control financiero a las subvenciones generó, como vimos anteriormente, ciertos problemas de competencia entre los distintos cuerpos de funcionarios con competencias y los órganos administrativos, por ser titulares del control financiero. Aunque con algunas matizaciones, el R.D. 1124/1978 reconocía claramente la atribución de la competencia del control financiero, también en este campo, a la IGAE, pero hasta la reforma del TRLGP, introducida por el artículo 16-3 de la Ley 31/1990 la cuestión no quedó definitivamente zanjada. Esta modificación supuso tanto el reconocimiento legal de la competencia de la IGAE en el control financiero en materia de subvenciones, pero sin desconocer las facultades de control que también tiene el órgano otorgante de la subvención y desde la consideración de que el control de la utilización de las subvenciones públicas requiere de una sustantividad propia, en el ámbito del control de la gestión y destino de los créditos presupuestarios, esto es, del gasto público. Sustantividad y especialidad requerida de forma directa, además, por la normativa comunitaria.

La regulación anterior a la LGS, era básicamente dos simples artículos del TRLGP, el 81 y 82,⁵⁴⁶ completada con el artículo 141-1-f) según el cual, la no justificación de los fondos recibidos en concepto de subvención es uno de los supuestos de responsabilidad contable, que incluso puede llegar a ser penal en los casos previstos en el Código Penal.

⁵⁴⁵ Para quien en la versión *stricto sensu* del control financiero existen dos clases o modalidades: uno, el que llamo «público» y que se proyecta sobrentidades de esta naturaleza y, por tanto, formando parte del sector público; y otro, el que denomino «parapúblico» y que alcanza a unidades económico-privadas en consideración a las transferencias y demás ayudas o respaldos financieros que obtienen del sector público.

El común denominador de ambas clases de control financiero es la procedencia de los fondos y demás medios facilitados por el Estado, que por tanto es considerado como ente de cobertura genérica, total o de primer grado. Albiñana García-Quintana, Cesar. “Naturaleza del control financiero en la Administración pública”. Revista española de derecho financiero, 1982, n.º 36, p. 608.

⁵⁴⁶ Los artículos 81 y 82 de la LGP definían la subvención como toda disposición gratuita de fondos públicos a favor de personas o entidades públicas o privadas, para fomentar actividades de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público

Estas previsiones del TRLGP fueron desarrolladas reglamentariamente por el Real Decreto 2225/1993, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para la Concesión de Subvenciones Públicas. En su artículo 8 regulaba el control de subvenciones por remisión a la normativa presupuestaria.

Desde la aprobación de la LGP en 1.977, hasta la aprobación de la LGS, la actividad subvencionadora de los distintos niveles territoriales de administración, había crecido exponencialmente, suponiendo una muy importante cantidad de dinero público, y adquiriendo una importancia no tan distante de los gastos de personal o de la contratación pública, regulados, en muchos casos con minuciosidad, frente a lo parco de la normativa de las subvenciones públicas.

Esta falta de regulación de la materia colocaba a los órganos de control interno y externo en una situación de inseguridad en relación al alcance de sus competencias.⁵⁴⁷

Fue incluso puesta de manifiesto por el propio Tribunal de Cuentas en la Moción derivada de la actividad fiscalizadora sobre justificación y control de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, aprobada por Acuerdo plenario de 29 de julio de 1.993.

Después de relatar las dificultades de fiscalización de las subvenciones, concluye que:

Se considera particularmente necesario que, por una parte, se delimitar los perceptores a los que alcanza dicho deber y que, por otra, se definir reglamentariamente las obligaciones contables de los beneficiarios cuentadantes, concretando aspectos tan elementales como la estructura de las cuentas a rendir, el cauce y tramitación de las mismas, si estas han de ser las ordinarias del cuentadante o han de limitarse a reflejar las operaciones realizadas con las subvenciones recibidas, la exigencia de aportar una Memoria relativa a la aplicación de los fondos y el contenido de la misma y, en fin, todos aquellos otros que sean necesarios para despejar las dudas actualmente existentes sobre el contenido y procedimiento de tramitación de las cuentas....

Finalmente se considera conveniente que, sin perjuicio de que a corto plazo se solventen los problemas actualmente existentes adoptando las medidas anteriormente sugeridas, se estudie la oportunidad de promulgar una Ley General de Subvenciones

⁵⁴⁷ Díez Zurro, Alicia. "El control interno". Revista española de control externo, 2002, nº 10. 2, p.48.

que regule de forma sistemática y completa un fenómeno de tanta importancia económica y social dentro de la actividad financiera del Sector Público.

Estos problemas apuntados por el Tribunal de Cuentas también han sido sentidos por los funcionarios dedicados al control interno,⁵⁴⁸ y en muchos casos por las propias administraciones concedentes de subvenciones. Sirva como ejemplo la Sentencia de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2012,⁵⁴⁹ que pone de manifiesto las dificultades que expresa el Tribunal de Cuentas. Ante la escasa claridad de la normativa, no era infrecuente que los beneficiarios de subvenciones alegasen que la solicitud, por ejemplo de un extracto bancario, era una inadmisibles violación de la intimidad, lo que se utilizaba, en algunos casos, como táctica para impedir, o al menos, retrasar los controles financieros. Pese a su fecha, se juzga una situación anterior a la aprobación de la LGS, analiza el contenido y alcance de la obligación del sometimiento a los controles financieros por parte del beneficiario de una subvención en la situación anterior a la entrada en vigor de la LGS, y las posibles discrepancias surgidas, en relación a la justificación, entre el órgano gestor concedente de la subvención y la intervención. Da por sentado que el hecho de superar los controles del órgano que otorga la subvención, y que es el encargado de comprobar su corrección, no excluye la competencia de la Intervención General de la Administración del Estado para efectuar el suyo, y que podrá, en su caso, proponer el reintegro de la subvención concedida, y, en un primer término, considerada correcta por el concedente. Además, también acepta que la Intervención puede realizar una revisión completa tanto de la documentación, como de los registros contables del beneficiario.

La sentencia de la Audiencia Nacional, declara ajustada a derecho una resolución del Instituto Nacional de la Juventud por la que exigía el reintegro de una subvención a una asociación que la recurrente solicitó en los años 1997, 1998 y 1999 subvención para la realización de programas sociales incluidos dentro de las convocatorias efectuadas por el Instituto de la Juventud. La Directora General del Instituto de la Juventud concedió a la Entidad solicitante diversas subvenciones por un importe total que ascendió a 20.360.000 pesetas. (122.366,06 euros)

⁵⁴⁸ Díez Zurro, Alicia. “El control interno”. Revista española de control externo, 2002, n° 10, p.49.

⁵⁴⁹ SAN de diecinueve de septiembre de dos mil doce N° de Recurso: 161/2003.

El Director General del Instituto de la Juventud había acordado el reintegro por el beneficiario, de 143.371,12 euros (122.366,06 euros de principal, la cantidad concedida, más 21.005,05 euros de intereses) al estimar que se había producido incumplimiento por el recurrente (el beneficiario de la subvención) de la obligación de someterse al control financiero de la Intervención General de la Administración del Estado, por negarse a facilitar a esta sus registros contables completos, en relación con las subvenciones percibidas de dicho organismo los años 1997, 1998 y 1999.

Aunque inicialmente el Instituto Nacional de la Juventud había estimado justificados los gastos efectuados –esos años- respecto a los programas para los cuales se había otorgado la subvención, posteriormente la IGAE al efectuar el control financiero, discrepó de las actuaciones instruidas por el órgano gestor y consideró que no había quedado correctamente justificada la subvención, entre otros motivos, por no poder acceder a determinada documentación del beneficiario, la contabilidad, necesaria para el desarrollo del control. El órgano gestor, el Instituto Nacional de la Juventud, de acuerdo con lo resuelto por la IGAE en su control financiero, como ya hemos señalado, acordó el reintegro de la subvención.

La cuestión central planteada por la sentencia es la siguiente, si se encuentra entre las obligaciones impuestas por el antiguo artículo 81 del TRLGP, la obligación por parte del beneficiario, de facilitar a la Intervención General de la Administración del Estado sus archivos contables, o por el contrario, se encuentran protegidos por su derecho a la intimidad.

El 81 TRLGP, claramente imponía a los beneficiarios de las subvenciones, tanto el sometimiento a las actuaciones de comprobación, (...), y a las de control financiero que corresponden a la Intervención General de la Administración del Estado, en relación con las subvenciones y ayudas concedidas y a las previstas en la legislación del Tribunal de Cuentas, como comunicar a la entidad concedente o, en su caso, a la entidad colaboradora, la obtención de subvenciones o ayudas para la misma finalidad, procedente de cualesquiera Administraciones o entes públicos nacionales o internacionales.

Sentado esto, ¿ cuál era el alcance real de este sometimiento al control financiero?, o dicho de otra manera, ¿ hasta dónde alcanzan las facultades de la Intervención?.

En la sentencia, expresamente se afirma la competencia de la IGAE para recabar los datos contables en los siguientes términos:

La Sala, como se ha dicho, comparte el criterio de la sentencia de instancia y rechaza la argumentación de la apelante basada en la inviabilidad de que la IGAE recabe cuanta documentación estime necesaria y en concreto los registros contables, ya que tal exigencia como razona la sentencia de instancia en el fundamento quinto es conforme a derecho, como con toda claridad se deduce del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aplicable al caso, al igual que del 11.c) de la Orden de 28 de febrero de 1997, - Someterse a las actuaciones de comprobación, seguimiento e inspección de la aplicación de la subvención, así como al control financiero que corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado -.

“Por ello, como del hecho de sustraer del conocimiento del IGAE esta documentación ha devenido la imposibilidad por parte de la Intervención de comprobar el cumplimiento de las obligaciones de control a las que está sometido el beneficiario, atendida la naturaleza jurídica de la misma, control que está obligado a propiciar, se está en el caso de rechazar la oposición sustentada sobre el particular, por haber concurrido en un incumplimiento sustancial sin justificación alguna, debiendo con ello rechazarse el argumento de que la Administración le obliga a reintegrar en base a un mero juicio de sospecha, así como la llamada a una presunción invocada por la actora que está establecida para una materia ajena a la subvención, y extraña a la singular naturaleza de esta”.

La sentencia, aunque la cuestión planteada es, estrictamente, la posibilidad de acceso o no de la IGAE a la contabilidad del beneficiario, reconoce de una manera muy amplia las facultades de la Intervención, admitiendo que *recabe cuanta documentación estime necesaria*. No obstante, dada la fecha de la sentencia, 2012, no podemos excluir que este influenciada por el contenido de la LGS, vigente desde 2003

d) La Ley General de Subvenciones y la generalización del control financiero de subvenciones

La LGS supone un cambio significativo, ya que, por primera vez existe una norma específica reguladora de las subvenciones, que hasta ahora se encontraba en una

normativa dispersa y escasa, especialmente presupuestaria, y que en muchos de sus aspectos, tiene el carácter de legislación básica. Además, por primera vez, una norma sustantiva de rango legal, como es la LGS, regula el ejercicio del control financiero⁵⁵⁰ del concreto ámbito que ocupa.⁵⁵¹

La nueva normativa propia de las subvenciones procede a regular de forma exhaustiva y minuciosa el control financiero, de modo que viene a configurar un verdadero procedimiento específico, cuya instrucción que ha de llevarse a cabo por los órganos de control interno respecto de los beneficiarios de las mismas. Es común en la doctrina la consideración del hecho de que el legislador ha tomado como pauta para el control financiero de subvenciones, el procedimiento de inspección tributaria, partiendo de la idea de que los órganos de control interno realizan un control exhaustivo de las subvenciones que presenta indudables semejanzas con el control desarrollado por la Inspección Tributaria en la vertiente de los ingresos.

Antes de entrar a su estudio, hemos de señalar que la LGS, en materia de control, establece una doble competencia, por un lado la del órgano concedente y por el otro la de la intervención,⁵⁵² que es la concreción de la general en materia de control económico financiero de la actividad administrativa, si bien con ciertos matices.

El control de las subvenciones se desarrolla con una primera comprobación realizada por el órgano concedente de la subvención con una confirmación del cumplimiento de las condiciones y resultados previstos, o bien con el inicio de un procedimiento de reintegro en caso de incumplimiento.⁵⁵³

Por lo tanto, el control de la intervención tiene dos fases, la primera, función interventora en la concesión y pago, de manera que la fiscalización previa de los actos administrativos de contenido económico, en los términos previstos en las leyes, a tenor

⁵⁵⁰ Díaz Zurro lo califica de régimen jurídico propio y específico. Díaz Zurro, Alicia. “Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público”. Presupuesto y gasto público, 2004, n.º 35, p. 245.

⁵⁵¹ Corona Martín afirma que es una auditoría de cumplimiento. Corona Martín, Rafael María. “El control externo de las organizaciones públicas y privadas: analogías, diferencias e interacciones”. Revista Española de Control Externo, 2004, n.º 16, p. 225.

⁵⁵² Doble estadio de control lo denomina Martínez Muñoz. Martínez Muñoz, Yolanda, *La comprobación de subvenciones públicas*. REDF, n.º 150 p.505.

⁵⁵³ Ver Martínez Muñoz, Yolanda. *La comprobación de subvenciones públicas*. REDF, n.º 150, p 492.

del artículo 7-4 d) de la LGS, es un requisito del otorgamiento. Posteriormente, respecto de la justificación, la segunda fase, la competencia para el ejercicio del control financiero queda, atribuida, de acuerdo con el artículo 44.3 de la LGS, a la Intervención General de la Administración del Estado, o al Interventor local (disposición adicional decimocuarta disposición adicional decimocuarta). La Disposición adicional cuarta de esta Ley ha reconocido expresamente la posibilidad de recabar la colaboración de las empresas privadas de auditoría para la realización del control, habilitando este sistema de colaboración por norma con rango de ley⁵⁵⁴ No obstante, como es lógico, la colaboración en la realización del control financiero ha de ceñirse a aquellas actuaciones de carácter meramente material o técnico necesarias para el ejercicio de la función de control, pero en ningún caso debe extenderse a facultades inherentes al ejercicio de autoridad, como el libre acceso a locales, documentación y cuentas bancarias de los beneficiarios,

La propia LGS señala la compatibilidad de actuaciones, al proclamar en su artículo 43 que el pronunciamiento del órgano gestor respecto a la aplicación de los fondos por los perceptores de subvenciones se entiende, sin perjuicio de las actuaciones de control financiero que competen a la IGAE.

De acuerdo con el artículo 14 de la LGS, el beneficiario de la subvención está obligado a someterse a aquellas actuaciones de comprobación que efectúe, o bien el órgano concedente o, bien, la entidad colaboradora, en el caso de que esta actúe en nombre y por cuenta de la administración en la realización de las actuaciones de comprobación.

La comprobación de subvenciones llevada a cabo por el órgano concedente tiene por objeto, como indica el artículo 32 de la LGS, *la adecuada justificación de la subvención, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la concesión.*

⁵⁵⁴ Martínez Muñoz señala que la colaboración de empresas privadas se ha de hacer en los términos previstos en la LGP, lo que implican en primer lugar, la existencia de un Plan anual de auditorías en el que esté incluido el control financiero de que se trate; en segundo, la insuficiencia de medios propios disponibles; y tercero, la publicación de una orden por parte del Ministerio de Hacienda en la que se especifique la insuficiencia de los servicios de la Intervención que precisan la contratación, en cumplimiento de lo previsto en la LCSP. *La comprobación de subvenciones públicas*. REDF, nº 150, pp. 509 y 510.

e) Afectación de los beneficiarios al control financiero

La LGS, insistimos, ha modificado sustancialmente el régimen del control. La LGS responde, entre otras, a la necesidad de introducir una regulación específica del control financiero de subvenciones, al margen de la LGP, y lo ha hecho en la dirección de potenciarlo o reforzarlo. En primer lugar se ha de señalar que ha ampliado tanto el objeto como los sujetos destinatarios del control financiero de las subvenciones, públicas. La justificación doctrinal se ha de basar en la inequívoca condición de fondos públicos que la jurisprudencia, tanto del Tribunal Supremo como del Tribunal de Cuentas, han atribuido a los fondos percibidos por los particulares de las administraciones, en concepto de subvención.⁵⁵⁵

Según Sesma Sánchez ha atribuido amplias potestades a los interventores y simultáneamente ha impuesto importantes obligaciones de colaboración a los sujetos controlados, y para ello ha aproximado el procedimiento de control financiero a una inspección tributaria y, ha separado el control financiero de subvenciones del control financiero general previsto en la LGP, sin llegar a atribuir efectos vinculantes a los informes de control financiero, ha reforzado su importancia cuando se aprecian causas de reintegro de las subvenciones.⁵⁵⁶ Blasco Lang, insiste en lo significativo de la

⁵⁵⁵ Sirva como resumen la ST Cu 14/2009 de la Sala de Justicia, cuando afirma que *resulta que fondos o caudales públicos no son solamente aquellos que sean titularidad del Estado o de las demás Administraciones Públicas y los de cualquier otra de las entidades públicas previstas en los artículos mencionados. La jurisprudencia atribuye, en cada caso, el carácter público a los fondos o caudales, analizando la procedencia de los bienes con los que se nutren esos fondos, la incorporación de esos bienes a las actividades encuadradas en el sector público y la adscripción de los mismos a una finalidad general que deban cumplir (Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1994, 14 de marzo de 1995 y 8 de noviembre de 1996 y Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 29 de septiembre de 1999, 2 de octubre de 2000 y de 30 de noviembre de 2000). De acuerdo con este concepto legal y jurisprudencial, los fondos provenientes de los Presupuestos Generales del Estado y demás entidades públicas, conservan su naturaleza pública y no pierden este carácter por el hecho de que su gestión se encomiende a otras personas siempre que se mantengan afectos a un interés público (Sentencia de la Sala de Justicia de 30 de noviembre de 2000). Esta misma Sentencia razona adecuadamente como «tampoco pierden su naturaleza pública los fondos obtenidos por los particulares en forma de subvenciones», por proceder de una entidad pública y estar también afectos al cumplimiento de un fin de interés general, es decir, son fondos públicos porque deben ser aplicados a la finalidad para la que se concedieron y por su procedencia, aunque estén gestionados por los beneficiarios de la subvención*

⁵⁵⁶ Sesma Sánchez, Begoña. El control financiero. VVAA. *Comentarios a la Ley General de Subvenciones*. Civitas, 2005. p. 530.

separación del código legislativo presupuestario del control financiero de subvenciones para dejarlo incardinado en la LGS.⁵⁵⁷

Baste aquí volver a reiterar la importancia que supone pasar de la escasa normativa existente antes de la entrada en vigor de la LGS, a la regulación actual, la propia ley y su desarrollo reglamentario.

Hay que destacar que la LGS, dedica un Título el III a al control financiero de las subvenciones. El artículo 34 señala claramente el ámbito subjetivo del control financiero de subvenciones abarca a los beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras por razón de las subvenciones de la Administración General del Estado y organismos y entidades vinculados o dependientes de aquélla, sean sufragadas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o a los fondos de la Unión Europea. La competencia para el ejercicio del control financiero de subvenciones, como dijimos, queda atribuida a la Intervención General de la Administración del Estado, sin perjuicio de las funciones que la Constitución y las Leyes atribuyan al Tribunal de Cuentas.

Por lo que hace referencia a la aplicación de las normas de control financiero contenidas en la LGS a las Entidades locales, la disposición adicional decimocuarta, establece que los procedimientos regulados en esta Ley se han de adaptar reglamentariamente a las condiciones de organización y funcionamiento de las corporaciones locales.

La disposición deja claro que la competencia para ejercer el control financiero de las subvenciones concedidas por las corporaciones locales y los organismos públicos de ellas dependientes corresponde a los órganos o funcionarios que tengan atribuido el control financiero de la gestión económica de dichas corporaciones.

Lo establecido por la LGS, también de acuerdo a la disposición adicional decimocuarta, sobre el objeto del control financiero, la obligación de colaboración de los beneficiarios, las entidades colaboradoras y los terceros relacionados con el objeto de la subvención o

⁵⁵⁷ Blasco Lang, José Juan. “El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria”. Revista española de control externo, 2004, vol. 6, n.º 18, p. 172. La restricción de la regulación jurídica al control público en sentido estricto, remitiendo el control financiero de las subvenciones y ayudas públicas a la Ley General de Subvenciones, de resulta de lo dispuesto en el artículo 141 de la nueva Ley General Presupuestaria. El control financiero de subvenciones y ayudas públicas, nacionales o comunitarias, pertenece al género del control parapúblico por cuanto, y a pesar de que incide en la verificación y control del empleo dado a fondos públicos, opera sobre esfera de actividad empresarial, personal o institucional de determinados agentes sujetos con la Administración a una relación de sujeción especial por razón de la transferencia recibida.

justificación, así como las facultades y deberes del personal controlador, son también de aplicación al control financiero de las subvenciones de las Administraciones locales.

Damos aquí por reproducidos los comentarios relativos a la atribución de competencias de control financiero en el TRLRHL, si bien se ha de remarcar que es absurdo insistir en que la competencia para ejercer el control financiero de las subvenciones *...corresponderá a los órganos o funcionarios que tengan atribuido el control financiero de la gestión económica*, cuando la modificación de la LRBL, al introducir el Título X, como ya hemos dicho deja clara la competencia exclusiva de la intervención *en materia de control financiero*. Lo absurdo de la situación se acentúa comparando las fechas de ambas leyes, la Ley 38/2003, de, General de Subvenciones, es de 17 de noviembre, y la modificación de la LRBL, se realiza por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. A mi juicio se debería haber aprovechado la práctica simultaneidad de las leyes, para referirse de manera clara a la competencia de la intervención para efectuar el control financiero de subvenciones, también en los municipios de régimen común.

Dos datos significativos y novedosos de la LGS confirman esa intención de potenciar y reforzar del control financiero de subvenciones.

El primero, que ahora “la resistencia, excusa, obstrucción o negativa a las actuaciones de comprobación y control financiero” -tanto las practicadas por el órgano gestor como por cualquier otro órgano, nacional o comunitario, con funciones de control- está tipificada expresamente como una causa de reintegro de la subvención (artículo 37.1.e) LGS).

El segundo, que esa misma conducta también se tipifica ahora como infracción administrativa, leve con carácter general, pero muy grave cuando de la misma se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos o el cumplimiento de la finalidad y la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas o la concurrencia de subvenciones para la misma finalidad (artículos 56.g) LGS) Muchas de estas cuestiones, que había resultado enormemente polémicas, en la actualidad están resueltas por la LGS. Así el artículo 46 de la LGS establece las facultades de acceso a la

documentación del beneficiario, por parte de los órganos de control, y no de los gestores del expediente, en los siguientes términos:⁵⁵⁸

1. Los beneficiarios, las entidades colaboradoras y los terceros relacionados con el objeto de la subvención o su justificación estarán obligados a prestar colaboración y facilitar cuanta documentación sea requerida en el ejercicio de las funciones de control que corresponden, dentro del ámbito de la Administración concedente, a la Intervención General de la Administración del Estado, de las comunidades autónomas o de las corporaciones locales, así como a los órganos que, de acuerdo con la normativa comunitaria, tengan atribuidas funciones de control financiero, a cuyo fin tendrán las siguientes facultades:

a) El libre acceso a la documentación objeto de comprobación, incluidos los programas y archivos en soportes informáticos.

b) El libre acceso a los locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrolle la actividad subvencionada o se permita verificar la realidad y regularidad de las operaciones financiadas con cargo a la subvención.

c) La obtención de copia o la retención de las facturas, documentos equivalentes o sustitutivos y de cualquier otro documento relativo a las operaciones en las que se deduzcan indicios de la incorrecta obtención, disfrute o destino de la subvención.

d) El libre acceso a información de las cuentas bancarias en las entidades financieras donde se pueda haber efectuado el cobro de las subvenciones o con cargo a las cuales se puedan haber realizado las disposiciones de los fondos.

⁵⁵⁸ Pascual García considera que *La Ley autoriza a acceder a la documentación objeto de comprobación, sin restricciones de ninguna clase, pero no indica cuál haya de ser objeto de dicha comprobación. En principio, habrá de entenderse comprendida toda la que tenga un interés objetivo para conocer la correcta obtención y aplicación de los fondos, venga o no exigida de forma expresa por la normativa reguladora. La apreciación del interés para el control competará al órgano de control competente, sin que por ello pueda actuar arbitrariamente. Respecto del acceso a la documentación bancaria, en su opinión La LGS ha venido a atribuir a los órganos de control una facultad cuya constitucionalidad estaba suficientemente clara desde el ATC 982/1986, de 19 de noviembre. No obstante, la ausencia de límites expresos a esta facultad (al contrario de lo que ocurre en el ámbito de la inspección tributaria) puede originar no pocos problemas, agravados por la ausencia de reglamentación de este título. Los autores que se han ocupado de la cuestión coinciden en señalar que esta prerrogativa, aun cuando está justificativa, debe respetar ciertos límites, que vienen impuestos por el derecho a la intimidad, o el secreto profesional.*

Pascual García, José. *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Editorial Boletín Oficial del Estado, 2005, 1ª edición, .pp. 234 y 234.

2. La negativa al cumplimiento de esta obligación se considerará resistencia, excusa, obstrucción o negativa a los efectos previstos en el artículo 37 de esta ley, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, pudieran corresponder.

Además de clarificar cuales son las competencias del controlador, también se establece en la ley el procedimiento de reintegro de las cantidades indebidamente percibidas o injustificadas por el beneficiario o entidad colaboradora. A diferencia de las facultades de control, que ya hemos visto como se reparten, el órgano gestor, como órgano concedente de la subvención, será el único encargado, en el caso en que fuera necesario, de iniciar el procedimiento de reintegro como consecuencia del control realizado, por lo tanto, la Intervención no podrá proponer ningún reintegro, si la comprobación previamente realizada por el órgano gestor considera justificada correctamente la subvención, en la medida en que no obtenga nuevas evidencia no tenidas en cuenta por aquél en el momento de dictar su pronunciamiento acerca de la subvención concedida. Por contra, cuando en el informe emitido por la Intervención se recoja la procedencia de reintegrar la totalidad o parte de la subvención, comienza una primera fase tendente a incoar el procedimiento de reintegro. En este caso, el órgano gestor deberá acordar, con base en el informe de la intervención, que es vinculante para el gestor, en el plazo de un mes, el inicio del expediente de reintegro, y notificarlo al beneficiario o entidad colaboradora, que dispondrá de 15 días para alegar cuanto considere conveniente en su defensa.

El órgano gestor debe comunicar a la Intervención General de la Administración del Estado en el plazo de un mes a partir de la recepción del informe de control financiero la incoación del expediente de reintegro o la discrepancia con su incoación, que tiene que ser motivada. En este último caso, la Intervención General de la Administración del Estado puede emitir informe de actuación dirigido al titular del departamento del que dependa o esté adscrito el órgano gestor de la subvención, del que dará traslado asimismo al órgano gestor.

El titular del departamento, una vez recibido dicho informe, manifestará a la Intervención General de la Administración del Estado, en el plazo máximo de dos meses, su conformidad o disconformidad con el contenido del mismo. La conformidad con el informe de actuación, vincula al órgano gestor que queda obligado a la incoación del expediente de reintegro.

En caso de disconformidad, la Intervención General de la Administración del Estado eleva través del Ministro de Hacienda, el informe a la consideración del Consejo de Ministros, cuando la disconformidad se refiera a un importe superior a 12 millones de euros o la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos, en el resto de los casos que resolverán la discrepancia.

A partir de aquí comienza la segunda fase, para resolver el procedimiento decretando o no el reintegro.⁵⁵⁹

Como podemos observar, al igual que en el caso de los reparos, el ordenamiento no impone el mantenimiento del juicio emitido por el interventor, sino que tan sólo implica la iniciación del procedimiento de reintegro, en cuyo seno se habrá de acreditar el incumplimiento o no de las condiciones de concesión de la subvención, y la procedencia o no del reintegro.

⁵⁵⁹ Según Sesma, *Es cierto que la LGS ha simplificado la elaboración de informes por parte de los interventores pero lo ha hecho en perjuicio del beneficiario y de la entidad colaboradora, en su caso. Y es que, formalmente, sólo si el órgano gestor acuerda iniciar el expediente de reintegro se les concede un trámite de alegaciones de quince días. Pero fuera de este caso, ni formalmente están previstas alegaciones a los informes de control financiero ni tampoco durante el trámite de discrepancia que enfrente al órgano gestor y al interventor sobre el reintegro de la subvención está prevista la participación del beneficiario o entidad colaboradora. Además, en los casos de discrepancia, el titular del departamento del órgano gestor de la subvención cuenta con un plazo de hasta dos meses para manifestar su conformidad o disconformidad mientras que los beneficiarios o entidades colaboradoras sólo disponen de 15 días. Por otro lado, podría darse el absurdo, a mi juicio, de que ante la disconformidad del órgano gestor sobre la iniciación del expediente de reintegro propuesta por el interventor, el expediente llegara a manos del Consejo de Ministros o de Comisión Delegada de Asuntos Económicos sin que el beneficiario o la entidad colaboradora hubieran dispuesto, formalmente, de un trámite de alegaciones. Con la nueva LGS, la opinión del beneficiario o entidad colaboradora ante un expediente de reintegro sólo se valora cuando el órgano gestor ha adoptado formalmente la decisión de iniciarlo, pero no antes.* Sesma Sánchez, Begoña . El control financiero de subvenciones públicas en la nueva Ley 38/2003, de 17 de noviembre, *General de Subvenciones*. Auditoría Pública, nº 35, p. 34.

CAPITULO 5 EL CONTROL INTERNO: LA AUDITORIA PÚBLICA

La auditoría es la única de las manifestaciones del control interno en las Administraciones, recogidas por la LGP, que tiene tanto una práctica, como una definición legal equivalente en el ámbito del sector privado.

Así como la función interventora es una técnica propia del sector público y sin parangón fuera de él, y el control financiero, aunque se utilice en el terreno privado, carece de una regulación legal o reglamentaria al margen de la pública, y son normas propias de las organizaciones dictadas por la dirección, por contra, la auditoria tuvo respaldo legal en el mundo mercantil, mucho antes que en el público, que copió lo que se venía haciendo en el mundo privado, donde el ejercicio de la auditoria estaba enormemente extendido en el ámbito empresarial, en gran cantidad de países, con o sin exigencia legal de su práctica. Es la diversificación de las formas de actuación de la actividad estatal, que se adapta a formas privadas, según Martínez Lago, lo que lleva a la introducción de la auditoría en el sector público.⁵⁶⁰

⁵⁶⁰Martínez Lago, Miguel Ángel, *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex, 1992, p 312.

Pero la auditoria pública y privada no sólo comparte un *modus operandi*, sino también algunos ámbitos normativos. Como posteriormente veremos la práctica de la auditoria, para que sea aceptada como tal desde el punto de vista internacional, ha de hacerse de acuerdo a unas normas que regulan su ejercicio, que en unos casos proceden de organismos supranacionales, como la Unión Europea, y en otros de organizaciones que agrupan a profesionales del ramo. Estas normas, de hecho vienen a restringir la capacidad normativa de los estados, que en las restantes formas de control gozan de libertad reguladora. En este caso, si los estados quieren que se pueda calificar de auditoría el trabajo realizado, será necesario que se ajuste a estas normas.

Lo antes expuesto, hace que tengamos que describir la auditoria puramente mercantil, antes de pasar a la pública.

5.1 EVOLUCION HISTORICA DE LA AUDITORIA

Los primeros pasos de la auditoria en su concepción moderna, comienzan con el advenimiento de la revolución industrial en el período 1840-1920 en el Reino Unido.⁵⁶¹

Las operaciones a gran escala que la revolución industrial introdujo, impulsaron la forma corporativa de la empresa debido a la necesidad de conseguir grandes capitales para establecer grandes fábricas y la producción basada en la maquinaria.

El surgimiento de una "clase media", durante este período, proporcionó fondos para el establecimiento de grandes empresas industriales y comerciales. Sin embargo, el mercado en este período se encontró en una situación no regulada y sumamente especulativa. Como consecuencia, la tasa de fracaso financiero era alta y la responsabilidad no era limitada. Inversionistas inocentes eran responsables de las deudas de la empresa. En vista de este entorno, fue evidente que el creciente número de pequeños inversores, necesitaba protección.

Así se aprobó en 1844, la Ley de Sociedades Anónimas británica. La Ley de Sociedades Anónimas establecía la obligación de los administradores de llevar cuentas veraces y el nombramiento de auditores, para revisar las cuentas de la empresa.⁵⁶²

⁵⁶¹ Derek Matthews. *A History of Auditing*. Ed Taylor & Francis Group. Ed, 2006, p.4 y ss.

⁵⁶² Lee Teck-Heang, Azham Md. Ali. "The evolution of auditing: An analysis of the historical development". *Journal of Modern Accounting and Auditing*, december, 2008, vol.4, n.º12 (Serial No.43).

El respaldo legal definitivo se produce tras el crack bursátil del 29. La *Securities and Exchange Commission (SEC)* estadounidense, fue establecida por la Ley de Valores de 1933 y la Ley de Intercambio de Valores de 1934. Estas nuevas leyes fueron aprobadas por el Congreso tratando de dar respuesta al clima generado por la opinión pública, dadas las enormes sumas perdidas por los inversores en la crisis bursátil de 1929 y la depresión económica posterior.⁵⁶³

Después de la II Guerra Mundial, en el mundo occidental y áreas de influencia, se ha extendido de manera generalizada la exigencia de auditoría de las compañías mercantiles, como elemento generador de confianza para el tráfico mercantil.

El sector público ha estado presente en estos debates prácticamente desde sus inicios. El que es, comúnmente, considerado como el primer congreso internacional de contabilidad y auditoría, que se celebró en San Luis en 1904, organizado por la Federación de Sociedades Auditoras de Estados Unidos, ya incluyó temas propios del sector público como la contabilidad municipal y el contenido de los estados financieros de las compañías de servicios públicos financiados por tasas.

La colaboración entre las corporaciones profesionales de contables y auditores ha sido muy frecuente en el mundo anglosajón, desde mucho tiempo antes que en el continental europeo.

5.2 LA AUDITORIA EN ESPAÑA.

La tradición auditora española, a diferencia de la anglosajona, como ya se ha indicado, es reciente. Así, desde una perspectiva histórica corta, los primeros antecedentes de revisión contable hay que buscarlos en los Colegios de Contadores de Vigo y Barcelona que, posteriormente, dieron lugar al nacimiento del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España dependiente del Consejo Superior de Titulares Mercantiles. Hubo algunas propuestas de inclusión de la revisión de cuentas en la legislación mercantil, que no tuvieron éxito.⁵⁶⁴

⁵⁶³ Ver Martín Valero, Vicente. *El lado oscuro del capitalismo: el caso Enron*. Publicaciones Universidad de Alicante, 2012, pp. 80 y ss.

⁵⁶⁴ Ver Vives Ruiz, Fernando. *El derecho español en el siglo XX*, vol. 3: Derecho privado, 2003. Varios Autores Marcial Pons. *El Derecho Contable en el Siglo XX*, p. 260.

A pesar de ello, en España también era práctica relativamente extendida la revisión de las cuentas de las compañías. Podemos considerar como antecedente a la actual regulación de la auditoría de cuentas, el artículo 108 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, que introdujo la figura de la censura de cuentas en Derecho español, si bien con un alcance mucho más limitado y al margen de principios básicos de la actividad de auditoría tal y como la concebimos en la actualidad. Esta ley, que es considerada como uno de los grandes avances de nuestro derecho mercantil, no llega a tanto en materia de revisión de cuentas, pero si se puede considerar un paso importante.⁵⁶⁵

Sin embargo la similitud con la regulación de la auditoría de cuentas se acaba en el mero hecho del establecimiento de la necesidad de una verificación de las cuentas de la Sociedad anónima, aunque con un sistema radicalmente distinto a la normativa hoy vigente.⁵⁶⁶

El artículo 108 establecía que el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la propuesta sobre distribución de los beneficios y la memoria tenían que ser sometidos al examen e informe de los accionistas censores de cuentas. Estos accionistas censores de cuentas debían proponer por escrito la aprobación de las cuentas, en el caso de encontrarlas conformes y, en caso contrario formular los reparos que estimasen convenientes, contando para ello con el plazo máximo de un mes. Para realizar esta labor, accionistas censores de cuentas podían examinar por sí mismas, o asistidas de personas técnicas, tanto la contabilidad como todos los antecedentes que hubieran servido de soporte a las anotaciones contables. El citado artículo 108 quiere poner especial énfasis en la posibilidad de acceso a la documentación de la entidad al referir que la facultad de examen se entiende con la mayor amplitud, aunque, en contrapartida, reserva a los administradores la facultad de limitar el derecho de examen de los censores en caso de excepcional importancia, cuando así lo exija el interés social gravemente comprometido. Los accionistas censores de cuentas y sus asistentes quedan obligados al deber de sigilo, sin que ni unos ni otros puedan revelar particularmente a los demás accionistas o a terceros el resultado de sus investigaciones...

⁵⁶⁵ No obstante, la figura recibió muchas críticas por la doctrina. Ver Vives Ruiz, Fernando. El derecho español en el siglo XX, vol. 3: Derecho privado. 2003. Varios Autores. Marcial Pons, *El Derecho Contable en el Siglo XX*, p. 257.

⁵⁶⁶ Ver Vives Ruiz, Fernando. El derecho español en el siglo XX, vol. 3: Derecho privado. 2003. Varios Autores Marcial Pons. *El Derecho Contable en el Siglo XX*, p. 260.

Estos accionistas censores, como vemos, no suponen la verificación de los estados contables por un profesional independiente, ya que en este caso, el legislador no busca el informe de un tercero, sino que se trata de un socio, suponiendo que su interés coincidirá con el del resto de sus consocios y para, para que esto así sea, y evitar una posible afinidad con los administradores *no podrán pertenecer al Consejo de Administración*. Como señala Garrigues su finalidad es básicamente la de informar a los accionistas, que al tener una mayor y mejor información sobre la veracidad de los datos contables, podrán deliberar con un mejor conocimiento de causa en la Junta General.⁵⁶⁷

Uría destaca su carácter de órgano social, y la inexistencia de vínculo contractual alguno con la sociedad, así como que no podrán pertenecer al Consejo de Administración, y ser designados por la Junta general.⁵⁶⁸

Los accionistas censores, eran dos titulares y dos suplentes. Para garantía de los accionistas minoritarios, la décima parte del capital social desembolsado, podía proponer los nombramientos un censor titular y otro suplente, censores que, necesariamente, tenían que ser miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas. Su función consistía en comprobar la exactitud y veracidad de los datos consignados en el balance y cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Como puede observarse, si bien auditoria y censura coinciden en su objeto, la verificación de las cuentas de una sociedad para constatar su veracidad, la finalidad es completamente diferente, ya que la censura busca la protección de los socios,

⁵⁶⁷ Garrigues, Joaquín. *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo I 7ª Edición, 1976, p.515.

⁵⁶⁸ Para Uría, *Los accionistas censores, que no podrán pertenecer al Consejo de Administración, serán designados en número de dos propietarios y dos suplentes por la Junta general en que se aprueben las cuentas del ejercicio anterior y no cesarán en su función hasta el momento en que sean aprobadas las del siguiente. Si el voto de los accionistas no fuese unánime en la designación de los censores, podrán ser nombrados por la minoría otro efectivo y su suplente, siempre que aquella minoría represente, al menos, la décima parte del capital social desembolsado. Los nombramientos de estos últimos censores, que se decidirán por el mayor número de votos dentro del aludido grupo minoritario, habrán de recaer necesariamente en miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, no accionistas, los cuales entregarán un ejemplar de su informe técnico al Presidente del Consejo de Administración y otro al primer firmante de la propuesta de elección, y si no se hubiera hecho por escrito, al mayor accionista de los que hubieran votado la propuesta. En el ejercicio de su función, el censor podrá examinar por sí mismo la contabilidad y todos los documentos y antecedentes relativos a los hechos contables, pero su informe, salvo pronunciamiento expreso de la Junta general en contrario, sólo habrá de referirse a la exactitud y veracidad de los datos consignados en el balance y cuenta de Pérdidas y Ganancias y a los criterios de valoración y de amortización seguidos en el ejercicio por la Sociedad*. Uría, Rodrigo. *Derecho Mercantil* 11ª Edición, 1976, p. 270.

principalmente los minoritarios frente a los órganos de administración, que, lógicamente, están conformados por representantes de los mayoritarios, mientras que la de la auditoría es mucho más general al incluir también la protección de terceros. La función del censor se manifiesta *ad intra* de la sociedad, frente a la función del auditor tal como se concibe hoy, busca garantizar a socios y a terceros la coincidencia con la realidad, de las cuentas formuladas por los administradores de la sociedad.⁵⁶⁹

El alcance del informe informe censor, en lógica con su cometido, sólo debía referirse, salvo que existiera acuerdo expreso de la Junta General de Accionistas en sentido contrario, a la exactitud y veracidad de los datos consignados en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, y a los criterios de valoración y de amortización seguidos en el ejercicio por la sociedad.

Junto a la censura de cuentas de carácter ordinario, el artículo 109 de la misma Ley preveía la posibilidad de una revisión extraordinaria para aclarar los extremos o anomalías que fueran sometidos a su examen, cuando así fuera solicitado, excepcionalmente, por accionistas que representaran, por lo menos, la tercera parte del

⁵⁶⁹ En este sentido ver STS de 4 abril 1984, según la cual *Que de un análisis del precepto legal antes referido, artículo 108 de la Ley de Sociedades Anónimas, se deduce con claridad meridiana que los Censores de Cuentas son un órgano de la Sociedad encargado de la fiscalización y revisión posterior de la actuación de los Administradores de la misma, sobre todo en garantía de las minorías y en interés de los socios, de aquí que la norma legal prohíba sean nombrados Censores los miembros del Consejo de Administración, pero al propio tiempo se veda por razones obvias toda intervención de extraños que no sean accionistas en el supuesto en que los dos censores con dicho carácter de accionistas sean designados por unanimidad, lo que no quiere decir, como entendió la Junta General cuyo acuerdo se impugna y entiende la parte aquí recurrente, que al no existir la unanimidad dicha pueda obviarse la designación de los dos censores accionistas y sus suplentes, pues para este supuesto quedarán válidamente designados censores los dos accionistas elegidos por la mayoría simple o cualificada, ello sin perjuicio del derecho de la minoría de elegir un tercer censor y su suplente, miembro del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, por cierto con facultades más limitadas, en cuanto al contenido del informe técnico que ha de emitir, a las que la norma legal atribuye a los accionistas censores, por lo que sólo en el caso, ya contemplado por las sentencias de esta Sala de 31 mayo 1957, 7 febrero 1967 y 30 enero 1974, puede omitirse la necesaria designación como censores de dos accionistas cuando por el escaso número de socios la sociedad no cuente con dos accionistas que no sean Administradores. Las únicas limitaciones que se establecían sobre las personas que podían ser nombradas eran que debían ser accionistas de la sociedad y que no podían ser miembros de su Consejo de Administración, lo que, jurisprudencialmente, se extendió a los secretarios no consejeros del mismo (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1962).*

capital social desembolsado. Este trabajo se llevaba a cabo sin una regulación técnica de la actividad.⁵⁷⁰

5.3 REGULACIÓN LEGAL DE LA AUDITORIA

La entrada en la, entonces Comunidad Europea, obligó a la profunda reforma que fue llevada a cabo en materia mercantil y contable en la década de los ochenta y principios de los noventa, que afectó también al campo de la auditoría. Esta reforma se plasmó en la publicación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en 1989 y del Plan General de Contabilidad en 1990, la aprobación de la Ley de auditoría de Cuentas, en 1988 y su posterior desarrollo reglamentario en el mismo año. Con esta producción normativa se cerró una primera fase de adaptación de la normativa española a las exigencias europeas, dando así por terminado el proceso de adaptación al marco legal mercantil comunitario, básicamente a las Directivas Comunitarias, IV Directiva (Dir 78/660/CEE) VII Directiva (Dir 83/349/CEE) y VIII Directiva (Dir 84/253/CEE). Los escándalos financieros de las últimas décadas del siglo XX, han llevado a una regulación más intensa de la actividad auditora.⁵⁷¹

De esta forma, y a diferencia del régimen de la vieja Ley de 1951, la función de revisión y de verificación de las cuentas se atribuye a unos profesionales que son externos a la sociedad, y que deben reunir una determinada cualificación técnica y profesional, y a los que se atribuye la función de verificar si la información contable presentada por los administradores de la sociedad, refleja de forma fiel y fidedigna su verdadera situación económica y patrimonial. Es dejar atrás la concepción privada de la información financiera,⁵⁷² y entrar en una actividad profesional en la que el auditor

⁵⁷⁰ Martínez Arias, Antonio. *La colaboración de los auditores de cuentas en la auditoría pública*. Auditoría Pública, 2005, nº 37, p. 66.

⁵⁷¹ Gómez Maldonado, Mario Alberto. *Determinando la Auditoría Pública*, Auditoría Pública, 2010, n.º 51, p. 57.

⁵⁷² Martínez Manzano. Francisco. *Hacia el control sustancial de la gestión. Reflexiones sobre Auditoría Operativa en el sector público. Un caso práctico*. Auditoría Pública, 2009, nº 48, p. 12.

emite un documento mercantil, para general conocimiento, y que va más allá de la relación auditor- cliente.⁵⁷³

No se trata en realidad, como en la vieja ley, de la protección del accionista, sino del interés global de la toda la sociedad en que los agentes económicos presenten cuentas fiables.

Esta obligación de revisión contable por auditores, se establece de manera general, de modo que sólo quedan exceptuadas, las sociedades que por el escaso importe de sus activos, de su cifra de negocios o el número de trabajadores el legislador trata de aliviar sus cargas contables.⁵⁷⁴

Estas características hacen necesario⁵⁷⁵ que exista un mecanismo de control, sobre la actividad, que en España es ejercido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Uría señala la importante diferencia de la regulación actual de la actividad auditora, con la prevista en la vieja Ley de 1951, una censura de las cuentas por parte de accionistas designados por la Junta General, frente a unos profesionales externos a la sociedad, que deben reunir una determinada cualificación técnica y profesional y a los que la ley se atribuye la tarea de comprobar si la información contable presentada por la sociedad refleja de forma fiel y fidedigna su verdadera situación económica y patrimonial.

La exposición de motivos de la LAC de 1988, describe la auditoria como:

La actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos contables

⁵⁷³ Yepes Echevarria, Eduardo. *El control de la auditoría de cuentas en España*. Crónica 98-99. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas, p. 265.

⁵⁷⁴ El artículo 263 de la LSC exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

⁵⁷⁵ Yepes Echevarria, Eduardo. *El control de la auditoría de cuentas en España*. Crónica 98-99. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas, p. 263.

auditados; no limitándose, pues, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza y sin la necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad, dar una opinión responsable sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso.

La verificación contable de las cuentas anuales es también objeto de regulación por la Ley de Sociedades de Capital, que completa la LAC y se centra en la relación entre la sociedad y los auditores, siempre bajo el prisma de buscar y garantizar la independencia y objetividad de éstos en el ejercicio de las funciones encomendadas. La labor que legalmente se confía a los auditores de cuentas, está centrada en garantizar la veracidad y fiabilidad de la información contable de las sociedades, no sólo en garantía de los accionistas, sino también del resto de agentes interesados en el tráfico mercantil, proveedores, clientes trabajadores... Al final, este conjunto de interesados en la información contable, exige y sin ningún género de dudas, una situación de independencia del auditor respecto de la sociedad, para que no pueda influir, y quede así preservada su libertad de criterio.

Como señala Uría, esta pretensión se enfatiza en la Ley de auditoría de Cuentas, al disponer que los auditores *deberán ser y parecer independientes en el ejercicio de su función de las empresas o entidades auditadas, por lo que deberán abstenerse de actuar cuando su objetividad en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes pudiera verse comprometida.* 576

La definición legal de la auditoría la encontramos en el artículo 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

1. La auditoría de las cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

⁵⁷⁶ Aurelio Menéndez Menéndez, Rodrigo Uría González Editorial. *Curso de Derecho Mercantil*. Civitas. Edición, 2007, p. 1009.

Asimismo, comprenderá la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación.

2. La auditoría de otros estados financieros o documentos contables, que consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración.

Lo establecido en esta Ley sobre los trabajos e informes de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación, a los trabajos e informes de auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Así, la auditoría de cuentas, en el ámbito mercantil, se configura en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, como una actividad profesional que queda reservada, exclusivamente a aquellas personas físicas o jurídicas, que, por un lado reúnen los requisitos a que se refiere la Ley (titulación universitaria, haber seguido programa de enseñanza teórica y formación práctica y haber superado un examen de aptitud) y figuran inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas. A partir de la promulgación de la de la citada Ley 19/1988, tanto la auditoría de las cuentas anuales de las empresas como cualquier otro trabajo de revisión o verificación contable que, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2015, haya de calificarse legalmente como auditoría de cuentas, necesariamente habrá de ser realizado por un auditor de cuentas, para lo cual se debe emitir el correspondiente informe que se ha de realizar con sujeción a los requisitos, técnicas y formalidades establecidos la Ley y las normas técnicas de auditoría.

El objetivo del informe de auditoría de las cuentas anuales de cualquier entidad, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

La Ley 22/2015, ha realizado la transposición de la Directiva 2014/56/UE y del Reglamento 537/2014. Como destaca García Benau, la ley refuerza la consideración,

que ya tenía, de la actividad de la auditoría como de interés público y en la necesidad de medidas que permitan al ICAC, ejercer un mayor control sobre el ejercicio de la actividad de la auditoría.⁵⁷⁷

5.4 LA AUDITORIA PÚBLICA

La auditoría pública tiene su origen en la privada, de la que es deudora,⁵⁷⁸ aunque, como afirma Díaz Zurro, no puede considerarse una copia mimética.⁵⁷⁹

La LAC hace una mención específica a las auditorías del sector público. Es su disposición adicional segunda, para, por un lado, recordar la obligación de auditoría de las cuentas anuales a las sociedades mercantiles públicas, en pie de igualdad con las privadas, y por otro para excluir del objeto de la ley las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, y la emisión de los correspondientes informes, efectuados por los órganos de control públicos. 580

⁵⁷⁷ García Benau, M^a Antonia. “El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España.” Revista española de n.º control externo 52. 2016, p. 175.

⁵⁷⁸ Gómez Maldonado, Mario Alberto. Determinando la Auditoría Pública Auditoría Pública, 2010, n.º 51. 2010, p. 56.

⁵⁷⁹ Díaz Zurro, Alicia. *Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público*. Presupuesto y gasto público, 2004, n.º 35, p. 235.

⁵⁸⁰ Disposición adicional segunda Auditoría en entidades del sector público.

1. Esta Ley no será de aplicación a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de control de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su legislación específica.

2. Los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económico financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias, se rigen por sus normas específicas, no resultando de aplicación a dichos trabajos lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Los trabajos de colaboración que pudieran realizar los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores, en virtud de contratos celebrados por los órganos públicos de control a que se refiere el apartado 1, y en ejecución de la planificación anual de auditorías de dichos órganos, se regirán por su legislación específica, no resultando de aplicación lo establecido en esta Ley.

Al igual que hemos relatado para el control financiero, la práctica de la auditoría era desconocida para los órganos de control interno en el sector público y será la LGP, en su primera versión en 1977, la que introduzca en el derecho español la primera referencia legal. A partir de aquí, en cierto modo de manera paralela a la auditoría privada, experimenta un importante auge.⁵⁸¹

Los informes a que se refiere este apartado, que pudieran emitir auditores de cuentas o sociedades de auditoría sobre entidades públicas, no podrán identificarse como de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.

3. No obstante el apartado anterior, en los casos en que en los contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se incluya, junto a colaboración en la realización de la auditoría pública, la emisión de un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 de esta Ley, destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, el informe de auditoría se someterá a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Se exceptúan de lo dispuesto en este apartado los informes relativos a cuentas o estados que se formulen con arreglo a la normativa contable del sector público o que los trabajos de auditoría se realicen con arreglo a las normas de auditoría aplicables del sector público.

4. Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público estatal, autonómico o local que, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 de esta Ley, están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, siempre y cuando dichas cuentas o estados no se formulen con arreglo a la normativa contable del sector público o los trabajos de auditoría no se realicen con arreglo a las normas de auditoría aplicables del sector público. En particular, están sujetos a la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría los trabajos de auditoría realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado sector público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil.

5. En los supuestos de cuentas anuales u otros estados financieros consolidados en los que la sociedad dominante sea una entidad pública empresarial u otra entidad de derecho público y las sociedades dominadas pudieran ser sociedades mercantiles, cuando la auditoría de dichas cuentas anuales se realice por los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público, en la realización de dicha función no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, rigiéndose por la normativa específica del sector público.

⁵⁸¹ Cervera Notari, Manuel “La auditoría en las entidades Locales”, Revista de Hacienda Local nº 90, p. 775. Para el sector público la auditoría era una actividad casi desconocida en España, y solamente a partir de la década de los ochenta es cuando alcanza un auge espectacular, al mostrarse la Administración pública receptiva a las mismas, instrumentando el ejercicio de auditorías en si sector público, valiéndose de sus propios órganos de control.

La Ley General Presupuestaria de 1977, dictada doce años antes de la primera LAC, no incluyó ninguna una regulación sobre la auditoría, solo tímidamente una mención indirecta, cuando en el artículo 100 señala que serán objeto de comprobaciones periódicas, en los organismos autónomos que realicen operaciones de carácter industrial, comercial, financieras o análogas, respecto de sus operaciones de sus estados financieros que no tienen carácter limitativo, debían ser objeto de comprobaciones periódicas o procedimientos de auditoría, sin especificar nada más. Contrasta esta escueta mención, frente a un desarrollo mucho más complejo de la función interventora y, del control financiero. La ausencia de una legislación propia de la auditoría frena al legislador de la primera LGP, que sólo introduce netamente la función de control financiero al margen de la función interventora, quedando la auditoría como una mera técnica del control financiero.

Los éxitos obtenidos en la aplicación de la auditoría en el mundo societario, propiciaron su traslado al ámbito público, aunque, eso sí, fue necesario introducir determinadas modificaciones para adaptarla a las peculiares características de los entes públicos, entre las que se podrían citar como mas significativas, el sometimiento al principio de legalidad; ausencia de ánimo de lucro, diferentes criterios de toma de decisiones, etc.

Vemos *prima facie* que la definición de la auditoría pública busca una mayor amplitud que la auditoría de cuentas prevista en la LAC. La auditoría privada se centra en revisión y verificación de las cuentas anuales, y otros estados financieros o documentos contables, de esta segunda, frente a la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público, de la administración pública. La intención del legislador es, por lo tanto, encajar dentro de la auditoría pública, además de la revisión contable, los ámbitos objetivos, más amplios, que recogen los artículos 164 y siguientes de la LGP.

La definición legal de la auditoría pública se concreta en el artículo 162 de la LGP:

Consistiendo en la verificación, realizada con posterioridad y efectuada de forma sistemática, de la actividad económico-financiera del sector público estatal, mediante la aplicación de los procedimientos de revisión selectivos contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

Garcés Sanagustín destaca que, la auditoría pública, pese a la extensión amplia que tiene el concepto, es ante todo como un instrumento de verificación del funcionamiento económico-financiero del sector público.⁵⁸²

Esta amplitud no la hemos de ver sólo en el campo objetivo, sino que como señala Blasco Lang, la redacción de la LGP, permite a esta forma de control acceder a todas las tipologías de entes públicos donde no lleguen las otras dos modalidades de control interno.⁵⁸³ No obstante, Lazo, considera coincidentes, los objetos del control financiero y la auditoría pública.⁵⁸⁴

Para Montesinos la auditoría en el sector público está constituida por el conjunto de principios, normas y procedimientos encaminados a obtener evidencia adecuada y suficiente para informar sobre los distintos aspectos de la realidad económico-financiera de una entidad.⁵⁸⁵

Siguiendo a Díaz Zurro las diferencias entre la auditoría de las entidades privadas y la de las públicas se pueden sintetizar básicamente la necesidad de valorar el cumplimiento de la legalidad y dedicar una mayor atención al informe de control interno. con especial incidencia en el apartado de recomendaciones, a fin de conseguir que la auditoría pública sea fundamentalmente constructiva.

Además en la auditoría pública se tiene que verificar de manera específica la debida aplicación de los principios presupuestarios a fin de emitir una opinión técnica sobre el

⁵⁸² Para Garcés Sanagustín, *La auditoría pública, en la extensión más amplia que puede tener un término polisémico como el de referencia, ha de ser considerada ante todo como un instrumento, fundamental pero como tal medial, de verificación del funcionamiento económico-financiero, del sector público, destinado a comprobar que tanto su contabilidad como su gestión se ajustana las normas, principios y reglas que parametrizan el buen comportamiento financiero de los agentes públicos.* Garcés Sanagustín, Mario La eficacia de la auditoría pública. El seguimiento de recomendaciones. Partida Doble, n.º180, p.94.

⁵⁸³ Blasco Lang, José Juan. “El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria”. *Revista española de control externo*, 2004, vol. 6, n.º 18. p. 183. Dentro del espectro de modalidades de control enunciadas en la nueva Ley General Presupuestaria, la auditoría pública representa la «última frontera del control», esto es, la técnica de control que permite alcanzar la totalidad de la actividad financiera del sector público estatal, allí donde otras fórmulas regladas de control no despliegan su eficacia. En definitiva, allí donde exista un ente que tenga carácter público y no exista algún control específico siempre quedará la auditoría pública. Esta definición extensiva del ámbito de actuación de la auditoría pública es el que aparece contenido en el artículo 163 LGP.

⁵⁸⁴ Lazo Vitoria, Ximena. *El control del gasto público estatal*. Ed. 2008, p. 246.

⁵⁸⁵ Montesinos Julve, Vicente. “La normalización en la auditoría del sector público” en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 79, p.435.

estado de liquidación del presupuesto. El artículo 128 LGP, incluye, además de las cuentas anuales propias del ordenamiento mercantil, la liquidación del presupuesto. En consecuencia es un estado más que debe verificar el auditor público, con la importancia especial que tiene el presupuesto para los entes públicos

Por último, en la auditoría pública existen diferentes criterios de publicidad y presentación de informes.⁵⁸⁶

La auditoría en el sector público, y en esto no se diferencia del privado, constituye un proceso sistemático para obtener evidencia relevante y suficiente con respecto a la información relativa a la realidad económica de una entidad, que, en general se plasmará en sus cuentas anuales, y el grado de correspondencia entre dicha información y los principios y normas establecidas. Por ello, en general se considera que, la auditoría pública es uno de los métodos de control y seguimiento más idóneos para verificar la gestión pública.⁵⁸⁷

5.5 TIPOS DE AUDITORIA PUBLICA

La auditoría pública, a diferencia de la regulada en la LAC, no es unívoca y puede revestir diferentes modalidades, que vienen recogidas en la LGP, que en este sentido no hace sino recoger la tendencia de las convenciones internacionales.⁵⁸⁸

⁵⁸⁶ Díaz Zurro, Alicia: “La auditoría Pública” en Presupuesto y Gasto Público, 2001, nº 25, p.70.

⁵⁸⁷ López Hernández, Antonio M. *Audidores*, nº 15, mayo 2011, pp. 22-24-27.

⁵⁸⁸ ISSAI 100 Postulados Básicos de la Fiscalización Pública. La auditoría de regularidad comprende:

(a) la certificación de las cuentas rendidas por las entidades obligadas a ello, que incluye el examen y evaluación de los asientos contables y la expresión de la opinión que merezcan las cuentas y los estados financieros.

(b) la certificación de la Cuenta General del Estado.

(c) la fiscalización de los sistemas y de las operaciones financieras así como la valoración del cumplimiento.

de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

(d) la fiscalización de los sistemas de control y de auditoría internos.

(e) la fiscalización de la probidad y corrección de las decisiones administrativas adoptadas en el seno de la entidad fiscalizada y,

La LGP recoge las categorías en sus artículos 167 a 175, y son las siguientes:

- a) La auditoría de regularidad contable: revisión y verificación de la información y documentación contable con el objeto de comprobar su adecuación a la normativa contable y, en su caso, presupuestaria que le sea de aplicación.
- b) La auditoría de cumplimiento: verificación de que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que le son de aplicación. Es el enfoque clásico, pero sigue teniendo una importancia capital.⁵⁸⁹
- c) La auditoría operativa: examen sistemático y objetivo de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión, a fin de detectar sus posibles deficiencias y proponer las recomendaciones oportunas en orden a la corrección de aquéllas. Es la más novedosa. Su objeto es la mejora de la gestión.⁵⁹⁰

Además, el artículo 167.1 LGP regula la auditoría de cuentas anuales, encuadrada dentro de la auditoría de regularidad contable, y que tiene por finalidad verificar si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad auditada, así

(f) el informe acerca de cualquier otra cuestión surgida como consecuencia de la fiscalización o relacionada con ella y que la EFS considere que deba ser puesta de manifiesto.

La auditoría o fiscalización operacionales o de gestión significa auditoría de economía, de eficiencia y de eficacia, y comprende:

- (a) el control de la economía de las actividades administrativas, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con las directrices señaladas.
- (b) el control de la eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, junto con el examen de los sistemas de información, de las medidas de rendimiento y control, y de los procedimientos seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas y,
- (c) el control de la eficacia con que se han llevado a cabo los objetivos de la entidad fiscalizada y de los resultados alcanzados en relación con los pretendidos.

⁵⁸⁹Teré Pérez, Alejandro. *El tratamiento de los incumplimientos normativos y de las responsabilidades en los informes de auditoría pública*. Auditoría Pública, 2009, n.º 48, p.54.

⁵⁹⁰Martínez Manzano. Francisco. *Hacia el control sustancial de la gestión. Reflexiones sobre Auditoría Operativa en el sector público. Un caso práctico*. Auditoría Pública, 2009, n.º 48, p. 12.

como, si está sometida la entidad al régimen presupuestario, de la ejecución del presupuesto

de acuerdo con las normas y principios contables que le son de aplicación. También incluye verificar si contienen las cuentas anuales, la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

Como señala Montesinos Julve, los programas de auditoría para control de legalidad y auditoría financiera en las administraciones ya están actualmente muy consolidados y sólo requieren un trabajo de actualización de contenidos, de acuerdo a los cambios normativos. Por contra, en materia de auditoría operativa, queda mucho más por hacer y con un posible gran impacto social, político y económico.⁵⁹¹

Como señala Blasco Lang, el objetivo de la auditoría de cuentas anuales es emitir opinión sobre la adecuación de la información económico-financiera del sector público estatal a la realidad de la misma, y, en aras a la transparencia sería recomendable dar la máxima publicidad a estos informes, toda vez que si no existe publicidad o esta es limitada, el mecanismo de transparencia queda debilitado.⁵⁹²

Curiosamente, hoy, la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno exige, en su artículo 8, sin mayor concreción, las cuentas anuales que deban rendirse y los informes de auditoría de cuentas y de fiscalización por parte de los órganos de control externo que sobre ellos se emitan, pero no los de los internos.

Además de las antes citadas, la LGP regula una serie de auditorías públicas específicas que son las siguientes:

- a) Auditoría de cumplimiento (artículo 169).
- b) Auditoría operativa (artículo 170), que comprende las siguientes modalidades: auditoría de programas presupuestarios, auditoría de sistemas y procedimientos, y auditoría de economía, eficacia y eficiencia.
- c) Auditoría de contratos-programas (artículo 171).

⁵⁹¹ Montesinos Julve Vicente. “¿Qué tipo de Auditoría del Sector Público necesitamos los ciudadanos del siglo XXI?”. Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2005, n.º 72, p. 53.

⁵⁹² Blasco Lang, José Juan. “El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria”, Revista española de control externo, 2004, vol. 6, N° 18, p. 185.

- d) Auditoría de seguimiento de planes de equilibrio financiero (artículo 171).
- e) Auditoría de los Planes iniciales de actuación (artículo 172).
- f) Auditoría de las cuentas de los tributos estatales (artículo 173).
- g) Auditoría de las empresas colaboradoras de la Seguridad Social (artículo 174).
- h) Auditoría de privatizaciones (artículo 175).

La legislación local, no hace mención alguna a los diferentes tipos de auditoría.

En cuanto al contenido y alcance en objetivos de las auditorías, los programas de auditoría para control de legalidad y auditoría financiera están actualmente muy consolidados y sólo requieren un trabajo de actualización de contenidos, según evolucionan las normas legales, los principios contables y las directrices presupuestarias. Sin embargo, en materia de auditoría operativa, el trabajo a desarrollar es mucho más arduo, aunque mucho más atrayente por su contenido innovador y por el impacto social, político y económico, que de él puede derivarse.⁵⁹³

5.6 NORMAS DE AUDITORIA

Tanto la auditoría pública como la privada, exigen la existencia de una *lex artis*, una serie de normas reguladores de la técnica profesional,⁵⁹⁴ que marque las reglas y pautas de comportamiento y que, de una manera minuciosa, regule las condiciones de las personas que participaran, el desarrollo de los trabajos y el informe a emitir, de tal manera que el receptor, cualquier interesado o la sociedad en general, puedan confiar en el informe emitido. Desde la aprobación de la Ley *Sarbanes-Oxley*, las reglas de la auditoría, se han endurecido, en general, en todos los países.⁵⁹⁵

El Título I de la Ley *Sarbanes-Oxley* establece uno de los puntos básicos de la Ley, la constitución de la Junta de Supervisión de Firmas de Auditoría o PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board). Se trata de un organismo privado y sin ánimo

⁵⁹³ Montesinos Julve Vicente. “¿Qué tipo de Auditoría del Sector Público necesitamos los ciudadanos del siglo XXI?”. Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2005, n.º 72, p. 53.

⁵⁹⁴ En España la Ley 12/2010 introdujo en nuestra regulación las normas Internacionales de auditoría. García Benau, M^a Antonia. “El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España”. Revista española de n.º control externo 52, 2016, p. 182.

⁵⁹⁵ Díaz Morales, José. *La Ley Sarbanes-Oxley y la auditoría*. Partida Doble, 2006, n.º 169, p.19.

de lucro con competencia de supervisión de los trabajos realizados por las firmas de auditoría. También es un registro en el que deben inscribirse todos los auditores cuyos clientes emiten títulos que sean admitidos a cotización oficial en los mercados de valores de Estados Unidos.⁵⁹⁶

La auditoría de cuentas es un servicio que se presta a la empresa revisada, pero que incumbe e interesa no sólo a la propia empresa, sino también afecta a los terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable, sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas.

Como señala el Tribunal de Cuentas, la auditoría pública (también se ha de incluir la privada) se basa en un conjunto de reglas y pautas de comportamiento, que de una manera minuciosa regulan el desarrollo de los trabajos.⁵⁹⁷

Estas necesidades han generado, casi desde el inicio de lo que hoy entendemos como auditoría, una tendencia a la codificación de normas de ejercicio de la auditoría, tanto a nivel internacional, como interno de los distintos países. Es importante remarcar que esta introducción de normas en el proceder del auditor, fue en sus inicios, y aún hoy en muchos casos lo sigue siendo, una auto regulación, puesto que los mismos profesionales fueron conscientes de la necesidad de uniformidad y garantías de calidad. Hoy en día, muchas de estas normas de auditoría, nacidas del auto regulación, tienen posteriormente el respaldo normativo de la autoridad de los estados.

El propio Tribunal Constitucional, en su sentencia 386/1993, de 23 de diciembre de 1993, deja muy claro que el interés público que supone el ejercicio de la profesión, y dada la obligación que se impone a un gran número de sociedades a auditarse, es título suficiente para que pueda dictar el estado normas que la rijan, dejando sentado que

⁵⁹⁶ Cortijo Gallego, Virginia. *Impacto de la Ley Sarbanes-Oxley en la regulación del sistema financiero español*. Boletín económico del ICE, 2007, n.º 2907, p. 45.

⁵⁹⁷ Resolución de 7 de septiembre de 2011, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los contratos de asistencia técnica para la realización de auditorías en las Entidades Locales, ejercicios 2004, 2005 y 2006. *la auditoría pública como técnica profesional y de control exige y se fundamenta en la previa existencia de un conjunto de reglas y pautas de comportamiento que de una manera minuciosa regulen el desarrollo de los trabajos y se refieren directamente a los profesionales que han de realizarlos, tanto para contemplar su estatus como para dirigir su propio comportamiento en un terreno en el que precisamente su carácter reglado resulta un principio básico.*

regular la actividad (auditora) y sus efectos es, por consiguiente, cuando concurre un interés público como el señalado, una atribución del legislador.⁵⁹⁸

5.7 NORMAS DE AUDITORIA EN EL SECTOR PRIVADO

a) Regulación internacional

El *American Institute of accountings* publicó lo que suele considerarse como el primer documento sobre auditoría de balances en 1917. En 1934 se publica un documento conjunto entre el AICPA y la *Securities and Exchange Commission (SEC)*: "*Audit of Corporate Accounts*", en lo que suele considerarse como el primer documento sobre auditoría.

El primer documento donde se puede hallar la descripción de la profesión de auditor, así como de los procedimientos detallados de auditoría, es el *Examination of Financial Statements by Independent Public accountings*, publicado por el AICPA.⁵⁹⁹

En 1939 se establece las primeras acciones para la definición de las Normas de auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA), mediante la creación de un Comité especial sobre Procedimientos de auditoría en el AICPA. La documentación fruto de los trabajos de este Comité se denominó *Extensions of Auditing Procedure* (mayo de 1939), que posteriormente pasó a denominarse *Statements on Auditing Procedure (SAP)*. Hasta 1972 se publicaron un total de 54 SAP.

⁵⁹⁸ STC 386/1993, de 23 de diciembre de 1993. *La relevancia pública de las auditorías de cuentas se pone claramente de manifiesto en la Disposición adicional primera de la Ley -que, como bien pone de relieve el Abogado del Estado, no es objeto de impugnación por los recurrentes- en la que se establece la obligación legal de someterse a una auditoría de cuentas anual a un amplio y diverso número de entidades. A ello debe añadirse que la Ley de Sociedades Anónimas obliga a estas entidades -artículos 171.1 y 202.1- a realizar y presentar, en cada ejercicio, unas cuentas anuales y un informe de gestión, y obliga también, en su artículo 203.1, a que la verificación contable establecida en dicha Ley sea realizada, precisamente, por auditores de cuentas. Si el legislador, al objeto de garantizar la seguridad del tráfico mercantil, obliga a determinadas -y tan numerosas como diversas- entidades a someterse periódicamente a auditorías de cuentas, y establece que la validez de estas dependa, en primer lugar, de que las lleven a cabo personas determinadas, es no solo lógico, sino hasta obligado, que el propio legislador regule también la forma en que haya de desarrollarse tal actividad y los requisitos que deban reunir quienes la ejerzan.*

⁵⁹⁹ Ver Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance. Eugene A.Imhoff Jr- New p. 1.

En 1972, el comité pasa a llamarse "Comité Ejecutivo de Normas de auditoría", cuya misión es la interpretación de las NAGA, produciendo los *Statements on Auditing Standard* (SAS). A partir de 1978, el *Auditing Standard Board* (AICPA) es el responsable de la promulgación de normas y procedimientos de auditoría para los miembros del AICPA.

En Europa también se han desarrollado diversas instituciones de auditoría, oficiales y privadas, que han publicado normas de auditoría con clara influencia de las normas publicadas en Estados Unidos, adaptadas a las legislaciones y usos propios de cada país. Por ejemplo, en Europa se ha dado la serie de Declaraciones sobre auditoría, publicadas en 1951 por el Institute of *Chartered accountings in England and Wales*.

La evolución de economía hacia la globalización económica y la existencia de un gran número de empresas multinacionales conlleva que, cada vez pierdan mayor peso relativo las normas de auditoría específicas de cada país, y, por contra, tome mayor auge la normalización auditora a través de estándares comunes. Todos los países, e incluso organizaciones internacionales como la Unión Europea, buscan adaptarse a estas reglas, puesto que los inversores internacionales exigen reglas comunes, que les faciliten la realización de sus actividades, y obtener informes financieros de calidad y comparables, que sirvan de base para la toma de sus decisiones.

En consecuencia, se viene difundiendo y adoptando cada vez más en la mayoría de los países los denominados Estándares Internacionales de Contabilidad, emitidos por una organización privada denominado IFAC, que ha aprobado las denominadas normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA) para facilitar la lectura de la información sin importar en qué país se produce.

b) Regulación en España

La propia Ley 22/2015 en su artículo 2, asume la necesidad de consonancia de las normas de auditoría españolas con las internacionales, al ordenar que:

- 1. La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría*

A las auditorías de cuentas de entidades de interés público les será de aplicación lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y lo establecido en el capítulo IV del título I de esta Ley.

2. Las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente. Se consideran normas de auditoría las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría.

A estos efectos, se entenderán por normas internacionales de auditoría las normas internacionales de auditoría, la norma internacional de control de calidad y otras normas internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley.

Las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea.

En España, en cumplimiento de esta previsión legal han regido las diferentes Normas Técnicas de auditoría, que se han venido publicando por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC).⁶⁰⁰ Dichas normas eran en algunos casos coincidentes con las normas internacionales de auditoría, pero en otros casos no.

España, como estado miembro de la unión Europea, queda sujeta a la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo, que en su artículo 26 establece que los Estados Miembros, al trasponer la Directiva a su ordenamiento interno, exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías obligadas por legislación, de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión, entendiéndose por Normas Internacionales de Auditoría, las publicadas por la IASSB (International Auditing and Assurance Standard Board) de la IFAC (International Federation Of accountings).

⁶⁰⁰ Bolufer Nieto afirma que la importancia de la auditoría exige cierto control y tutela de la administración. Bolufer Nieto, Ricardo. *El control de la profesión de auditoría*. Presupuesto y gasto público, 1996, nº 18, p. 219.

Con el objetivo de incorporar las Normas Internacionales de Auditoría a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, así como para converger hacia la práctica existente en la mayoría de los Estados miembros que ya las tienen adaptadas, el ICAC ha publicado la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España.

Son obligatorias para el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014.

La propia Ley 22/2015 en su artículo 2, también establece que las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán, de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública, y serán válidas a partir de su publicación, mediante Resolución del ICAC, en su Boletín Oficial.

Por Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se aprobaron las primeras Normas Técnicas de auditoría, que según su introducción, *constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable*. Dichas normas posteriormente han sido desarrolladas de manera más extensa a través de distintas resoluciones.

5.8 NORMAS DE AUDITORIA DEL SECTOR PÚBLICO

El sector público también ha sentido la necesidad de elaborar unas normas que sirvan de guía en la ejecución de los trabajos de los auditores.⁶⁰¹ Al igual que en el campo privado, existen unos estándares internacionales, que no son sino una adaptación al sector público de las normas de auditoría, y a las que buscan homologarse las normas nacionales. La referencia internacional de normas de auditoría del sector público la componen, principalmente, dos entidades:

- La INTOSAI: entidad que agrupa a las entidades fiscalizadoras superiores (órganos de control externo de los Estados), que, tras un largo período de gestación (1984-1989), aprobó en octubre de 1991, en la reunión del comité directivo celebrado en Washington, sus normas de auditoría. Estas normas de fiscalización cuyo contenido está basado, en las Declaraciones de Lima y Tokio, en las conclusiones y recomendaciones adoptadas por los Congresos de INTOSAI. Además recogen el trabajo realizado por el grupo de expertos de las Naciones Unidas sobre contabilidad y auditoría del Sector público, en los países en desarrollo, que, pesar de su relativamente reciente aprobación, vienen siendo un referente para la auditoría del sector público desde la aparición de los primeros borradores.⁶⁰²

- La *International Federation of accountings* (IFAC): constituida en 1977 como heredera y aglutinadora de diferentes organizaciones internacionales de profesionales de la contabilidad y de la auditoría, ha desarrollado unas muy completas normas de auditoría que se han convertido en el referente de la profesión en todo el mundo. Su formulación atiende, en un principio, a las necesidades de los contables y auditores del ámbito privado. En una fase posterior se añade a cada una de ellas un comentario sobre su aplicabilidad a la auditoría del sector público.

Estos comentarios son consecuencia de los trabajos de un comité permanente de la IFAC para sector público, cuyo objetivo estriba en conseguir la adecuada adaptación de las normas internacionales a los requisitos propios de este sector y son un auténtico

⁶⁰¹ Melián las califica de complementarias respecto de las generales. Melián Hernández, José A. Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público. Auditoría Pública, 2006, nº 39.

⁶⁰² Vide López Hernández, Antonio M^a. Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos. Auditoría Pública, 2013, n.º 61, pp 9-24

compendio de algunas de las más importantes diferencias entre la auditoría del sector público y la del privado. Este comité, a su vez, ha emitido directrices relativas a la presentación de información financiera por las empresas públicas y sobre la aplicabilidad de las normas internacionales de auditoría a las empresas públicas.

También los propios órganos de control de los distintos países dictan sus normas de auditoría, recogiendo los estándares internacionales, pero adaptados a la legislación propia. Las, probablemente, más conocidas son las dictadas por la *National Audit Office* (NAO) de Reino Unido, y sobre todo las de la *General Accounting Office* (GAO) de Estados Unidos, conocidas como El Libro Amarillo (*Yellow book*)⁶⁰³ que fue publicado por primera vez por el *Comptroller General* de los Estados Unidos en 1972, con objeto de introducir unos criterios generales para la auditorías sobre entidades del sector público, estableciendo las normas generales con arreglo a las cuales, los auditores dependientes de entidades gubernamentales y o firmas privadas que realizan auditorías para entes públicos.

En España, a esta necesidad de reglas y pautas que enmarquen el desarrollo de la actividad auditora, vinieron a dar satisfacción las primeras Normas de auditoría Pública (NAP), dictadas por la IGAE en 1983, de aplicación a todas las auditorías realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, sea directa como indirectamente, a través de los distintos órganos de ella dependientes y las efectuadas por auditores contratados por la IGAE.⁶⁰⁴

En la actualidad las normas reguladoras del desarrollo y ejecución de estas auditorías se encuentran en la Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado de 1 de septiembre de 1998, Normas de auditoría del Sector Público (NASP). Los objetivos de la auditoría, según dicha Resolución, coinciden con los asignados al control financiero, y determinan las distintas clases de auditoría posibles. Los tipos de auditoría, definidas según sus objetivos, se clasifican, a los efectos de estas normas técnicas, en

⁶⁰³ Clemente, Giorgio. “Las posibilidades de un control global de la gestión pública”. Revista española de control externo. n.º 6. 2000, p. 80.

⁶⁰⁴ Melián Hernández, José A. *Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público*. Auditoría Pública, 2006, n.º 39, p. 37.

auditorias de regularidad y auditorias operativas, que se encuentran hoy en perfecta concordancia con el contenido de la LGP.⁶⁰⁵

El marco normativo regulador de las auditorías realizadas por la IGAE tuvo que ser objeto de importantes cambios con la aprobación del TR de la LGP. Así mismo, la promulgación del R.D 2188/1995, y la adaptación de la normativa interna mediante la Circular 2/1996, de 30 de abril aconsejaron una revisión de las NASP.

Las NASP fueron aprobadas, con el objeto de servir de base para la realización de los trabajos de auditoría que tiene la IGAE encomendados. Estas normas más que sustituir, desde un punto de vista conceptual, a las dictadas por primera vez en 1983, las completaron y actualizaron, adaptándolas a la situación del control y experiencia adquirida en el desarrollo de los trabajos de control financiero.

También los órganos de control externo, con competencia sobre las distintas administraciones, sintieron la necesidad de disponer de sus normas de auditoría, y así, en mayo de 1989, crearon una Comisión de Coordinación al objeto de definir criterios homogéneos sobre la terminología a emplear, las normas técnicas de fiscalización, la estructura de los diferentes tipos de informe y las líneas generales de su presentación.

Una de las primeras tareas en que se centró la Comisión de Coordinación fue la elaboración de unos “Principios y normas de auditoría del Sector Público”, que recogen los criterios fundamentales que deben observar tanto los órganos institucionales de control externo, como los expertos independientes, con vistas a que sus informes puedan ser asumidos por aquéllos.⁶⁰⁶

Volviendo a las NASP, el apartado 4 del artículo 35 del Real Decreto 2188/1995, en la redacción dada por el R. D. 339/1998 establece:

“Las normas de auditoria e instrucciones dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado serán de aplicación a todas las auditorias que se realicen en

⁶⁰⁵ Cervera Notari, Manuel La auditoria en las entidades Locales Revista de Hacienda Local nº 90, p. 781. En relación con las anteriores Normas de Auditoria del sector público aprobadas en 1983, vemos que, prácticamente, las nuevas Normas, constan de idéntico número de Capítulos, 1 al. 6, con idéntico título o enunciado de los anteriores, en cierto modo lógico, ya que se trata de una adaptación y actualización de las anteriores, manteniendo el mismo esquema y estructuración, aunque mejorándolas y ampliándolas.

⁶⁰⁶ Melián Hernández, José A. *Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público*. Auditoría Pública, 2006, nº 39, p. 37.

el ámbito del sector público estatal por los órganos funcionalmente dependientes de dicho centro directivo y los auditores de cuentas o sociedades de auditoría de cuentas contratados al efecto.”

Las NASP nacen con vocación de abarcar la totalidad de las auditorías, realizadas por los órganos de control interno, que afecten a entidades del sector público tal como se pone de manifiesto en el apartado 2 de su introducción, que dice:

Se pretende que su ámbito de aplicación los constituya la totalidad del sector público estatal. Deberá desde luego, pautar todas las auditorías realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado tanto directamente, como indirectamente a través de los distintos órganos de ella dependientes, pero también están llamadas a aplicarse en todos aquellos casos en que alguno de los organismos o entes del sector público estatal sean auditados por firmas privadas y en los trabajos de auditoría realizados por órganos de control interno de cualquier entidad pública estatal. Incluso parecería conveniente que pudieran ser adoptadas por los diferentes responsables de control interno de los ámbitos autonómicos y locales.

Las normas de auditoría del sector público están ordenadas, en cuatro grandes ámbitos:

- Una introducción y normas generales que definen conceptos, objetivos, alcances, ámbitos y clases de auditoría. Son “Hipótesis básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría y sirven a los auditores para formar sus opiniones y elaborar sus informes, especialmente en los casos en que no existan normas específicas aplicables.
- Normas relativas al sujeto auditor que regulan la cualificación que se requiere a los profesionales que ejercerán los trabajos, de auditoría, la diligencia que han de observar en la ejecución de los mismos y definen sus obligaciones y responsabilidades.

En este aspecto, es básico que los auditores públicos puedan aplicar su propio criterio en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con las disposiciones legales que rigen en cada caso su encargo. Esto exige que puedan actuar con libertad en la emisión de su juicio profesional, lo cual requiere que deba mantenerse una posición de independencia respecto al ente auditado, sin prejuicios ni a favor ni en contra.

– Normas sobre la realización de los trabajos de auditoría en las que se desarrollan aspectos relativos a la preparación y planificación de las actuaciones, la documentación y las evidencias, el control y la supervisión de los trabajos y cuestiones relativas a la revisión del cumplimiento de la legalidad, de especial significación en el ámbito del sector público. Aquí cobra especial relevancia el Plan de auditorías, que aprueba el órgano de control interno, donde se programan los trabajos a efectuar.⁶⁰⁷

– Normas relativas a los informes de auditoría en las que se señalan los requisitos relativos a la preparación, el contenido, la presentación y la difusión.

Además en desarrollo de las NASP se han dictado las siguientes normas técnicas:

Normas de Auditoría del Sector Público (01-09-1998)

Norma Técnica para la evaluación de la calidad en las auditorías y actuaciones de control financiero (23-11-1999)

Instrucción sobre organización de los papeles de trabajo en las auditorías y actuaciones de control financiero (11-06-2002)

Norma Técnica sobre los informes adicionales al de auditoría de cuentas emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (25-09-2002)

Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de la Cuenta de los Tributos Estatales y recursos de otras Administraciones y Entes Públicos (14-03-2003)

Norma Técnica para la elaboración del informe de auditoría de los procesos de enajenación de participaciones significativas del Sector Público Estatal (14-03-2003)

Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (08-03-2005)

Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado (11-04-2007)

Norma Técnica sobre colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas (11-04-2007).

Norma Técnica sobre los informes de auditoría de las cuentas anuales emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado (11-11-2013).

⁶⁰⁷ Díaz Zurro, Alicia. *Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público*. Presupuesto y gasto público, 2004, n.º 35. 2004, p. 236.

5.9 COLABORACION CON AUDITORES PRIVADOS

Al igual que en otras muchas ramas de la actividad de la Administraciones, en el ejercicio del control interno, se ha incorporado la externalización de determinadas actividades a través de la contratación administrativa.⁶⁰⁸

El camino lo inició la Disposición adicional segunda del TRLGP, al establecer que:

Para la ejecución del Plan Anual de Auditorías mencionado en el apartado 3 del artículo 17 de esta Ley, se podrá recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría que deberán ajustarse a las normas e instrucciones que determine la intervención general de la Administración del Estado.

Para recabar dicha colaboración será necesaria una orden del Ministerio de Economía y Hacienda en la que se especificará la insuficiencia de los servicios de la Intervención General de la Administración del Estado que justifique dicha colaboración.

La referencia a la insuficiencia de los medios disponibles se hace en cumplimiento de lo dispuesto Disposición Adicional Cuarta del Decreto 923/1965, T. A. de la Ley de Contratos del Estado, y su desarrollo en el Decreto 1005/1974, que exigían la acreditación de la citada insuficiencia, para poder proceder a la concertación de contratos de estudios y servicios por parte de la Administración. Es un supuesto muy frecuente.⁶⁰⁹

Al prever el TRLGP esta posibilidad, consecuentemente, también hicieron referencia a la participación de auditores privados, en colaboración con los órganos de control interno, las NASP, aunque, si bien, lo hace de forma circunstancial, cuando en el apartado 4.3.5 establecen que siempre que se acuda a especialistas externos o a firmas privadas de auditoría habrá que comprobar su competencia e independencia en el momento de la selección, habiendo dispuesto previamente que la independencia de los

⁶⁰⁸ Vide, p.e. Muñoz Garde, Luis. *Tribunales de cuentas y profesionales del ámbito privado: la colaboración como clave de futuro para la fiscalización de los fondos públicos*. Auditoría Pública nº 39, p. 28 y 29.

⁶⁰⁹ Gómez Maldonado, Mario Alberto. *Determinando la Auditoría Pública*. Auditoría Pública, 2010, nº 51, p. 60.

profesionales no sólo consiste en que exista realmente esta, sino también que los demás les consideren como tales (NASP, Norma 4.2.2 último párrafo).

En la actualidad, la LGP, en su disposición adicional 2ª, establece que para la ejecución del Plan Anual de auditorías previsto en el artículo 165 de la LGP, la Intervención General podrá, en caso de insuficiencia de medios propios disponibles, podrá contratar, a través del Ministerio de Hacienda, la realización de los trabajos de auditoría, por parte de empresas privadas de auditoría, que tendrán que ajustarse a las normas e instrucciones que determine la IGAE.

La contratación está sujeta a dos restricciones:

a) Que los auditores sean contratados por un plazo máximo de dos años, prorrogable por otros dos, pero no pueden superarse los ocho años de realización de trabajos sobre una misma entidad a través de contrataciones sucesivas, incluidas sus correspondientes prórrogas, ni tampoco ser contratados para la realización de trabajos sobre una misma entidad hasta transcurridos dos años desde la finalización del período de ocho años antes referido.

b) Que los auditores no pueden ser contratados cuando, en el año anterior a aquel en que van a desarrollar su trabajo o en ese mismo año, hayan realizado o realicen otros trabajos para la entidad sobre áreas o materias respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe.

¿Hasta dónde puede llegar la colaboración del auditor con el órgano de control interno? Es importante señalar que la actividad del auditor privado, cuyo vínculo con la administración es el de contratista tiene un límite muy claro, según el artículo 301 del TRLCSP. No pueden ser objeto de estos contratos los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos.

¿Qué implica esta prohibición en este campo?⁶¹⁰ Ya hemos hecho referencia con anterioridad al artículo 9-2 del EBEP que reserva a funcionarios públicos el ejercicio de las funciones que impliquen la participación directa o indirecta en el ejercicio de potestades públicas, y que en el ámbito local el 92-3 LRBRL lo replica, señalando que corresponde exclusivamente a los funcionarios de carrera al servicio de la

⁶¹⁰ Vide De Vega Blazquez, Pedro. “El alcance y los límites legales de la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público en relación con el ejercicio de las funciones de control externo e interno de los fondos públicos”. Revista española de control externo, 2008, nº 30, pp. 78 y 79.

Administración local el ejercicio de las funciones que impliquen la participación directa o indirecta en el ejercicio de las potestades públicas.

El Tribunal de Cuentas, a este respecto, en su informe 29 de octubre de 2009, dice lo siguiente:

De los contratos analizados en esta fiscalización ha derivado la elaboración de algunos informes, que no pueden ser identificados como informes de auditoría por estar esta función reservada a los órganos específicos previstos en el TRLRHL, apareciendo formalmente suscritos por auditores registrados en el ROAC, incumpliendo la reserva prevista en la Ley de auditorías en cuanto a su identificación como auditores de cuentas.

La contratación de la actividad dirigida a la comprobación de la actividad económico-financiera, realizada de forma sistemática mediante la aplicación de técnicas y procedimientos de revisión propios, de acuerdo con lo expuesto anteriormente resulta en el ámbito local excluida de la capacidad contractual de las Administraciones Locales, tanto por resultar indisponible la función que constituye el objeto de la prestación a desarrollar por el contratista dada la expresa atribución de la función de control financiero a los miembros de unos concretos Cuerpos de Funcionarios, en los términos indicados por el artículo 92.2 de la LRBRL-, como por la falta de habilitación legal que la ampare, salvo que se produzca en el seno del control financiero de subvenciones públicas, como se indicó anteriormente.

Por ello, e indirectamente, tan sólo a instancia del propio Interventor, como responsable de los servicios y titular de las competencias de control interno, procede iniciar un expediente de contratación con este objeto.

La celebración de contratos de auditoría privada o externa por parte de los Entes Locales, analizada en la presente fiscalización, presupone la limitación competencial derivada de la expresa atribución de Funciones públicas a un concreto grupo de funcionarios, los de habilitación nacional de la Administración Local, tal y como se ha expuesto en un momento anterior, y que la competencia, de acuerdo con el artículo 12 de la LRJPAC próxima LRJSP, de 26 de noviembre, de RJAP y PAC, es irrenunciable y se ejercerá por los órganos que la tengan atribuida como propia

También se han producido diversos pronunciamientos de órganos jurisdiccionales, siempre en el sentido de considerar que la revisión de las cuentas públicas están

reservadas por las leyes a los órganos de control interno y externo, y consideran nulos los acuerdos por los que se encargan auditorías externas, salvo que estas sean para coadyuvar en el ejercicio de sus competencias. La primera sentencia, y que después ha sido seguida por los restantes tribunales es la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de de 18 de Febrero de 1997. El núcleo de la sentencia afirma que el acuerdo del Ayuntamiento de... se propone confiar funciones de fiscalización o auditoría externa a una empresa privada, adolece de nulidad del artículo 63.1 de la ley 30/92, por tratarse de una acuerdo contrario al Ordenamiento Jurídico. La motivación se funda, por un lado, en que la fiscalización externa de las cuentas de las entidades locales, y entidades de ellas dependientes, está reservada al Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de las facultades que atribuidas por las comunidades autónomas a sus órganos de control externo, y por otro lado, el control financiero interno corresponde a los funcionarios que tienen atribuidas las funciones de intervención, que en el caso de la sentencia, al ser un municipio de menos de 5,000 habitantes, es el secretario.

Como señalan Ferran Dilla y Cabello Rodríguez, la postura que defiende el Tribunal de Cuentas en el informe antes comentado es no solo fruto de una mera interpretación restrictiva de la legalidad vigente en materia de régimen local, sino también de la organización administrativa que de esa legislación se desprende, la condición de función pública del control interno en el ámbito local.⁶¹¹

Todas las normas citadas excluyen la posibilidad de transferir a agentes privados el ejercicio de funciones públicas. Es en este entorno en el que se ha de circunscribir la colaboración. La jurisprudencia contencioso-administrativa y la del Tribunal de Cuentas

⁶¹¹ Para Ferran Dilla y Cabello Rodríguez, *la postura que defiende el Tribunal de Cuentas en el informe antes comentado es no solo fruto de una mera interpretación restrictiva de la legalidad vigente –la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), y Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril, Texto Refundido de disposiciones vigentes en materia de régimen local (TRLRRL)– respecto de lo que constituye el ejercicio de las funciones propias del control interno como función pública, resultado de una coherente y estricta sujeción a la literalidad del texto legal estatal; también de la organización administrativa que de ese texto legal se desprende, con la consiguiente defensa de la condición de función pública del control interno en el ámbito local; de las atribuciones funcionales realizadas por la legislación estatal respecto del régimen local a favor de determinados cuerpos, los de habilitación estatal –los denominados de habilitación nacional en la redacción original de la ley–, y de la concreta exigencia que de unas normas tan precisas se derivan.* Ferran Dilla, Jorge y Cabello Rodríguez, M^a Luisa. “La externalización del control económico-financiero en el ámbito local a la luz del reciente Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas”. *Revista Española de Control Externo*. n.º 33, pp. 40 y 41.

excluye la transferencia de potestades públicas en materia de control, pero, en ningún caso se excluye la posibilidad de colaboración.

El problema se ha expuesto tanto desde el punto de vista doctrinal, como, incluso por algún órgano de control externo autonómico. Así la Sindicatura de Comptes de la Generalitat de Cataluña, en su informe relativo a la Cuenta General de las Corporaciones Locales del año 1994, expresó que su capacidad era claramente insuficiente para poder llevar a cabo el control externo de la actividad financiera municipal de forma adecuada dado el elevado número de entidades a fiscalizar, la Sindicatura reitera las recomendaciones efectuadas en informes anteriores y, entre sus conclusiones en el informe, apunta posibles soluciones al problema en el sentido de promover iniciativas parlamentarias, para instrumentar un control externo efectivo con algunas de las fórmulas seguidas en los países del mundo occidental, y que, en resumen son

- El refuerzo de la Sindicatura de Cuentas.
- El refuerzo de las facultades de las Comisiones Especiales de Cuentas de los grandes Ayuntamientos con equipos técnicos dependientes jerárquicamente de las Comisiones
- Promulgar una Ley de auditoría municipal, a partir de un cierto volumen presupuestario.
- Para los restantes municipios, sistemas mixtos.

Posteriormente se inclina por la exigencia de auditorías obligatorias en los municipios, instando a la Generalitat, para que en ejercicio de sus competencias en materia de régimen local, de acuerdo con el artículo 178 del Decreto Legislativo 2/2003, de 28 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley municipal y de régimen local de Cataluña,⁶¹² según el cual, la Generalidad debe regular las finanzas de los entes locales de Cataluña en el marco de lo que establece la legislación básica del Estado. Por tanto, recomienda que en dicha regulación se contemple la posibilidad de establecer en los ayuntamientos de determinadas dimensiones la realización de una auditoría anual de las cuentas, como instrumento auxiliar para el control interno y la fiscalización externa. En su opinión, estas auditorías, se deberían hacer con unos criterios de coordinación y

⁶¹² Ley Municipal y de Régimen Local de Cataluña. En siglas en el original.

una normativa técnica a establecer por la Sindicatura, de acuerdo con las características propias del sector público local.

En esta propuesta, aunque a mi juicio no lo pretende, no deja de encontrarse una semilla de la solución del problema que abordamos al hablar de la auditoría única. En primer lugar, la sindicatura, creemos que incurre en una cierta contradicción. Para respetar las competencias de control de órganos internos y externos, aunque se impone la realización de una auditoría anual de las cuentas, esta ha de realizarse, únicamente, como instrumento auxiliar para el control interno y la fiscalización externa.

Por lo tanto, si es un mero elemento auxiliar del control interno, es a este al que se debe cargar con la obligación de llegar a todos los órganos, por sí o en colaboración con medios externos, como los auditores privados, si los propios son insuficientes.

Por contra, si la auditoría de cuentas es obligatoria, pero sólo *como instrumento auxiliar para el control interno y la fiscalización externa*, las facultades de supervisión del órgano de control interno, ¿ garantizan realmente la independencia del auditor ? . No es un tema fácil de resolver, y, en modo alguno admite soluciones simplistas, y, a nuestro juicio, no puede ser un simple parche, sino que, al contrario, se ha de abordar a través de una revisión general de los sistemas de control interno y externo.

Mejor juicio merece la propuesta de hacer dichas auditorías con unos criterios de coordinación y una normativa técnica a establecer por la Sindicatura, de acuerdo con las características propias del sector público local. El cumplimiento de esta propuesta, sí que sería un avance hacia la auditoría única, pero para que fuese real, estas normas técnicas, tendrían que ser equiparables a las establecidas por la IGAE y el Tribunal de Cuentas.

También Montesinos Julve, ex Sindico Mayor de la Comunidad Valenciana, se ha mostrado favorable a la conveniencia de generalizar la práctica de la auditoría en todas las entidades de cierta dimensión, en paralelo a lo que ocurre en el sector empresarial y con las prácticas de un buen número de países, sobre todo anglosajones: *no se puede entender que la auditoría anual de las Administraciones de cierta dimensión no sea obligatoria en España, cuando cualquier sociedad anónima de mediana dimensión tiene que someterse anualmente a la sana prueba de una auditoría de cuentas.*⁶¹³

⁶¹³ Montesinos Julve, Vicente. “La normalización en la auditoría del sector público” Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 79, p. 437.

Martínez Arias ve de manera muy favorable esta colaboración, que a su juicio, genera una auténtica simbiosis,⁶¹⁴ que permite compartir, la mayor especialización en la auditoría de regularidad de los controladores públicos, y en la auditoría financiera de los auditores privados.

Por el contrario, otros autores como de Vega, basándose en la indisponibilidad de las funciones públicas, reducen esta colaboración a un aspecto meramente auxiliar, circunstancia que no puede modificarse por norma de rango legal, puesto que, al menos para el control externo, la atribución de la competencia es o constitucional o por ley orgánica.⁶¹⁵

A parte del interesante debate doctrinal, no se puede ocultar que concurre, por un lado, el interés en abrir un mercado interesante, el de las auditorías del sector público,⁶¹⁶ y por otro, el interés en mantener claramente señalada en el ordenamiento la competencia pública de las funciones.

¿En qué aspectos del desarrollo de los trabajos de auditoría se debe concretar la supervisión por parte de las intervenciones?

De acuerdo con las NASP (4.1.6) la Intervención deberá supervisar:

- la preparación y capacidad técnica de los auditores en aquellos casos en que las firmas privadas sean requeridas para actuar en el sector público estatal;
- vigilará que se cumple la inscripción en el registro del Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC);

⁶¹⁴ Como afirma Martínez Arias *Por último, a nuestro entender la colaboración de los auditores de cuentas facilitaría que los auditores públicos centrasen más su atención en las auditorías de cumplimiento y, fundamentalmente, operativas, en detrimento de las auditorías de regularidad contables, parte de las cuales podrían ser realizadas por auditores privados, por supuesto, bajo control público. Esta participación en la auditoría de las cuentas públicas permitiría generalizar la práctica de la auditoría a todas las entidades del sector público de cierta trascendencia, en analogía con lo que ya es una realidad en el sector privado y con las prácticas internacionales.* Martínez Arias, Antonio. La colaboración de los auditores de cuentas en la auditoría pública.. Auditoría Pública, 2005, n° 37, p. 73.

⁶¹⁵ De Vega Blazquez, Pedro. El alcance y los límites legales de la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público en relación con el ejercicio de las funciones de control externo e interno de los fondos públicos. Revista española de control externo, 2008, n.º 30, pp 84 y 85.

⁶¹⁶ Las organizaciones de auditores de cuentas españoles promovieron la incorporación de una enmienda a la Ley de Transparencia en el Congreso de los Diputados para que fuera obligatorio que las cuentas de los ayuntamientos con más de 5.000 habitantes se auditen anualmente, por auditores externos. El tema se trató en el XXI Congreso Nacional de Auditoría, celebrado en Zaragoza en 2012, pero la propuesta no tuvo éxito.

- que su actuación se adecua a los principios y normas elaborados por la esa institución;
- deberá exigir a los auditores, además de la preparación genérica prescrita por las normas técnicas del ICAC, cualificación específica en contabilidad pública, en Derecho administrativo y en el funcionamiento del sector público en la medida que sean de aplicación al ente auditado.

Es el órgano de control interno, puesto que es a quienes las normas les otorgan las competencias de control, quien ha de elaborar el plan de auditorías. En el se identifica y programan la totalidad de las actuaciones previstas en el año, y se indican aquellos que pueden ser asumidos con medios propios, así como aquellos que, en su caso, podrían efectuarse con la colaboración de firmas privadas.

A partir de este momento, para aquellas auditorías que se ejecuten con la asistencia de firmas privadas, los órganos de control, además de participar en la selección de auditores, interviniendo activamente en los procedimientos de selección de los futuros adjudicatarios, son los que tienen la competencia para

- Determinar la amplitud y la naturaleza de la auditoría a realizar, lo que se ha de fijar en el Plan de Auditorías.
- Orientar y aprobar las planificaciones de los trabajos de auditoría a efectuar.
- Tutelar el cumplimiento de las normas de auditoría del sector público por parte de todos los auditores que participen en el plan anual. En el Pliego de Condiciones del contrato debería figurar la obligación de efectuar el trabajo con arreglo a dichas normas.
- Examinar las conclusiones y recomendaciones de los auditores.
- Llevar a cabo el control de calidad de los trabajos realizados.
- Asumir el informe de auditoría.
- Vigilancia de la independencia del auditor externo respecto al ente auditado y de la ausencia de incompatibilidades.
- Supervisión y control de las pruebas de auditoría efectuadas.

La colaboración de firmas privadas con los órganos de control internos (y también externos, aunque ahora no nos ocupamos de ello) es un tema recurrente en las jornadas y congresos que se celebran sobre el control de las finanzas públicas.

Por último, se ha de señalar, aunque no se refiera al control interno, que los órganos de control externo autonómicos, suelen recurrir a la contratación de firmas de auditoría para desarrollar su trabajo.⁶¹⁷

Esta colaboración, dada su escasez de medios personales también es muy utilizada por los órganos de control externo autonómicos.⁶¹⁸ Un sector de la doctrina es muy favorable a que el incremento de actividad de los órganos de control externo se efectúe sobre la base de la contratación con auditores privados, al igual que se hace en otros ámbitos de la actividad pública.⁶¹⁹

5.10 DIFERENCIAS ENTRE CONTROL FINANCIERO Y AUDITORIA

Hasta la LGP actual, no ha existido una distinción conceptual tajante entre control financiero y auditoría. De hecho el artículo 35 del RD 2188/95, establece que el control financiero se ejerce mediante auditorías u otras técnicas de control, de conformidad con lo establecido en el propio Real Decreto y en las normas de auditoría e instrucciones que dicta la IGAE.

El TRLRHL, en su nueva redacción del artículo 213, tampoco distingue e incluye al hablar de las funciones de control interno, las modalidades de función interventora, función de control financiero, incluida la auditoría de cuentas, y la función de control de la eficacia, con lo que al menos se hace mención expresa de la auditoría de cuentas, aunque incluida dentro de la función de control financiero, cuando en su redacción anterior a la reforma efectuada por la Ley 27/2013, solo se hablaba del ejercicio del control interno respecto de la gestión económica, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de la eficacia.

⁶¹⁷ Incluso se llega a calificar de muy positiva. Vide. Muruzabal Lerga, Jesús. Auditoría pública, 1997, n.º 9, p. 73.

⁶¹⁸ Vide. Olivas Arroyo, Miguel. *Experiencia práctica de los órganos de control externo en la colaboración de firmas privadas en la auditoría del sector público: actividades contratadas y resultados de las mismas*. Auditoría Pública, 2009, n.º 49, pp. 43-50.

⁶¹⁹ Montesinos Julve Vicente. “¿Qué tipo de Auditoría del Sector Público necesitamos los ciudadanos del siglo XXI?”. revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2005, n.º 72, p. 53.

Por contra, el artículo 142 LGP, como ya hemos comentado anteriormente sí que separa, como figuras diferentes, la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública.

La distinción conceptual existente entre el control financiero permanente y la auditoría pública, no es, tampoco, un tema que haya interesado a la doctrina científica. Una gran mayoría de los manuales de Derecho Financiero, se limitan a una transcripción, más o menos literal de los artículos de la LGP que regulan ambas modalidades de control interno. Casi se podría decir que, la diferenciación, por otra parte extremadamente sutil, tan sólo ha sido objeto de un escaso análisis por parte de los profesionales del ramo.

La confusión se produce, en muy buena medida, por la utilización de técnicas comunes, básicamente, las importadas del campo privado, a través de la auditoría. No olvidemos que la propia LGP, al referirse al contenido del control financiero, en el artículo 159, expresamente se refiere a que incluye:

En los departamentos ministeriales y entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social, verificar, mediante técnicas de auditoría, que los datos e información con trascendencia económica proporcionados por los órganos gestores como soporte de la información contable, reflejan razonablemente las operaciones derivadas de su actividad.

Uno de los pocos que ha tratado el tema, Blasco Lang, considere que la definición del control financiero permanente que realiza la LGP supone una distinción más formal que material entre las dos modalidades de control interno, ya que, en sentido estricto el control financiero comprende la auditoría pública.⁶²⁰ González Talión no encuentra más

⁶²⁰Blasco Lang, José Juan. “El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria”. Revista española de control externo, 2004, vol. 6, n.º 18, p. 174. *De otra parte, el control financiero en sentido estricto comprende tanto el control financiero permanente como la auditoría pública, que, a diferencia de la función interventora, no se desarrolla conforme a un procedimiento formalizado normativamente y que no tiene los efectos suspensivos previstos en la Ley. El control financiero, en sentido estricto, se realiza de manera concomitante a la actividad controlada, o bien se lleva a cabo con posterioridad a la realización de los actos (ex post).*

diferencias, que la mayor amplitud de técnicas del control Financiero.⁶²¹ Díaz Zurro considera la auditoría como la forma esencial del ejercicio del control Financiero.⁶²²

Como ya hemos visto, el 157 LGP cuando define el control financiero permanente desde el punto de vista de su instrumentación, como la verificación de una forma continua, mientras que el 162, define la auditoría pública como la verificación, realizada con posterioridad, nos están dando la diferencia.

Desde un punto de vista estrictamente conceptual, vemos, que ambas tienen por objeto la verificación del cumplimiento de normas contables, legales, principios de buena administración, eficiencia... y siempre a posteriori, lo que los diferencia de la función interventora, pero mientras la auditoría se lleva a cabo, una vez cerrado el ejercicio, o concluida la actividad a auditar, aunque el control financiero, también pueda realizarse de esta manera, también se puede llevar a cabo *de una forma continua*, lo que supone no esperar a un cierre de ejercicio o a la conclusión de una actividad, lo que le permite incidir en su desarrollo, y no sólo evaluarla. Esto es debido a la finalidad de corregir las actuaciones que así lo puedan requerir, con el fin de promover la mejora de las técnicas y procedimientos de gestión económico-financiera, que siempre ha estado en la esencia del control financiero, de ahí que en paralelo a su ejercicio de forma continua, también prevea la LGP, en su artículo 161-3, que se ha de realizar un seguimiento continuado sobre las medidas correctoras que se hayan decidido, como consecuencia de las deficiencias detectadas en los informes emitidos.

Respecto del ámbito subjetivo de aplicación, por lo que hace referencia al control financiero permanente se ejerce, con arreglo al artículo 158 LGP, sobre:

- a. *La Administración General del Estado.*
- b. *Los organismos autónomos dependientes de la Administración General del Estado.*
- c. *Las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social.*
- d. *Las entidades estatales de derecho público contempladas en el párrafo g) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria.*

⁶²¹ González Tallón, José Miguel. *¿Puede la Auditoría realizarse al mismo tiempo que la gestión auditada y seguir siendo auditoría? La auditoría continua y el control financiero permanente.* Auditoría Pública, 2011, nº 54, p. 37.

⁶²² Díez Zurro, Alicia. El control interno. Revista española de control externo, 2002, nº 10, p. 40.

e. Las entidades públicas empresariales contempladas en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria.

f. Las agencias estatales creadas al amparo de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos.

g. Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, cuando se hallen inmersas en alguno de los supuestos previstos en el apartado 1 del artículo 74 de la Ley General de la Seguridad Social.

Por contra, el campo de actuación de la auditoría pública, es todo el sector público estatal. Vemos pues, que las formas societarias de personas públicas, quedan al margen del control financiero, convirtiendo así, a la auditoría pública, en la única modalidad de control interno del sector público, que lo abarca en su totalidad, frente a las otras dos modalidades, función interventora y control financiero, con un ámbito subjetivo de aplicación limitado.

No obstante este ámbito de aplicación subjetivo, no ha querido la LGP hacerlo enteramente rígido, sino que se introduce un grado de flexibilidad, a través del párrafo segundo del artículo 158 LGP, que habilita al Consejo de Ministros a acordar, a propuesta del Ministerio de Hacienda y a iniciativa de la IGAE, que en determinadas entidades públicas empresariales y entidades estatales de derecho público del párrafo g) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley, el control financiero permanente se pueda sustituir por las actuaciones de auditoría pública que se establezcan en el Plan Anual de Auditorías.

Por último, hemos de señalar, que, de acuerdo al 157 LGP, el control financiero se lleva a cabo por las respectivas intervenciones delegadas. Así se desarrolla por el art 4-1 de la Circular 1/2009, de 16 de Septiembre de La Intervención General de La Administración del Estado sobre Control Financiero Permanente, que sienta que el control financiero permanente se ejerce de una forma continua por las intervenciones delegadas en los ministerios, organismos y entidades.

En el actual marco de atribución de funciones de control entre el centro directivo y las Intervenciones Delegadas, esta alternativa supone, en fin, una centralización de las actuaciones frente al modelo de ejercicio descentralizado.

TITULO II LA RESPONSABILIDAD CONTABLE DE LOS INTERVENTORES DE ADMINISTRACION LOCAL

En esta parte de la tesis entramos en los casos concretos que pueden generar responsabilidad contable de un interventor de administración local.

Para llegar a éste punto, como pasos previos analizaremos el concepto de responsabilidad contable y la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, el órgano encargado de exigirla.

Ambas son dos instituciones jurídicas de un gran calado, pero que aquí sólo abordamos de una forma parcial, puesto que el objetivo es, repetimos el estudio de la responsabilidad contable que puede ser exigida a un interventor de administración local en el ejercicio de las funciones que el ordenamiento jurídico le atribuye.

Empezaremos por la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, para seguir con la responsabilidad contable y concluir con supuestos concretos que pueden afectar a un interventor local.

CAPITULO 6 LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE. LA JURISDICCION CONTABLE

Anteriormente vimos la posición constitucional del Tribunal de Cuentas, su doble función, y la función fiscalizadora como elemento del control.

Ahora nos interesa el Tribunal de Cuentas, como órgano principal de la jurisdicción contable.

Tan sólo haremos mención a la función fiscalizadora como fase previa, en su caso, de una posible exigencia de responsabilidad contable.

6.1 LA FUNCIÓN FISCALIZADORA Y SU CONEXION CON LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

Como ya hemos visto, el artículo 136-1 de la CE comienza atribuyendo esta función al Tribunal de Cuentas como supremo órgano fiscalizador, por un lado de las cuentas y por otro de la gestión económica del Estado, y del sector público.⁶²³

La Constitución pretende que, mediante el Tribunal y a través de la función fiscalizadora, puedan las Cortes Generales contar con una evaluación general de la gestión presupuestaria en su globalidad, pero no tan solo desde una perspectiva de mero ajuste a la legalidad, sino, también, desde el punto de vista de la buena gestión, es decir, de eficiencia, de racionalidad y de aprovechamiento al máximo de los recursos públicos, para dar cumplimiento a las previsiones del art. 33 de la CE.⁶²⁴

⁶²³ Gómez Sánchez, considera poco afortunada esta expresión que podría dar lugar a confusiones en el ámbito subjetivo del control. Gómez Sánchez, Yolanda. *El Tribunal de Cuentas*. Marcia Pons, 2001, p. 167.

⁶²⁴ No obstante, algunos autores como Nieto, se quejan de las limitaciones de los procedimientos de fiscalización. Ubaldo Nieto de Alba, Ubaldo. “Control del sector público: perspectivas de futuro”. *Revista española de control externo*, 1999, n.º 1, p. 19.

Esta amplitud, que posteriormente comentaremos, plantea un primer problema jurídico, para la conexión, a efectos de sustanciación de responsabilidades contables, ¿ es revisable y por quien, la función fiscalizadora?. El Tribunal Supremo considera, en su STS de 16 de julio de 1988, de 18 de octubre de 1986 y Auto 11239/2000, de 3 de marzo, que la función fiscalizadora es ajena, en cuanto al fondo, al control del Tribunal Supremo, lo que hace afirmar a Cubillo que es la razón por la que la Jurisprudencia no ha podido pronunciarse sobre el contenido de los informes de fiscalización.⁶²⁵ Martín Martín, va más allá y considera que no puede ser enmendada tampoco por las Cortes.⁶²⁶ La respuesta, es evidente que puede condicionar la trascendencia jurídica que puede llegar a alcanzar los informes emitidos por el Tribunal de Cuentas.

Otro problema, no menor, es la dependencia de las Cortes Generales en el ejercicio de la función fiscalizadora, que, en parte, enlaza con su naturaleza jurídica.

Por último, tampoco olvidemos las dificultades que encierra en sí misma, como señalan, Fernández de Llera,⁶²⁷ Álvarez Martín⁶²⁸ y Fidalgo.⁶²⁹

Ahora bien esta separación de funciones no implica que no pueda haber una conexión entre ambas, y que se pueda concretar una responsabilidad contable, como consecuencia de una fiscalización. Así el artículo 45-1, se establece que:

⁶²⁵ Cubillo Rodríguez, Carlos. “La fiscalización en la Jurisprudencia”. Revista española de control externo, Septiembre 2013, n.º 45, p. 65.

⁶²⁶ Martín Martín, Paulino. “Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española de 1978”, Revista española de control externo, n.º15, p. 27.

⁶²⁷ Fernández Llera, Roberto. *Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas*. Presupuesto y Gasto Público 57/2009, pp. 149 y 150.

⁶²⁸ Álvarez Martín, Juan Antonio. *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos*. Ed. Bayer, 2006, p.75.

⁶²⁹ Para Fidalgo, Este análisis se extiende a la práctica totalidad de las áreas con relevancia económico-financiera (ejecución del presupuesto, estados financieros –en particular en lo concerniente a inmovilizado, endeudamiento, deudores, acreedores y tesorería–, prestación de servicios, ordenación territorial, contratación, etc.), lo que origina, en algunos casos, la realización de un gran número de verificaciones cuyos resultados, por irrelevantes y por ser puestos de manifiesto en fechas muy alejadas del momento en que se realizaron, muy poco o nada aportan a la mejora de la gestión de la entidad fiscalizada Fidalgo Pérez , Domingo. “Presente y futuro de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre las Corporaciones Locales”. Revista española de control externo, 1999, n.º1. 1999, p.110.

Una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización, si aparecieren hechos que pudieran ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, en los términos definidos en la presente Ley, pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables, el Consejero de Cuentas, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o Letrado del Estado y con citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o de sus causahabientes, acordará la formación de pieza separada 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, cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador de que se trate.

Así pues, la exigencia de responsabilidades contables por hechos no constitutivos de alcance o malversación, tiene un generador natural, que es un procedimiento fiscalizador.

a) Contenido de la función fiscalizadora

Es indudable que uno de los elementos básicos, pero no el único, de la función fiscalizadora es el análisis del cumplimiento de las normas jurídicas.⁶³⁰

Es común entre la doctrina, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 9 de la LOTCu, que su contenido es verificar el sometimiento de la actividad económico- financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía al sometimiento de la

⁶³⁰ Según Ordoki, *Es innegable que en los informes fiscalizadores de nuestras instituciones de control externo, el control de legalidad debe ser una parte esencial del trabajo que realizan y del propio informe final que emiten.*

El documento sobre “principios y normas de auditoría del sector público”, aprobado por la Comisión de Órganos de Control Externo del Estado Español en 1992, ya se refería en su norma 1.2.1. a la auditoría de cumplimiento de legalidad como parte esencial de la auditoría de regularidad, consistente en verificar si el organismo auditado cumple con la legalidad vigente en la gestión de los recursos públicos.

Las normas reguladoras del Tribunal de Cuentas y de los diferentes órganos autonómicos de control externo, también son unánimes al señalar que el control de legalidad es parte esencial de la fiscalización que realizan y tiene por objeto analizar la adecuación de la actividad financiera de los entes controlados al ordenamiento jurídico vigente, debiendo estas instituciones hacer constar en sus informes el resultado de esa revisión de legalidad y emitir una opinión o un pronunciamiento al respecto. Ordoki Urdazi, Luis. Contenido y alcance de la opinión de legalidad en los informes de fiscalización de los Órganos de Control Externo (Órganos de control externo). Auditoría Pública, 2011, n.º 54, p. 102.

actividad económico-financiera del sector público, para añadir que, es en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos público.

Para Gamir es el control, que de forma especial en el cumplimiento de la legalidad aplicable al mismo.⁶³¹

Para Medina y Pajares, en una posición más intermedia,⁶³² la función fiscalizadora se refiere a la comprobación del sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía, a través de las cuentas a rendir.

Por contra, en la opinión dominante García Mena⁶³³ destaca el cambio de enfoque de las funciones atribuidas al Tribunal de Cuentas, que, sin excluir el control del sometimiento

⁶³¹ Gámir Meade, Roberto. El Tribunal de Cuentas y el control de la contratación pública. Estudios sobre la Ley de contratos del sector público Fundación Democracia y Gobierno Local. Institución “Fernando el Católico”, p. 503.

⁶³² Para Medina y Pajares *No obstante, aunque el legislador de 1978 no rompió con la tradición histórica sí la hizo compatible con los nuevos tiempos, con los nuevos modos de ejercicio del control y con los principios inspiradores de un Estado social y democrático de Derecho.../... En efecto, el Tribunal de Cuentas es definido como el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, dependiendo directamente de las Cortes Generales. Al tiempo se distinguen con nitidez sus dos funciones: la fiscalizadora y la jurisdiccional, es decir, la fiscalización y el ejercicio de la jurisdicción contable.../... La función fiscalizadora –externa, permanente y consuntiva– 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 presupuestos de ingresos y gastos públicos; se centra en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado, de las cuentas generales y parciales de todas las entidades y órganos del sector y de los que deben rendir los perceptores de subvención y ayudas públicas en el examen de los contratos de las Administraciones Públicas, de la situación y variaciones del patrimonio del Estado y de las entidades del sector público, así como de los expedientes sobre modificaciones presupuestarias y, en fin, en el examen de cualquier otro aspecto referente a la actividad económico-financiera pública; se adecua a unos procedimientos y sus resultados se plasman en la Declaración de la Cuenta General del Estado, en la Memoria Anual, en los Informes ordinarios o extraordinarios y en las Mociones o Notas.* Medina Guijarro, Javier y Pajares Giménez, José Antonio. La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su «propia jurisdicción» en la historia y en la Constitución Española. RECE, septiembre 2005, nº 21, p. 44.

⁶³³ García Mena resalta que No parece ofrecer dudas cuál ha sido la clase o tipo de control encomendado al Tribunal de Cuentas a través de su larga historia. Tanto las normas constitucionales anteriores a la vigente Constitución, como la legislación ordinaria promulgada, sólo contemplaron la función fiscalizadora como el medio de comprobar si la actuación administrativa se había ajustado a las disposiciones legales aplicables. A pesar de la conceptualización que del Tribunal tenía la Constitución de

1931 al decir en el artículo 120 que era el «Órgano fiscalizador de la gestión económica», creemos que el Tribunal nunca ha realizado otro control que no haya sido el de legalidad limitada a la comprobación de la ejecución del presupuesto; o, a lo sumo, extensivo al cumplimiento de las disposiciones de carácter fiscal como establecía la Ley de 1953. Se podría afirmar que la única preocupación del legislador estuvo

del sector público al principio de legalidad, también debe hacerse en relación a los principios de eficiencia y economía.⁶³⁴

En este mismo sentido se pronuncian Rovira Mola,⁶³⁵ Palao Taboada,⁶³⁶ que señala que, la necesaria evolución del control externo, al pasar de estado gendarme ha estado intervencionista, y Bonell Colmenero,⁶³⁷ lo cual implica la realización también de auditorías operativas.⁶³⁸ Esto es, de las usualmente denominadas cuatro “es”, de eficacia, eficiencia, economía y equidad en el gasto.⁶³⁹

El término consuntivo, para Rodríguez Castaño es indisociable del carácter de control a posteriori que en nuestro ordenamiento tiene el control externo, equiparando desde el

presidida por la idea de la desconfianza hacia los administradores públicos, no en el sentido de que realizasen una buena o mala gestión que ocasionase un perjuicio al Tesoro, sino en el de que nadie detrajera una sola cantidad de los fondos públicos. García Mena, Ramón. Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en materia de fiscalización. Tribunal de Cuentas Crónica 1988-1989, p. 211.

⁶³⁴ Hoy es habitual, no solo fiscalizar legalidad. Vide Manuel Núñez Pérez, Manuel. *Transparencia e instituciones de control*. Auditoría Pública, 2009, n.º 49, p. 13.

⁶³⁵ No obstante, como señala Montesinos Julve *en nuestra legislación se ha introducido la obligación de practicar controles de eficacia, eficiencia y economía antes de proceder al desarrollo de los instrumentos informativos pertinentes*. Para este autor, y, en su opinión, *lo avala la experiencia, resultará sumamente difícil que los controladores y evaluadores internos y externos practiquen este tipo de controles y auditorías sin que las entidades hayan desarrollado los instrumentos necesarios para recoger, elaborar y presentar este tipo de información*. Montesinos Julve, Vicente. Nuevos “Ámbitos de la Fiscalización de las Entidades Públicas”. Revista Española de Control Externo, 2000, vol II, n.º 4, p 61 y 62.

⁶³⁶ De Rovira i Mola, Albert. *Manual de Derecho Presupuestario*. EAPC, Ed. 1990, p. 313.

⁶³⁷ *La función fiscalizadora que ha de efectuar el Tribunal de Cuentas es una función financiera específica: la “función de control de las Haciendas Públicas”. A través de la misma el Tribunal de Cuentas controla la correcta ejecución de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año. Esta función fiscalizadora tiene un contenido más amplio que la ejercida por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) donde ha pasado a tener un papel relevante la Oficina Nacional de Auditoría, ya que aquella no se reduce a un control de legalidad, sino que supone también un control de oportunidad*. Bonell Colmenero, Ramón. “El Tribunal de cuentas. Saberes”. Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, 2006, vol. 4 año, separata, p. 10.

⁶³⁸ Benito López, Bernardino y Hernández Fernández, Joaquín: “Los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la legislación de los Órganos de control externo” Auditoría Pública, n.º7, p. 62.

⁶³⁹ García Mena, destaca que no son términos completamente definidos. García Mena, Ramón. Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en materia de Fiscalización. Crónica 88-89. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas pp. 211 y ss.

punto de vista del control los vocablos consuntivo y posterior.⁶⁴⁰ Apiyuelo considera como núcleo de la función, la valoración del sometimiento de la actuación del sector público a los principios de legalidad, economía y eficiencia.⁶⁴¹ También Domínguez destaca este aspecto.⁶⁴²

Aznar López, advierte que la competencia objetiva del Tribunal, a la vista de lo dispuesto en el artículo 136 CE, en el artículo 9 de la LOTCu y en el artículo 27.1 de la LFTCu, plantea el problema de su límite.⁶⁴³ El problema es hasta dónde ha de llegar. Aznar López se refiere aquí al *Informe de fiscalización sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008*, que fue aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 30 de

⁶⁴⁰ Rodríguez Castaño, Antonio-Ramón. “Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público”. *Revista Española de Control Externo*. n.º 19, pp. 135 y 136. *Es interesante hacer referencia aquí a la expresión «consuntiva». Se trata de un cultismo que se utiliza en ciertos aforismos jurídicos, y así se dice que la lex consumen deroga a la lex consumptae, en el sentido que la ley que agota o consume el contenido de otra extingue a la ley consumida. En materia presupuestaria y de control se habla del Presupuesto consuntivo como aquel que ha agotado su vigencia, es decir todo Presupuesto, en diferente momento de su vida, será preventivo, cuando no ha comenzado a ejecutarse, y consuntivo, cuando se ha extinguido su vigencia, y así el Presupuesto consuntivo es el instrumento que permite al Parlamento exigir cuentas al Ejecutivo por el incumplimiento del Presupuesto preventivo. En conclusión, la expresión consuntiva en el precepto citado significa que el control que ejerce el Tribunal de Cuentas lo es a posteriori. La explicación anterior del significado de la expresión «consuntiva» no es baladí, pues el artículo que desarrolla el 2 de la LOTCu, esto es, el 27 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (nos 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 tuviere a bien interesar.» .../...Como acaba de verse, la segunda diferencia entre el control interno y el externo, además de la incardinación o no del órgano en la estructura que controla, radica el momento en que el control se realiza. El control interno es, o al menos puede ser, previo al acto concreto que se controla, lo que permite que incluso pueda evitarse que el acto se realice si se considera contrario a las normas que deben informar el mismo; el control externo siempre se produce a posteriori y, por tanto, nunca puede operar respecto a la eficacia del acto, aunque pueda llegar a cuestionar su validez.*

⁶⁴¹ Apiyuelo Latorre, Santiago. *Control y responsabilidad*. BCLE, 1985, p. 81.

⁶⁴² *En consecuencia, un concepto genérico de fiscalización debe abarcar todo el conjunto de actuaciones que van, desde el examen y comprobación de cuentas, al análisis del comportamiento económico financiero del sector público. Es decir, la función fiscalizadora debe definirse por su contenido.* Domínguez Alonso, Manuel. *Presupuestos, contabilización y fiscalización en las corporaciones locales* IEAL, Ed. 1983, p. 275.

⁶⁴³ Aznar López, Manuel. “La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas”. *Revista española de Control externo*. n.º 45, pp. 37 y 38.

junio de 2011. La interpretación de estos preceptos generó posiciones discrepantes que dieron lugar a cinco votos particulares.

El objeto de la fiscalización efectuada por el Tribunal se refería a la aplicación del principio de transparencia en la fase de elaboración presupuestaria. El Ministerio de Economía y Hacienda, con apoyo en el dictamen de de 29 de junio de 2006 emitido por la Abogacía del Estado-Dirección del Servicio Jurídico del Estado, mantenía que el Tribunal de Cuentas carecía de competencia para llevarla a cabo,⁶⁴⁴ pero el planteamiento del conflicto no se produjo, aunque sí dio lugar a que, en virtud de lo previsto en los artículos 7.3 de la LOTCu y 30.5 de la LFTCu, el Tribunal de Cuentas pusiera en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración del Ministerio de Economía y Hacienda.⁶⁴⁵

El problema de base para Aznar, consiste, por tanto, en si los preceptos antes referidos habilitan o no al Tribunal de Cuentas para llevar a cabo una fiscalización relativa a la fase de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, o si queda en exclusiva dentro del ámbito de decisión del gobierno

La respuesta, en opinión de Aznar es clara desde el punto de vista constitucional, pero es consciente de que la LOTCu y LFTCu han restringido el ámbito del artículo 136 de la Constitución, al referirse a la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, cuando la constitución hace alusión a un ámbito objetivo más amplio, como es la gestión económica.

Según Clemente, esta es la dirección adoptada por la Corte dei Conti italiana, que, dando un paso más, distinguiendo entre un control de gestión estratégico, cuyo objeto los resultados y los equilibrios en conjunto de las finanzas públicas y de las políticas sectoriales, en una visión más amplia, y un control de gestión en sentido más clásico y restringido, que tiene como objeto la actuación de los centros de responsabilidad y los procedimientos y actividades de gestión específicos.⁶⁴⁶

⁶⁴⁴ Piñeiro Hernáiz, Aránzazu. “Consideraciones Generales sobre el conflicto constitucional de atribuciones y la problemática que suscita su ámbito subjetivo de aplicación: Un caso particular, el Tribunal de Cuentas”. Revista española de control externo, 144, n.º 46.

⁶⁴⁵ Aznar López, Manuel. La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas. Revista española de Control externo, n.º 45, pp. 37 y 38.

⁶⁴⁶ Clemente, Giorgio. “Las posibilidades de un control global de la gestión pública”. Revista española de control externo, 2000, n.º 6, p. 77.

Es necesario destacar que el Tribunal de Cuentas, en este caso, en el ejercicio de la función de fiscalización, actúa por delegación de las Cortes Generales.

b) Ámbito material de la función fiscalizadora

La función fiscalizadora nos interesa aquí, en tanto en cuanto, pueda dar lugar a la exigencia de responsabilidades contables. De todas maneras, como después veremos hay una conexión entre ambas. De hecho Martínez Lago la considera *de carácter fronterizo entre la administración y la jurisdicción*.⁶⁴⁷

De acuerdo con el artículo 31 de la LFTCu, completado con el desarrollo en los capítulos V, VI, VII, VIII y IX de la ley, se extiende a:

- El examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.⁶⁴⁸ El Tribunal procede al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado dentro del plazo de seis meses, a partir de la fecha en que se haya rendido la Cuenta.⁶⁴⁹ El Pleno, una vez oído el Fiscal, dicta la declaración definitiva que le merezca la cuenta, para elevarla a las Cortes Generales con la oportuna propuesta, dando traslado al Gobierno.⁶⁵⁰
- El examen y comprobación de las cuentas generales y parciales que deben rendir todas las entidades y organismos del Sector público, así como los beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, como subvenciones, créditos o avales.

⁶⁴⁷ Martínez Lago, Miguel Ángel. *Manual de derecho presupuestario*. Ed. Colex, 1992, p.294.

⁶⁴⁸ Para Núñez Pérez, la aprobación de esta cuenta, supone dar por satisfecho el cumplimiento de la obligación de rendir cuentas por parte de los responsables públicos. Núñez Pérez, Manuel. La Declaración del Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General del Estado. *Revista española de control externo*, 2008, n.º 29, p 21.

⁶⁴⁹ Navas Vázquez se refiere al declive de la Cuenta general como elemento de control, tras la aparición de indicadores, programas y demás elementos facilitadores del control. Navas Vázquez, Rafael. “La posición institucional de los órganos de control externo: la necesidad de una orientación adecuada”. *Civitas. Revista española de derecho financiero*. 2006, nº 130, p. 305.

⁶⁵⁰ Piñeiro Hernáiz, destaca que es la única mención a la función por *delegación* por parte de las Cortes. Piñeiro Hernáiz, Aránzazu. “Consideraciones Generales sobre el conflicto constitucional de atribuciones y la problemática que suscita su ámbito subjetivo de aplicación: Un caso particular, el Tribunal de Cuentas”. *Revista española de control externo*, 2014, nº 46, p. 138.

- El examen de los expedientes relativos a contratos celebrados por la Administración General del Estado y demás entidades del Sector público, de acuerdo al artículo 29 del TRLCSP.
- El examen de situación y variaciones del patrimonio del Estado y demás entidades del Sector público.
- El examen de los expedientes de las modificaciones de los créditos presupuestarios iniciales.

Todos los procedimientos fiscalizadores, ilimitados subjetivamente, como es obvio, dentro del sector público,⁶⁵¹ excepto el relativo al de la Cuenta General del Estado, que ya hemos citado, concluyen con un informe llamado por la ley de resultados de fiscalización, y que puede tramitarse de forma independiente o integrado en el Informe Anual.

Así la función fiscalizadora se manifiesta en la censura, conforme o disconforme, de las cuentas, que se someten a la consideración del Tribunal, y ello no es óbice para que, en el caso de que se hayan detectado irregularidades, infracciones o delitos, se someten bien a la jurisdicción contable, bien a la penal, según la materia, de acuerdo a las conclusiones del informe.

La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, además de estas fiscalizaciones periódicas,⁶⁵² se realiza, también, a través de fiscalizaciones especiales.⁶⁵³

Como la responsabilidad contable que, de forma principal nos interesa, es la propia del interventor, antes que nada, hemos de superponer los contornos de la función interventora y la fiscalizadora, pero desde el aspecto estricto de la revisión de la legalidad, que como hemos visto es el contenido pleno de la función interventora, pero solo parcial de la función fiscalizadora. Además debemos considerar si éste aspecto de la función fiscalizadora coincide con el de la jurisdiccional.

⁶⁵¹ Martín Queralt, Juan. *Curso de derecho financiero y tributario* / Juan Martín Queralt Edición: 21ª, p. 774.

⁶⁵² Una de las principales críticas a los informes de fiscalización es su escasa inmediatez en el tiempo. Vide las Conclusiones del VII congreso nacional de auditoría del sector público. <http://www.auditoriapublica.com/encuentros/VI%20Congreso%20Nacional%20AP%202014%20Palma%20de%20Mallorca.pdf>

⁶⁵³ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE, 2005, 4ª edición, p. 790.

Pues bien, Pascual García destaca que tiene una perspectiva más amplia que la función de enjuiciamiento contable, ya que sólo las infracciones de «las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad» pueden originar responsabilidades contables, según el artículo 49 LFTCu, por el contrario, desde la perspectiva de la fiscalización, una observación puede derivar de cualquier tipo de normas.⁶⁵⁴

El ámbito constitucional de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, como vimos, alcanza toda la gestión económica y presupuestaria del Sector público y se extiende al control del cumplimiento de la normativa que rige toda esa actividad.⁶⁵⁵

Son pues, diferentes las técnicas a emplear, pero que todas dotan de contenido la función fiscalizadora. También podemos observar la gran semejanza con las propias del control interno, si excluimos obviamente la esencia del control previo, la función interventora. Para García Mena destaca que son diversas técnicas para una misma función y que es difícil saber con exactitud cuál es su significado y contenido, pero, en todo caso, se emplean para una misma actividad.⁶⁵⁶

Así pues, los distintos ámbitos objeto de la función fiscalizadora por parte del Tribunal, no se pueden basar exclusivamente en criterios de estricta legalidad y regularidad, como también de oportunidad, lo cual implica que ha de actuar en base a la realización no sólo de auditorías de regularidad, sino también de auditorías operativas.⁶⁵⁷

⁶⁵⁴ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE, 200,5 4ª edición, p. 786.

⁶⁵⁵ Medina Guijarro, Javier. La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en relación con el principio de transparencia en la elaboración de los presupuestos de las entidades del Sector público. *Revista española de control externo*, 2007, n.º 25, p. 45.

⁶⁵⁶ García Mena destaca este abanico de técnicas para una misma función *Consideremos el segundo de los elementos propuestos: la fiscalización. La problemática que aquí se plantea es de índole diferente a la anterior. No cabe duda, ninguna duda, que.../... cuando se habla de fiscalización, fiscalizar, función fiscalizadora, etc., se sabe con exactitud cuál es su significado y contenido. Pero para evitar cualquier duda que más adelante pudiera surgir y dado que, a mi juicio, se emplean para una misma actividad -no sólo en la doctrina sino en la propia legislación- alternativamente diversas expresiones como la de control externo, fiscalización, e, incluso, auditoría, cabe precisar que cualquier referencia a uno de estos términos puede considerarse hecha a los demás. Es decir, siguiendo a un sector de la doctrina, considero con análogo significado los términos control externo, fiscalización y auditoría.* García Mena, Ramón. *Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en materia de fiscalización*. Tribunal de Cuentas Crónica 1988-1989, pág. 178

⁶⁵⁷ Benito Lopez, Bernardino y Hernandez Fernandez, Joaquín: “Los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la legislación de los Órganos de control externo” *Auditoría Pública*, n.º7, p. 62.

c) Naturaleza jurídica de los informes emitidos en el ejercicio de la función fiscalizadora

Para comenzar, tenemos que preguntarnos ¿cuál es la naturaleza jurídica de la función fiscalizadora? La DA 2ª de la LOTCu establece que la Ley de Procedimiento Administrativo (era la vigente en el momento de aprobación de la LOTCu) será supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores. Obviamente la supletoriedad de las normas de procedimiento administrativo abona la consideración administrativa de la función fiscalizadora, aunque no provenga de una administración pública.

Este fue el sentido de la primera jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo, en la Sentencia de la Sala Tercera de 18 de octubre de 1986. En la sentencia el Supremo se plantea que se requiere para determinar cuál es la naturaleza del "informe" emitido por el Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de la función fiscalizadora.⁶⁵⁸ La primera premisa de la que parte es que, el Tribunal de Cuentas ni es Administración Pública ni un órgano de ella. Pero esta consideración, a juicio del Supremo no es suficiente para concluir que su actividad no es administrativa, ya que no sólo la Administración administra ni todo lo que hace la Administración es administrar, y por ello, el que el Tribunal de Cuentas no sea Administración Pública no basta para excluir de la calificación de administrativa la actividad que desarrolla o al menos una parte de ella. Se basa el Supremo en que, la propia LOTCu, en su disposición final segunda dispone que "la Ley de Procedimiento Administrativo será supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos de fiscalización". El Supremo concluye:

Planteadas así la cuestión, hay que afirmar que la denominación que haga una norma de una determinada actividad no es suficiente para determinar su verdadera naturaleza, sino que esta viene dada por su contenido y sus efectos. El contenido del "informe" emitido por el Tribunal de Cuentas viene dado por el artículo 12 de su Ley Orgánica, cuyo párrafo segundo dispone que "el Tribunal hará constar cuantas infracciones o prácticas irregulares haya observado con indicación de la responsabilidad en que se hubiere incurrido y de las medidas para exigirla." Los efectos

⁶⁵⁸ Para de la Fuente son informes técnicos que sirven de base a un juicio político. de la Fuente y de la Calle, Mª José. "Hacia una función consultiva del tribunal de Cuentas de España". Revista española de control externo nº 8. 2001.

se derivan de la propia función del Tribunal y vienen determinados por los artículos 38 y siguientes de su Ley Orgánica, ya que es precisamente en esa fiscalización en la que deben de basarse los procedimientos de alcance y de reintegro, por lo que, como se ve, si bien en la fase de fiscalización no nos hallamos ante un procedimiento sancionador propiamente dicho, sí estamos en una fase en la que se dirige una acusación contra un ciudadano. Por lo tanto, si tal actividad no puede ser calificada en su totalidad como administrativa sino fundamentalmente técnica, sí existe un aspecto administrativo, de lo que es buena prueba que la propia Ley Orgánica del Tribunal declaró aplicable a los procedimientos de fiscalización, supletoriamente, la Ley de Procedimiento Administrativo, aplicación inexplicable si por lo menos una parte de la actividad no fuera administrativa. Podrá discutirse si el informe es un acto definitivo o de trámite, podrá darse preeminencia al aspecto técnico sobre el administrativo, pero indudablemente esa actividad participa de las características de la actividad administrativa, aunque proceda de un órgano no administrativo, y por ello, es una actividad sometida a recursos administrativos y jurisdiccionales, sin que ello sea una excepción dentro del complejo Ordenamiento Jurídico patrio.

No obstante, la aprobación de la LFTCu, posterior a la sentencia citada, obliga a matizar la rotunda afirmación de la sentencia. Así, el art 32-1 establece que la tramitación de los procedimientos de fiscalización se ha de ajustar a las prescripciones de la propia LFTCu y, en su defecto, a las disposiciones de la Ley de Procedimiento Administrativo, pero con la excepción de las que determinan el carácter de parte o legitiman para la interposición de recursos en vía administrativa o jurisdiccional, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 44.3 de la LFTCu.

Ante el giro dado por el legislador, y en concordancia con la Ley, el Tribunal Supremo, la misma Sala Tercera, en Sentencia de 29 de septiembre de 2010, afirma que el Tribunal de Cuentas en el desempeño de la función fiscalizadora no ejerce ninguna clase de jurisdicción, pero tampoco realiza propiamente una función administrativa desde el momento que actúa por exclusivo mandato e interés del Parlamento, a quien rinde el resultado de su fiscalización.

Como afirma Vacas, en principio, y con carácter general, la función fiscalizadora se puede considerar como una actividad ajena, al control jurisdiccional, en cuanto a su fondo, técnico y de auditoría, lo que ha reconocido la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 16 de julio de 1988.

Ahora bien, en términos de garantías constitucionales los mandatos contenidos en los artículos 24 y 106 de la CE, una mínima exigencia de tutela judicial efectiva y de ausencia de zonas exentas de control formal de la legalidad procedimental, sí se ha de considerar la existencia de un control contencioso-administrativo, residenciado en la Sala Tercera del propio Tribunal Supremo, al menos, con respecto a los elementos formales del procedimiento de fiscalización.⁶⁵⁹

Cubillo Rodríguez considera que, tanto desde el punto de vista de la normativa vigente y de la más reciente jurisprudencia interpretativa de la misma, no se puede afirmar que la actividad fiscalizadora sea una actividad administrativa *strictu sensu*,⁶⁶⁰ aunque se articule a través de los procedimientos administrativos que rigen la actividad de las administraciones.

Por el contrario, califica la función fiscalizadora como una actividad de naturaleza técnica previa a la función política del Parlamento, con objeto de poner en conocimiento de los parlamentarios, las conclusiones y recomendaciones a que llega el Tribunal.⁶⁶¹

⁶⁵⁹ Vacas García-Alós, Luis. La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional. Cuadernos de Derecho Público. Número 29, pág. 22

⁶⁶⁰ Su argumentación, *tanto el Tribunal Supremo como la Sala de Justicia de Tribunal de Cuentas han considerado oportuno reflexionar sobre ello y aportar algunos criterios sobre la naturaleza jurídica de la función fiscalizadora.*

.../...

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, por su parte, en Sentencia 9/04, de 4 de marzo y 11/1998, de 3 de julio, así como por Auto de 17 de diciembre de 2003, ha venido insistiendo en los siguientes extremos:

a) La función fiscalizadora es una actividad de naturaleza técnica previa a la función política del Parlamento.

b) Su objeto es «poner en conocimiento de las Cortes Generales o, en su caso, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas e, incluso, de los Plenos de las Entidades Locales, las conclusiones y recomendaciones a que llega el Tribunal cuando examina y verifica, con arreglo a los parámetros de legalidad, eficacia, eficiencia y economía (artículo 31.2 de la Constitución Española) la contabilidad y/o la gestión de las entidades del Sector Público de que se trate...» . Para Martín Martín El dictamen o informe que culmina el procedimiento fiscalizador es presupuesto objetivo de la fase de control parlamentario. Cubillo Rodríguez, Carlos. “La fiscalización en la Jurisprudencia”, Revista Española de Control Externo, nº 45, p. 75.

⁶⁶¹ Martín Martín, Paulino. “Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española de 1978.” Revista española de control externo n.º15, p. 36.

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional, en la STC 126/2011, de 18 de julio, que recuerda que, además de las funciones de fiscalización atribuidas al Tribunal de Cuentas por el artículo 136 CE, este tiene también relevantes funciones de enjuiciamiento contable que poseen un indudable carácter jurisdiccional reconocido por el propio Constitucional. Se constata así la doble naturaleza de las funciones ejercidas por el Tribunal de Cuentas, pero mientras que el Tribunal de Cuentas ejerce funciones de fiscalización actúa como órgano constitucional, no jurisdiccional, y, en este caso, dependiente de las Cortes Generales.

También García Mena rechaza la consideración de administrativa la función fiscalizadora, por una pura razón orgánica, no es administración, y sustantiva, no produce actos administrativos.⁶⁶² Mas Cladera, también aboga por el carácter no administrativo de la función fiscalizadora.⁶⁶³ Para Navas Vázquez, el problema consiste en que la regulación actual no está bien adaptada a la naturaleza propia de los informes de fiscalización que deberían tener un acomodo legislativo propio.⁶⁶⁴ García Mena destaca que los informes, en ningún caso son actos administrativos.⁶⁶⁵

La consecuencia es, entre otras, el distinto régimen de revisión jurisdiccional de lo producido por ambas funciones. El tema se aborda en la STS de 16 julio 1988, según la que, las resoluciones del Tribunal de Cuentas distinguen acertadamente entre la función

⁶⁶² El argumento es, *Tampoco la función fiscalizadora tiene carácter administrativo. En una primera aproximación, podría afirmarse que sólo tienen carácter administrativo las funciones atribuidas a la Administración Pública, y el Tribunal de Cuentas no es, obviamente, Administración Pública. Pero esta afirmación, que entendemos absolutamente cierta, exige en nuestros días determinadas precisiones.*

El ejercicio de toda función se traduce en una serie de actos y actuaciones que, en el supuesto de la Administración Pública, se concretan, principalmente, en actos administrativos, regulados por el Derecho Administrativo. No ofrece ninguna duda de que el Tribunal de Cuentas no es Administración Pública (cfr. artículos 97 y 136 C.E.), ni los actos que produce pueden considerarse administrativos, ni las normas que los regulan -sobre lo que volveremos más adelante- son de Derecho Administrativo García Mena, Ramón. *Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en materia de fiscalización.* Tribunal de Cuentas Crónica, 1988-1989, p. 182.

⁶⁶³ Mas Cladera, Pedro Antonio. “Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2000” *Revista española de control externo*, 2008, nº 30, p. 108.

⁶⁶⁴ Navas Vázquez, Rafael. “La posición institucional de los órganos de control externo: la necesidad de una orientación adecuada”. *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 2006, n.º 130, p. 320.

⁶⁶⁵ García Mena, Ramón. *Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en materia de fiscalización.* Tribunal de Cuentas Crónica 1988-1989, p. 182.

fiscalizadora, exclusiva del Tribunal de Cuentas y ajena en cuanto al fondo al control de el Tribunal Supremo y la función jurisdiccional, susceptible de los recursos de casación y revisión ante el Supremo. El Supremo viene a reconocer que cuando el Tribunal de Cuentas fiscaliza, lo que hace es emitir una opinión sobre el aspecto fiscalizado, pero del cual no se produce ningún efecto jurídico, salvo que provoque la incoación de un procedimiento jurisdiccional, y por tanto es materia totalmente ajena a la posibilidad de control judicial, porque no es lo que quieren ni la Constitución, ni sus leyes de desarrollo. Se trata de una manifestación de las facultades de control del ejecutivo, atribuido al legislativo, que, en este aspecto lo ejerce, a través del Tribunal de Cuentas y al cual sitúa bajo su exclusiva dependencia. Martín Martín, también destaca que la LFTCu, en el artículo 3.p), atribuye al Pleno del Tribunal de Cuentas la facultad de proponer a las Cortes Generales el planteamiento de conflictos, que afecten a las competencias o atribuciones del Tribunal. Estas son las referidas a la función fiscalizadora y a aquellas otras cuestiones en las que el Tribunal de Cuentas tiene atribuida la competencia exclusiva. Por contra en todo lo relativo a la jurisdicción contable, tal como establece el artículo 50 de la LFTCu, los conflictos que se susciten entre la jurisdicción contable y la Administración o restantes jurisdicciones son resueltos de acuerdo a la Ley de Conflictos Jurisdiccionales. Su conclusión es que la diferenciación de régimen jurídico sustantivo, es consecuencia obligada, en razón precisamente de la diferente naturaleza jurídica predicable a las funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas.⁶⁶⁶

El Tribunal constitucional en su Sentencia 18/1991, de 31 de enero, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad 890/1985, aborda la cuestión de la naturaleza jurídica de la pieza separada. Según la sentencia:

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

⁶⁶⁶ Martín Martín, Paulino. “Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española de 1978”. Revista española de control externo, n.º15, pp. 25 y 26.

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 Delegado 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 t)] 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, incluidas 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 (artículos 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.

d) La pieza separada prevista en el artículo 45 LFTCu

Los expedientes del artículo 45 sólo se incoan como consecuencia de una actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y únicamente es competente para su tramitación el Consejero de Cuentas responsable de la actuación fiscalizadora que los origina, y se inician de oficio por parte del propio Consejero, a instancia del Ministerio Fiscal, del Abogado del Estado, o de quien haya ejercido la acción pública prevista en el artículo 47.3 de la LOTCu. Por contra, según lo previsto en el artículo 46, la actuaciones derivadas de un alcance o malversación, se pueden iniciar por cualquier *notitia criminis*.

Como vimos, la formación de pieza separada tiene como *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, cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador de que se trate.*

Lo dispuesto por el artículo 45, podría parecer, dado el contenido, concretar hechos, responsables e importe de los perjuicios, que nos encontramos ante una actividad jurisdiccional, como eslabón conectado a la función fiscalizadora.

Para Rosinyol, el Auto del Tribunal Constitucional de 7 de noviembre de 1984, solo deja claro que las actuaciones instructoras, previas a la exigencia de responsabilidades contables, que se concretan en la pieza separada, no forman parte de las actividades de naturaleza fiscalizadora al Tribunal de Cuentas, o los órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas, pero el Tribunal Constitucional guarda silencio sobre si estas actuaciones tienen carácter judicial, o en caso contrario, cual es la naturaleza que tienen.⁶⁶⁷

⁶⁶⁷ Rosinyol y Vidal, Carles. *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*. Civitas. 2ª Ed. 1999, pág. 130

Si el Tribunal de Cuentas, constitucionalmente tiene dos funciones, la conclusión del silogismo debería ser que necesariamente forman parte de la otra. Para Losada, que considera estas actuaciones como una auténtica *zona gris*,⁶⁶⁸ mixta entre ambas funciones.⁶⁶⁹

Si se consideran las actuaciones como jurisdiccionales, para Losada se plantea un grave problema de competencia, ya que se residencian en la sección de fiscalización, sin competencias jurisdiccionales.⁶⁷⁰

Esto es lo que hace la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1995, que afirma, *esa fase (la de la pieza separada) tiene carácter jurisdiccional*.

A pesar de ello, algunos autores como Pajares Jiménez, en ningún caso se pueden considerar estas actuaciones como jurisdiccionales.⁶⁷¹

e) Eficacia jurídica de los informes de fiscalización

La previsión legal del artículo 45 LFTCu, como vimos, otorga una especial relevancia procesal a los informes de fiscalización, puesto que en su caso, son determinantes para la iniciación de procedimientos de responsabilidad distintos del alcance.

Podemos decir que es el efecto principal, pero no es el único. No obstante, al ser el principal, es necesario plantearse cuál será su valor, en el procedimiento de responsabilidad contable iniciado como consecuencia de una fiscalización.

En la sentencia de cuatro de marzo de 2004, el Tribunal de Cuentas considera los Informes de Fiscalización *como una prueba de carácter muy cualificado*.

En este momento el Tribunal se ha de plantear qué valor se puede dar al resultado del ejercicio de la función fiscalizadora, que no lo olvidemos, ejerce en dependencia de las

⁶⁶⁸ Losada González, Herminio. *La responsabilidad contable*. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Ed. Aranzadi, 2013, p. 1126.

⁶⁶⁹ Losada González, Herminio. *La responsabilidad contable*. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Ed. Aranzadi, 2013, p. 1128.

⁶⁷⁰ Losada González, Herminio. *La responsabilidad contable*. VVAA. *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Ed. Aranzadi, 2013, p.1128.

⁶⁷¹ Pajares Giménez, José Antonio. "El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable". *Revista española de control externo*, 2000, n.º 6, p. 159.

Cortes Generales, a efectos de la segunda función que concurre en el Tribunal, la jurisdiccional. La argumentación de la sentencia es la siguiente:

En efecto, cuando el Tribunal de Cuentas ejerce la función fiscalizadora, que culmina en los Informes o Memorias que remite a las Cortes, desempeña, tal y como la califica el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de octubre de 1986 «una actividad técnica previa a la función política de las Cortes». Desde este punto de vista es innegable su valor y eficacia, por cuanto es el medio técnico adecuado para que las Cortes (o, en su caso, las Asambleas Legislativas autonómicas) puedan ejercer el adecuado control político sobre la acción del ejecutivo. Ahora bien, sentado lo anterior y el valor que indudablemente tienen los Informes o Memorias aprobados por el Tribunal de Cuentas, resulta igualmente incuestionable que las conclusiones a las que puedan llegar dichos Informes o Memorias no son vinculantes para los Tribunales, ni pueden afectar a las resoluciones judiciales (en, el mismo sentido se expresa el Fundamento Jurídico Primero del Auto del Tribunal Constitucional núm. 664/1984, de 7 de noviembre).

Estos pronunciamientos se producen en una sentencia dictada en apelación. La Sentencia apelada parte de las conclusiones expuestas en un Informe de Fiscalización, pero, además analiza pormenorizadamente las distintas partidas del alcance atribuido, y exponiendo, junto a las restantes pruebas practicadas, sus propias conclusiones acerca de la cuantificación del alcance. La Abogacía del Estado, que fundamentó su pretensión de responsabilidad contable en el Informe de Fiscalización aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas (y que se incorporó a las actuaciones como prueba documental), en ningún momento cuestionó la eventualidad de que las conclusiones a las que llegó el Informe pudieran ser revisadas en el curso de un proceso de exigencia de responsabilidad contable. No obstante la Abogacía del Estado pone el dedo en la llaga al señalar que *el rechazo de las actuaciones realizadas en la fiscalización como material probatorio requiere un extremado cuidado*, poniendo énfasis en la cualificación probatoria de los informes de fiscalización emitidos por el Tribunal de Cuentas.

Ante esta situación, el Tribunal está obligado a pronunciarse, y lo hace para intentar profundizar acerca del contenido propio de los Informes o Memorias del Tribunal de Cuentas, y del tratamiento que debe darse a los mismos en el curso de un proceso.

Así, en relación a los informes, señala que su naturaleza hay que buscarla en ser el instrumento técnico necesario, a fin de que las Cortes Generales puedan cumplir su función política de control de la actividad económico-financiera del Estado y de todo el sector público. Se apoya en el Fundamento Jurídico Segundo del Auto del Tribunal Constitucional nº 664/1984, de 7 de noviembre: *tanto el informe del Tribunal de Cuentas como la resolución de la Comisión Mixta son actos que propiamente no declaran derechos u obligaciones de la Sociedad, ni tampoco los crean, sino que se limitan a dejar constancia de ciertos datos o apreciaciones*. Para el Tribunal, de acuerdo con lo señalado en los artículos 9.1 y 13.1 de la LOTCu, los Informes de Fiscalización han de limitarse al análisis del sometimiento de la actividad económico-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía, sin perjuicio de que en los mismos se haga constar aquellas infracciones, abusos o prácticas irregulares haya observado, con indicación de la responsabilidad en que, a su juicio, se hubiere incurrido y las medidas para poder exigirla, de acuerdo al artículo 12.1 LOTCu y 136.2 de la Constitución. Por ello considera que es clara la extralimitación en que pudo incurrir el Informe de Fiscalización, que da lugar al posterior enjuiciamiento, al señalar, después de dejar constancia de las irregularidades observadas, que procede el reintegro del importe del perjuicio. Indicar la procedencia del reintegro, lo apartó de actuar conforme a lo indicado en el artículo 46.1 de la LFTCu, que previene, para el supuesto de conocerse en cualquier procedimiento fiscalizador hechos supuestamente constitutivos de alcance, simplemente dar traslado a la Sección de Enjuiciamiento. La razón es que la determinación de la responsabilidad contable, y, en consecuencia, la determinación del importe en que se cifran los daños y perjuicios causados en los bienes, caudales o efectos públicos, la determinación de los responsables y la condena a los mismos, es competencia exclusiva de la jurisdicción contable, sin que en ningún caso puede entenderse que un informe de fiscalización, vincule a los órganos de la jurisdicción contable.

Inmediatamente surge la cuestión relativa al valor o eficacia procesal de los Informes o Memorias del Tribunal de Cuentas, así como del tratamiento que debe darse a los mismos en el curso del proceso contable. En primer lugar, el propio Tribunal constata que no existe precepto alguno en la legislación del Tribunal de Cuentas al respecto. Por ello considera necesario partir de dos premisas fundamentales: la primera, es que de acuerdo con lo señalado en el Auto del Tribunal Constitucional de 7 de noviembre de

1984, reiteradamente mencionado, sus conclusiones no son vinculantes para los Tribunales, ni pueden afectar a las resoluciones judiciales; y la segunda es que, no obstante lo anterior, se les ha de reconocer especial fuerza probatoria en cuanto a su contenido y ello tanto en razón de su autoría, que considera garante de su imparcialidad. Refuerza su argumento el Tribunal haciendo referencia a su destinatario las Cortes Generales o Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas, así como al procedimiento de su elaboración. Concluye afirmando que:

Visto que el objeto de la función fiscalizadora no tiene por objeto determinar si existe o no responsabilidad contable atribuible a determinadas personas, lo que sí constituye el objeto propio de la función jurisdiccional, puede ocurrir que, a la vista de la prueba practicada, el órgano jurisdiccional contable se aparte del contenido reflejado en el Informe de fiscalización, lo cual, no obstante, debe hacerse de forma debidamente razonada y motivada. Y es que el documento en el que se plasma la actividad de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, el Informe de Fiscalización aprobado por el Pleno, participa, por su contenido material, de los caracteres de la pericia que viene regulada, en la actualidad, en los artículos 335 y ss. de la LEC. Esta característica material del Informe de Fiscalización concebido como elemento probatorio en un proceso jurisdiccional contable, no viene desvirtuada por el hecho de que formalmente pueda ser calificado como un documento que, en todo caso, no participaría de las características de fuerza probatoria plena que atribuyen los artículos 317 y ss. de la Ley Rituaria a los que denomina documentos públicos. Podría ser calificado, en consecuencia, el Informe del Tribunal de Cuentas, como un documento oficial que, de lo único de lo que da prueba plena es de la fecha en que se elaboró, sin que exista ningún impedimento legal para que el juez, con la valoración conjunta de los restantes medios de prueba aportados al proceso, pueda entender que se desvirtúa la presunción de veracidad de todas y cada una de las conclusiones que en el mencionado documento se plasman.⁶⁷²

⁶⁷² Vide Fernández Llera, Roberto. Presupuesto y Gasto Público 57/2009: p.136. Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. *Por lo que respecta a los aspectos cualitativos, todos los Órganos de control externo —y aquí se incluye también el Tribunal de Cuentas— han venido realizando una intensa labor de control en materia de regularidad contable-financiera y legalidad durante los últimos 30 años. Sin embargo, dentro de un paulatino pero irrefrenable proceso, acelerado a partir de la última década del siglo XX, este tipo de informes de regularidad han sido reforzados y ampliados con información específicamente referida a la calidad de la gestión pública. Su finalidad supera la tradicional vigilancia sobre la sujeción a la normativa, comenzando a preocuparse cada vez más por medir el resultado de la gestión pública, conforme a unos*

Esta fuerza probatoria, puede llegar también al campo penal, sometido, lógicamente, a los criterios de la ley de enjuiciamiento criminal.⁶⁷³ De hecho, ya existe jurisprudencia que lo confirma.⁶⁷⁴

6.2 FUNCIÓN JURISDICCIONAL.

La CE, en la línea de los órganos de control externo de raíz latina, recoge esta función entre las competencias del Tribunal de Cuentas. La función esta atribuida por la CE, que la recoge, a través de una simple alusión, en el artículo 136.3, *el Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción.*

Este reconocimiento constitucional de la función no estuvo presente desde el inicio de los trabajos de la ponencia constitucional.⁶⁷⁵ Tanto en las redacciones originales del Anteproyecto de Constitución como del Informe de la Ponencia del Congreso, textualmente se indicaba en el artículo 127, que el Tribunal, *sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos, remitirá a las Cortes Generales un informe anual...*⁶⁷⁶

Por contra, en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales del Congreso ya quedó recogido que,⁶⁷⁷ el Tribunal *sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual.* El cambio de redacción es de calado.⁶⁷⁸ Esta inclusión, que tuvo sus detractores, se debe a la aceptación de una enmienda *in voce*,

objetivos previamente establecidos y sobre la base de indicadores ad hoc. En última instancia, la meta a alcanzar sería la mejora continua de los procedimientos y los resultados, superando el enfoque más burocrático que ha sido hegemónico en la Administración Pública española.

⁶⁷³ Vide. Vicente Queralt, Rafael. “Reflexiones sobre la función de control externo de la administración pública y la actividad judicial penal”. Auditoría Pública, 2015, n.º 66.

⁶⁷⁴ Martín Nájera, Santiago A. Consideraciones acerca de la función fiscalizadora de los Órganos de control externo a raíz de la Sentencia Nº 660/2011 de la Sección 3ª de la “Audiencia Provincial de Málaga”. Auditoría Pública, 2012, n.º 56, p. 80.

⁶⁷⁵ Vacas García-Alós, Luis. La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones, p. 132.

⁶⁷⁶ Boletín Oficial de las Cortes, 5 de enero de 197, n.º44.

⁶⁷⁷ Boletín Oficial de las Cortes, 28 de octubre de 1978, n.º 170.

⁶⁷⁸ Alonso Carbajo, Félix. Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia. Revista española de control externo, 2013, n.º 45, p. 113.

presentada por el sr. Fraga Iribarne.⁶⁷⁹ La redacción fue confirmado por el Pleno del Congreso, por el del Senado y, finalmente, por la Comisión Mixta Congreso-Senado, quedando incorporado definitivamente, como el vigente artículo 136.2 de la CE.⁶⁸⁰

La breve mención constitucional exigió su desarrollo, con carácter más concreto, a través de la Ley Orgánica, prevista en el propio artículo 136. La regulación se lleva a cabo en el Capítulo III, de la LOTCu. El artículo 1 la Ley recoge la expresión constitucional de *sin perjuicio de su propia jurisdicción*, y el artículo 2 dota de contenido a dicha función jurisdiccional al decir que constituye función del Tribunal de Cuentas *el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran aquéllos que tengan a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos*.

El grueso de la regulación de la función se encuentra recogida en los artículos 15 al 18 de la LOCT, agrupados bajo la rúbrica de Enjuiciamiento contable. Esta jurisdicción, tal y como establece la LOTCu, tiene un carácter necesario. Improrrogable, exclusivo y pleno.⁶⁸¹

El artículo 15 de la Ley Orgánica en línea de desarrollo del artículo 2 antes citado dice:

“1. El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal de Cuentas, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos.

2. La jurisdicción contable se extiende a los alcances de caudales o efectos públicos, así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión.”

La configuración de la función como auténticamente jurisdiccional fue muy debatida tras la aprobación de la CE. No fueron pocos los autores que consideraron inconstitucional la existencia de una jurisdicción al margen del poder judicial,

⁶⁷⁹ Alonso Carbajo, Félix. Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia, Revista Española de Control Externo. n.º 45, p. 113.

⁶⁸⁰ Boletín Oficial de las Cortes, 6 de noviembre de 1978, núm.177.

⁶⁸¹ Recordar aquí la diferencia que encuentra Duverger, entre los conceptos judicial y jurisdiccional. Duverger, Maurice. *Instituciones políticas y Derecho constitucional*. Ed, Ariel. 1970, pp. 221 y 225.

exceptuada la correspondiente al Tribunal Constitucional. Para Casana Merino, la existencia de la jurisdicción contable se justifica por su complejidad y especificidad.⁶⁸²

La polémica se intensificó tras la aprobación de la LOTCu y antes de pronunciarse el Tribunal Constitucional.

Rovira Mola, partidario de la calificación como no jurisdiccional del Tribunal, considera que se puede inclinar la balanza a un lado u otro, según se de mayor importancia a una de las dos funciones sobre la otra.⁶⁸³ Palao consideró que, pese a los esfuerzos que hace la LOTCu por judicializar el Tribunal de Cuentas, esta ley marcaba el declinar de la función jurisdiccional, que no tenía cabida en el principio de unidad jurisdiccional consagrado constitucionalmente.⁶⁸⁴ Mendizábal Allende prefiere denominarlo judicial a jurisdiccional.⁶⁸⁵ Las críticas no proceden sólo de los estudiosos del Derecho financiero, sino también de los procesalistas.⁶⁸⁶

El legislador, también es consciente de la dificultad del diseño de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, así como de la conciliación con el artículo 117 de la Constitución, y, así en el Preámbulo de la LFTCu entona un pequeño *mea culpa*:

En lo que se refiere a la función jurisdiccional, la Ley, al tratar de la naturaleza, extensión y límites de la jurisdicción contable, la contempla como una auténtica jurisdicción, que goza del necesario respaldo constitucional, pero que, en orden a su contenido y de acuerdo con el criterio manifestado por el Consejo General del Poder Judicial en su mencionado informe, ha de ser interpretada restrictivamente y dentro de los justos límites para poder hacerla compatible con la unidad y exclusividad en el

⁶⁸² Casana Merino, Fernando. Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa. Revista española de derecho financiero, 2003, n.º 119, p. 428.

⁶⁸³ De Rovira i Mola, Albert. *Manual de Derecho Presupuestario*. EAPC, Ed. 1990. Cit, p.313.

⁶⁸⁴ Palao Taboada, Carlos. *Derecho Financiero y Tributario*. ED. 1987, pp. 191 y 192.

⁶⁸⁵ Mendizábal Allende, Rafael. “Función y esencia del Tribunal de Cuentas.” Revista española de control externo, 2001, n.º8, p. 185.

⁶⁸⁶ De la Oliva Santos, Andrés. “Sobre la naturaleza jurisdiccional del Tribunal de Cuentas”. Revista de Derecho Procesal, 1985, n.º2, pp.339 y ss.

ejercicio de la jurisdicción que reconoce a la ordinaria, conforme antes se destacó, el artículo 117 de la Constitución.

Para el desarrollo de la función jurisdiccional, la LOTCu establece como órganos de la jurisdicción contable a los Consejeros de Cuentas y a la Salas del Tribunal de Cuentas. Entre las competencias de los primeros puede hacerse mención de las siguientes:⁶⁸⁷

- En única instancia, los Consejeros de Cuentas tienen atribuido el conocimiento y fallo de los expedientes de cancelación de fianzas en que no se hubieran deducido pretensiones de responsabilidad contable.
- En primera instancia conocen de los juicios de cuentas, de los procedimientos de reintegro por alcance y de los restantes procedimientos de cancelación de fianzas, todos los cuales serán objeto de ulterior comentario.

Por su parte, las Salas del Tribunal conocen:

- En única instancia, de los recursos que se formulen contra resoluciones dictadas por las Administraciones Públicas en materia de responsabilidades contables y en los casos expresamente establecidos por las Leyes.
- En segunda instancia, de las apelaciones deducidas contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Consejeros de Cuentas en los procedimientos anteriormente expresados.

Conocen también, entre otros asuntos, de los recursos de queja por inadmisión de las apelaciones acordada por los Consejeros de Cuentas en el ejercicio de su función jurisdiccional, de los recursos de súplica contra resoluciones de las propias Salas y de los recursos interpuestos contra resoluciones dictadas en la fase de actuaciones previas a la exigencia jurisdiccional de responsabilidades contables.

La Sección de Enjuiciamiento está formada por una Sala de Justicia, cuyo Presidente es el de la Sección de enjuiciamiento, y por tres Consejeros de Cuentas, que actúan como órganos jurisdiccionales contables de primera instancia.⁶⁸⁸

⁶⁸⁷ Vacas García-Alós, Luis. “La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional.” Cuadernos de Derecho Público. n.º29, p.25.

La LOTCu, introdujo una importante novedad, como es la atribución al Ministerio Fiscal de la función de promover la exigencia de responsabilidades contables.⁶⁸⁹

Para Pérez Tórtola, la atribución de la función jurisdiccional, con la competencia de enjuiciamiento contable, aunque de naturaleza diferente a la función fiscalizadora, es el elemento que cierra el ciclo de la fiscalización.⁶⁹⁰

El examen de la jurisdicción contable, cuyo ejercicio concluye con una resolución que recibe el nombre de Sentencia, como las resoluciones emanadas del Poder judicial, plantea dos importantes cuestiones previas, ya apuntadas en el art 15 de la LOTCu .

En primer lugar, el enjuiciamiento contable tiene un ámbito subjetivo restringido, los cuentadantes.

Frente a este ámbito restringido de la legitimación pasiva, la legitimación activa para intervenir en los procesos contables es incluso más amplia que en la mayoría de los distintos órdenes jurisdiccionales.

El ejercicio de la acción de responsabilidad corresponde tanto a la Administración o entidad pública perjudicada, lógico en cualquier acción tendente al resarcimiento de unos daños, como al Ministerio Fiscal, que podrá ejercitar las pretensiones de igual naturaleza que estime procedentes. Pero, además, por su parte, a LOTCu dispone que tendrá la consideración de pública la acción para la exigencia de responsabilidades contables en los distintos procedimientos jurisdiccionales del Tribunal, sin necesidad de prestar fianza o caución, y sin perjuicio de la responsabilidad penal y civil que pudiere derivarse de un ejercicio indebido de la propia acción. Este carácter publico del ejercicio de la acción de responsabilidad contable, encierra el peligro, para algunos autores, de ejercicio indebido o abusivo de la acción.⁶⁹¹

⁶⁸⁸ Vacas García-Alós, Luis. *La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional*. Cuadernos de Derecho Público, n.º29, p.25.

⁶⁸⁹ González Soler, Olayo Eduardo. *El modelo español de control externo: algunas propuestas para su reforma*. Presupuesto y Gasto Público, 2016, n.º 82, p. 50.

⁶⁹⁰ Pérez Tórtola, Ana. “Reforma de la legislación del Tribunal de Cuenta: enjuiciamiento.” *Revista Española de Control Externo*. Septiembre 2002, n.º 12, p. 209.

⁶⁹¹ Vacas García-Alós, Luis. *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones*, p. 135.

En segundo lugar, según el citado artículo, la jurisdicción contable se extiende a los alcances de caudales o efectos públicos así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión.

Como veremos, ambos elementos han originado no pocas tensiones.

Una vez señalados los fundamentos sobre los que se construye el enjuiciamiento contable, este se canaliza, tal como establecen el artículo 25 LOTCu y 63 y ss. de la LFTCu, de los siguientes procesos:

- Los juicios de cuentas.
- Los procedimientos de reintegro por alcance.
- Los expedientes de cancelación de fianzas.

Este último no es considerado siempre⁶⁹² como procedimiento jurisdiccional. Como dice Sala Sánchez, solo en el caso de que se acordara la no devolución de la fianza, por hallarse esta afecta a responsabilidades derivadas de las cuentas de un determinado cuentadante, el expediente se tornaría contencioso.⁶⁹³

La regulación de este procedimiento se desarrolla en la LFTCu, actuando como supletorias la Ley 29/ 1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Ley 1/ 2.000, de Enjuiciamiento Civil y la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Esta diversidad de procedimientos, no está exenta de críticas, que abogan por unificarlos en uno solo.⁶⁹⁴

Por otro lado, frente a esta subordinación procesal, no faltan voces, como la de Sainz Ruiz, para quien precisamente, para combinar la especialidad de la naturaleza del ilícito contable y la garantía al cuentadante la máxima tutela judicial, se debería regular por el legislador un auténtico proceso contable, ceñido al ámbito y especialidad de la

⁶⁹² Vacas García-Alós, Luis. *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones*, p. 180.

⁶⁹³ Sala Sánchez, Pascual. “La jurisdicción contable. Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España”. *Revista española de control externo*, 2005, nº 21, p. 122.

⁶⁹⁴ González Soler, Olayo Eduardo. “El modelo español de control externo: algunas propuestas para su reforma”. *Presupuesto y Gasto Público*, 2016, nº 82, p. 67.

jurisdicción contable, y que recoja las doctrinas legales y jurisprudenciales que se han producido en estos últimos años.⁶⁹⁵

6.3 CARACTERISTICAS BASICAS DE LA FUNCION JURISDICCIONAL

a) Naturaleza jurídica del enjuiciamiento contable

El enjuiciamiento contable ha sido considerado por el Tribunal Constitucional, por el contrario de lo que hemos visto respecto de la función fiscalizadora, como una auténtica actividad de naturaleza jurisdiccional.

La Ley Orgánica, utilizando la expresión contenida en el artículo 136.2, párrafo segundo de la Constitución, califica al enjuiciamiento contable de “jurisdicción propia” del Tribunal de Cuentas en el artículo 15.1, atribuyéndole las notas de “necesaria e improrrogable, exclusiva y plena” en el 17.1.

Al mismo tiempo el artículo 33-1 garantiza la independencia e inamovilidad, ya prevista en la Constitución, de sus miembros disponiendo, en concordancia también con lo establecido en el apartado tercero del mencionado precepto constitucional, que estarán sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones fijadas para los Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial.

El Constitucional también señala que, la distinta naturaleza de ambas funciones explica que, mientras la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas califica a este como supremo órgano fiscalizador (artículo 1.1), en cambio lo considere, en cuanto a su función de enjuiciamiento contable, único en su orden, abarcando su jurisdicción –que tiene el carácter de exclusiva y plena- todo el territorio nacional (artículo 12). Y, si bien en dicha Ley se parte de la existencia de órganos fiscalizadores de cuentas que pueden establecer los Estatutos de las Comunidades Autónomas, no ocurre lo mismo con los órganos de enjuiciamiento contable. Por ello, aun cuando se prevé que las Comunidades Autónomas puedan realizar su propia función fiscalizadora, no existe esta previsión respecto a la actividad jurisdiccional, limitándose el artículo 26.3 de la Ley a disponer que en las Comunidades autónomas cuyos estatutos autonómicos se hayan

⁶⁹⁵ Sainz Ruiz, José Antonio. “Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable”. Revista española de control externo, 2005, nº 21, p. 84.

establecido órganos propios de fiscalización, el Tribunal de Cuentas puede delegarles la fase de instrucción, de los procedimientos jurisdiccionales que se lleven a cabo para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

La doctrina del Constitucional se inició en la sentencia 187/1988, de 7 de noviembre. En esta sentencia, anteriormente citada al hablar de la naturaleza de la función fiscalizadora, el Tribunal señala que:

El enjuiciamiento contable, por el contrario, aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional. La Ley Orgánica, utilizando la expresión contenida en el artículo 136.2, párrafo segundo de la Constitución, califica al enjuiciamiento contable de «jurisdicción propia» del Tribunal de Cuentas (artículo 15.1), atribuyéndole las notas de «necesaria e improrrogable, exclusiva y plena» (artículo 17.1), al mismo tiempo que garantiza la independencia e inamovilidad de sus miembros disponiendo, en concordancia también con lo establecido en el apartado tercero del mencionado precepto constitucional, que estarán sujetos a las mismas causas de incapacidad, incompatibilidad y prohibiciones fijadas para los Jueces en la Ley Orgánica del Poder Judicial (artículo 33.1).

A partir de aquí, el Constitucional justifica la naturaleza jurisdiccional por el análisis de la función encomendada.

Los tres argumentos básicos del Constitucional son los siguientes.

La actividad de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndolo o condenándolo y, en su caso, ejecutando coactivamente su decisión.

El cauce para todo ello a través es un procedimiento judicial, en el que aparecen los elementos objetivos, subjetivos y formales que caracterizan a un proceso.

Además, sus resoluciones, en los casos y en la forma que determina la Ley, son susceptibles del recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo y, si bien la Ley de Procedimiento Administrativo es supletoria de las normas reguladoras de los procedimientos fiscalizadores (Disposición final segunda, 1), para el ejercicio de las

funciones jurisdiccionales se aplica supletoriamente la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y las de Enjuiciamiento Civil y Criminal.

La conclusión, ante las razones expuestas, para el Constitucional ha de ser que la función es jurisdiccional.

El hilo argumental se repite en la sentencia de 18/1991, de 31 de enero:

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, incluidas 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 (artículo 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 artículo 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 (artículos 5.2 y 10.2), la «instrucción del oportuno procedimiento jurisdiccional» a que se refiere el artículo 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 artículo 136 de la Constitución y en el artículo 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.

Para Delgado del Rincón⁶⁹⁶ esta función sirve de complemento a la función fiscalizadora, ya que coadyuva a corregir jurisdiccionalmente las irregularidades que se hayan detectado en la realización de la función fiscalizadora, restaurando de este modo la legalidad infringida.

6.4 EXTENSIÓN Y LÍMITES DE LA JURISDICCION CONTABLE.

Una vez examinados el concepto y la naturaleza de la jurisdicción contable debemos analizar las cuestiones referentes a su extensión y límite, partiendo del artículo 49 de la LFTCu:

1. La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o Entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable.

2. No corresponderá a la jurisdicción contable el enjuiciamiento de los asuntos o cuestiones atribuidos a la competencia del Tribunal Constitucional o de los distintos órdenes de la jurisdicción ordinaria, en los términos prevenidos en el artículo 16 de la Ley Orgánica 2/1982 y sin perjuicio de la competencia por razón de prejudicialidad a que se refiere el artículo 17.2 de la misma.

En consecuencia, los órganos de la jurisdicción contable podrán apreciar, incluso de oficio, su falta de jurisdicción o competencia en la forma establecida en la Ley reguladora del proceso contencioso-administrativo.

⁶⁹⁶ Delgado del Rincón, Luis E. “A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a la STC 215/2000, de 18 de septiembre”. Revista española de control externo, 2001, nº 9, p. 93.

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

Este artículo recoge en su apartado 1º la extensión de la jurisdicción contable, al establecer de qué tipo de pretensiones conocerá la misma. En este momento no nos vamos a detener en el análisis de las *pretensiones* a que se refiere el precepto, y a los requisitos que deben contener, ya que serán analizados más adelante en detalle, al hablar de los aspectos sustantivos de la responsabilidad contable. Por lo tanto nos remitimos a lo que diremos entonces.

Según Alonso Carbajo la actividad de naturaleza jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, lo convierte en Juez ordinario predeterminado por la ley para el enjuiciamiento contable.⁶⁹⁷

Para acabar de delimitar la extensión de la jurisdicción contable, además de este precepto, debemos acudir a los artículos 17 y 46 de la LOTCu, que se refieren también a la extensión de la jurisdicción contable:⁶⁹⁸

⁶⁹⁷ Según Alonso Carbajo *el enjuiciamiento contable aparece configurado como una actividad de naturaleza jurisdiccional, calificada constitucionalmente de «jurisdicción propia» del Tribunal de Cuentas, y dotada, a tenor del artículo 17.1 LOTCu, de las notas de necesaria, improrrogable, exclusiva y plena, lo cual no contradice el artículo 117.3 CE sino que hace del Tribunal de Cuentas el Juez ordinario predeterminado por la ley para el enjuiciamiento contable.* Alonso Carbajo, Félix. “Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia”. Revista española de control externo, 2013, nº 45, p.112.

⁶⁹⁸ Piñeiro Hernáiz, Aránzazu. “Consideraciones Generales sobre el conflicto constitucional de atribuciones y la problemática que suscita su ámbito subjetivo de aplicación: Un caso particular, el Tribunal de Cuentas”. Revista española de control externo, 2014, nº 46, pp.140 y 141.

Como afirma Rosinyol, a pesar del escaso ámbito material que tiene encargado la jurisdicción contable, esta es esencial para coadyuvar a un buen funcionamiento del sector público, lo que debe reportar indudables beneficios.⁶⁹⁹

Para Vacas, la función jurisdiccional se concreta, desde el punto de vista objetivo, en el enjuiciamiento de conductas constitutivas de infracciones contables.⁷⁰⁰

El artículo 17 determina que la jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena.⁷⁰¹

El carácter necesario e improrrogable son dos conceptos que vienen a ser las dos caras de una misma moneda. La necesidad de la actuación de la jurisdicción contable, cuando se produce el supuesto de hecho que genera su actuación, no necesita ser instada por las partes,⁷⁰² corre pareja a su improrrogabilidad, no puede ir más allá de los que le señala la ley, improrrogabilidad que si bien los procesalistas han afirmado siempre de todas las jurisdicciones y que la Ley Orgánica del Poder Judicial atribuye con carácter general, al decir en su artículo 6, inciso primero, que la *jurisdicción es improrrogable*.

Por ser exclusiva, solo podrán los órganos de la jurisdicción contable entrar a enjuiciar la responsabilidad contable en que puedan incurrir aquellos que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, sin que pueda atribuirse a otros órganos el conocimiento de dichos asuntos reservados a la jurisdicción contable,⁷⁰³ salvaguardándose así, a través del artículo 41 LOTCu, la exclusividad del Tribunal al reconocerle la facultad de avocación y el conocimiento de los recursos contra las resoluciones de la Administración en que se declaren responsabilidades contables. Para Sala Sánchez, el hecho de que el Tribunal Supremo conozca de los recursos de casación

⁶⁹⁹ Rosinyol i Vidal, Carles. *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*, Civitas. 2ª Ed. 1999, p. 24.

⁷⁰⁰ Vacas García-Alós, Luis. *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia*. Ed. Reus. 2009, p. 138.

⁷⁰¹ Sala Sánchez, Pascual. “La jurisdicción contable. Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España”. *Revista española de control externo*, 2005, nº 21, p. 90 y 91.

⁷⁰² Mendizábal Allende, Rafael. *Función y esencia del Tribunal de Cuentas*. *Revista española de control externo*, 2001, nº8. 2001, p. 195.

⁷⁰³ Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad. Paulino Martín Martín y Miguel C. Álvarez Bonald, con la colaboración de los Directores Técnicos de sus respectivos Departamentos, Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez, p.215.

y revisión formulados contra las sentencias del Tribunal de Cuentas, no contradice la plenitud de su función jurisdiccional. Basa su argumento en que, en este aspecto, el Tribunal Supremo, no es otra cosa que un órgano de la jurisdicción contable, el órgano superior de dicha jurisdicción mediante el que se actúa el principio de unidad jurisdiccional contenido en el artículo 117-5 de la Constitución.⁷⁰⁴

La exclusividad de la potestad jurisdiccional, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Jueces y Tribunales determinados por las leyes, consagrada en el artículo 117 CE, por ello es plena.⁷⁰⁵ También incluye el carácter de *cosa juzgada* de sus fallos.⁷⁰⁶

La exclusividad ha dado lugar en la doctrina, a una doble interpretación, por un lado, complementa el principio de unidad al implicar un monopolio del Estado en el ejercicio de la jurisdicción: no caben otros órganos jurisdiccionales que los establecidos o reconocidos por el Estado, y por otro lado, viene a exigir que los Jueces y Tribunales no ejerzan más funciones que las de juzgar y ejecutar lo juzgado y las que expresamente les sean atribuidas por ley en garantía de cualquier derecho.⁷⁰⁷

También la exclusividad de la jurisdicción contable hace que, en aquellos delitos que sean generadores de responsabilidad contable, la civil derivada de ellos le corresponde determinarla a la jurisdicción contable.⁷⁰⁸

La jurisdicción contable conoce, y por lo tanto, se extiende, por un lado no solo a juzgar las cuestiones que le son sometidas, sino también a ejecutar las resoluciones que dicta,

⁷⁰⁴ Sala Sánchez, Pascual. La jurisdicción contable. Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España. Revista española de control externo n° 21. 2005, pág. 92

⁷⁰⁵ Mendizábal Allende, Rafael. “Función y esencia del Tribunal de Cuentas”. Revista española de control externo. N°8. 2001, p. 197.

⁷⁰⁶ Sala Sánchez, Pascual. “La jurisdicción contable. Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España”. Revista española de control externo, 2005, n° 21, p. 96.

⁷⁰⁷ Cabello Rodríguez, Enrique. “Sanciones procesales y enjuiciamiento contable. Algunas cuestiones entorno a las multas y otras sanciones impuestas en los procesos jurisdiccionales contables”. Revista española de control externo, 2014, n.º 46, p.160.

⁷⁰⁸ Mendizábal Allende, Rafael. Función y esencia del Tribunal de Cuentas. Revista española de control externo, 2001, n°8, p.196.

una vez son firmes, bien de oficio o a instancia de parte, y en la forma prevista para el proceso civil. La ejecución de las sentencias se lleva a cabo por el órgano que dictó la sentencia en primera instancia, que, además conocerá también de todas las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal, cuyo conocimiento sea elemento necesario para la declaración de responsabilidad y estén directamente relacionadas con ellas, si bien dichos pronunciamientos se entenderán hechos exclusivamente a los efectos de dicho conocimiento, no produciendo la resolución que se dicte sobre ellos efectos fuera del ámbito de la jurisdicción contable.

Teniendo en cuenta los anteriores preceptos, en los que se regula la extensión de la jurisdicción contable ¿ se pueden considerar garantizados los derechos de los particulares a que se refiere el artículo 24 de la CE, que establece que todos tienen derecho a la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses sin que en ningún caso pueda producirse indefensión?

Este es un tema recurrente que ha sido tratado diversas veces por el Tribunal. Pondremos de ejemplo la sentencia nº 8 año 2012, en la que se reitera la doctrina constante del Tribunal.

La doctrina de esta Sala también se ha referido al contenido del derecho a la tutela judicial efectiva en el ámbito de la jurisdicción contable. Por todos, el Auto de 7 de mayo de 2001, desarrolla, en este ámbito, tres grandes principios derivados de la tutela judicial efectiva. En primer lugar, el principio del “favor actionis” o “pro actione”, que tiene su aplicación en materia de acceso a la jurisdicción hasta obtener una resolución fundada en derecho; en segundo lugar, el deber judicial de promover y cooperar en la efectividad de la tutela que afecta a todas las fases de su resolución; y, por último, el principio de razonabilidad. De acuerdo con el Auto citado, la tutela judicial efectiva se infringiría sólo si concurrieran los requisitos que a continuación se mencionan: a) cuando se niega u obstaculiza gravemente a la persona el acceso a la jurisdicción o al proceso en el que pueda plantear su pretensión ante los Jueces y Tribunales; b) cuando se produce indefensión en el proceso donde se ventile esa pretensión; c) cuando no se obtiene una resolución razonable y fundada en Derecho; o d) cuando la resolución obtenida no es efectiva. Pues bien, ninguna de estas circunstancias ha concurrido en este procedimiento, ahora objeto de apelación. En el mismo se ha tenido acceso a la jurisdicción para plantear una pretensión, que ha sido efectivamente atendida. Como se ha razonado hasta aquí, y se razonará en el siguiente Fundamento de Derecho, al

analizar los reproches planteados a la valoración de la prueba, en este procedimiento se ha obtenido una resolución razonable y fundada en derecho sin que se haya producido indefensión por lo que, en ningún caso, se puede entender vulnerado el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Otra cosa es que al apelante no le satisfaga el fallo de la resolución recurrida.

Este punto de vista no puede ser compartido por la Sala de Justicia pues, como acertadamente expone el Ministerio Fiscal en su escrito de alegaciones, cada uno de los órdenes jurisdiccionales que está conociendo de los hechos actúa en virtud de su propia competencia, por lo que la intervención simultánea de las tres Jurisdicciones resulta plenamente ajustada a Derecho. Así, la jurisdicción penal, examina los hechos desde la perspectiva de las posibles responsabilidades criminales derivadas de los mismos, la contencioso-administrativa, revisa si la resolución dictada por la Generalidad Valenciana pidiendo el reintegro de cantidades se ajusta o no a Derecho: y, por último, la contable, si las presuntas irregularidades enjuiciadas generan en el Sector Público afectado un derecho a que se le indemnicen los daños y perjuicios causados por acciones u omisiones ilícitas y dolosas o negligentes.

También se ha planteado si la intervención del Tribunal de Cuentas supone un conflicto con el derecho al juez natural predeterminado por la ley. La cuestión es tratada en el auto del Tribunal de Cuentas de veintiséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve. El auto se basa en la distribución de competencias entre jurisdicciones, de modo que el juez natural para determinar si hay delitos, es el penal, el de la contencioso-administrativo el competente para decidir si la resolución de la administración que ha sido impugnada, se ajusta o no a derecho, y el Tribunal de Cuentas es el competente para fijar la indemnización que en su caso deba satisfacerse al erario público, por el menoscabo originado en el mismo. Acaba el auto afirmando que lo que sí vulneraría el artículo 24 de la Constitución, sería que el órgano jurisdiccional competente para decidir sobre las responsabilidades contables, el Tribunal de Cuentas, abdicara, sin base legal alguna, de su jurisdicción.

6.5 COMPATIBILIDAD CON LA JURISDICCION PENAL

En el artículo 18 LOTCu y 49 de la LFTCu, se establece 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, consecuencia del carácter exclusivo de la potestad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Como señala Saiz Ruiz, de la claridad de este artículo, no deja duda de la compatibilidad legal de ambas jurisdicciones, lo que, además se demuestra por elevado número de resoluciones judiciales dictadas por los órganos jurisdiccionales penales, contables y la jurisprudencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo.⁷⁰⁹

Ahora bien, como señala Galán Sánchez, con este artículo, surge el problema de la reacción de dos órdenes jurisdiccionales por los mismos hechos.⁷¹⁰

El artículo 49, en su apartado tercero establece la forma de articulación, en el caso de la comisión de delitos que impliquen responsabilidad contable, de la siguiente manera:

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

Del artículo 18 LOTCu y 49 de la LFTCu resulta claramente establecida la compatibilidad entre la jurisdicción contable y la penal respecto de unos mismos hechos, puesto que se enjuician responsabilidades distintas.⁷¹¹

No obstante, sus finalidades también son distintas. Doble reacción, lo denomina Galán Sánchez.⁷¹² En el ejercicio de la jurisdicción penal, por parte de los tribunales

⁷⁰⁹ Sainz Ruiz, José Antonio. “Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable”. Revista española de control externo, 2005, nº 21, p. 74.

⁷¹⁰ Galán Sánchez, Rosa María.: *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*. Instituto de Estudios Fiscales, p. 46.

⁷¹¹ No obstante, afirma Sainz Ruiz, *la realidad práctica nos demuestra al día de hoy que la duplicidad jurisdiccional causa problemas y choques entre ambos órdenes jurisdiccionales, de manera que la jurisdicción penal en la mayoría de las ocasiones hace caso omiso de los preceptos referenciados, en unos por el propio desconocimiento de la norma contable, y en otros porque los Jueces de Instrucción se niegan a admitir la competencia del Tribunal de Cuentas en el ámbito penal*. Sainz Ruiz, José Antonio. “Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable”. Revista española de control externo, 2005, nº 21, p.74.

competentes del orden penal, se manifiesta el *ius puniendi* del Estado, como el derecho a imponer las penas previamente definidas en las leyes penales a las personas criminalmente responsables, en cambio la jurisdicción contable tiene por objeto el enjuiciamiento de la responsabilidad contable definida en los artículos 38.1 de la LOTCu , en relación con el artículo 49.1 de la Ley 7/1988, que origina la indemnización de daños y perjuicios.

La configuración legal de la responsabilidad contable, que tiene un carácter patrimonial y reparatorio, no punitivo, y que, por lo tanto está encaminada a la indemnización de los daños y perjuicios causados, determina, ante el enjuiciamiento de un mismo hecho por los órdenes jurisdiccionales penal y contable,⁷¹³ la no vulneración del principio constitucional *non bis in idem*,⁷¹⁴ pues se contempla el mismo hecho desde diferentes perspectivas, al no existir una identidad de ámbito competencial entre la jurisdicción penal y la contable. Por lo tanto unos mismos hechos pueden ser enjuiciados por ambas jurisdicciones, pudiendo no ser constitutivos de infracción penal y sí de un supuesto de responsabilidad contable, y viceversa, pero cuando se parte de unos mismos hechos y se les somete a un doble y simultáneo enjuiciamiento penal y contable-, la declaración de existencia o inexistencia de los mismos y de su autoría habrá de ser única y corresponderá, en principio, a la jurisdicción penal como prevalente. Si esta declara que son constitutivos de delito, el enjuiciamiento de la posible responsabilidad contable corresponderá en exclusiva, según la doctrina del Tribunal de Cuentas a la jurisdicción de este Tribunal. No obstante, como después veremos, en la práctica, esta línea no siempre es seguida por los tribunales penales.

Pues bien, también vemos que, tanto la LOTCu como la LFTCu, introducen una importante excepción al clásico principio de prevalencia de la jurisdicción penal⁷¹⁵ sobre los restantes órdenes jurisdiccionales, contemplada con carácter genérico en los

⁷¹² Galán Sánchez, Rosa María.: *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*. Instituto de Estudios Fiscales, p. 46.

⁷¹³ Sainz Ruiz, José Antonio. “Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable”. *Revista española de control externo*, 2005, nº 21, p. 80.

⁷¹⁴ Vacas García-Alós, Luis. *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia*. Ed. Reus. 2009, p. 48.

⁷¹⁵ Alonso Carbajo, Félix. “Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia”. *Revista española de control externo*, 2013, nº 45, p. 115.

artículos 44 de la Ley Orgánica de Poder Judicial, y 111 y 114 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Por contra LOTCu, y la LFTCu determinan la preferencia de la jurisdicción contable sobre la penal en la determinación de la responsabilidad civil nacida de delitos como las malversaciones de caudales públicos, que, además de ser punibles desde el punto de vista penal, generan responsabilidad contable, cuando concurren las circunstancias que la hacen nacer. Esta preferencia hace incluso que el Tribunal penal deba abstenerse 716 de conocer de la responsabilidad contable emanada de éstos tipos penales y remitir al Tribunal de Cuentas, los antecedentes necesarios para que por este, se concrete el importe de los daños causados en los caudales o efectos públicos.⁷¹⁷

Esta doctrina está claramente respaldada por el Tribunal Supremo. En sentencia de la Sala Tercera de 23 de octubre de 1996, se plantea las siguientes cuestiones: ¿en qué medida incide un pronunciamiento absolutorio en la vía penal en la responsabilidad contable? Y, ¿tiene competencia la jurisdicción contable para declarar la responsabilidad de esta naturaleza cuando la jurisdicción penal está interviniendo y se ha pronunciado negativamente sobre la posible responsabilidad penal relacionada con unos mismos hechos? La respuesta a ambas preguntas la encuentra en los artículos antes citados, 18.2 y 49.3, y responde así el Supremo:

A la vista de esta normativa, es claro que alcance y delito de malversación de caudales o efectos públicos son categorías jurídica diferentes, determinantes de responsabilidades distintas. Aquél, el alcance, es un dato contable: el saldo deudor injustificado de la cuenta última de recaudación que, en nuestro caso, venía obligado a rendir el recurrente. este, el delito de malversación de caudales o efectos públicos, es

⁷¹⁶ Vacas García-Alós, Luis. Boletín del Ministerio de Justicia. núms. 1622-1623-Pág. 270 *por la prioridad de la Jurisdicción Contable sobre la penal en la determinación de a responsabilidad civil nacida de los delitos, por aplicación del principio de seguridad jurídica -constitucionalmente garantizado-, el órgano jurisdiccional penal deberá abstenerse de conocer de la responsabilidad contable nacida de los delitos en favor de la jurisdicción contable, y ello tanto de oficio en los casos en que aún no se haya pronunciado esta última, como en los supuestos en que previamente haya conocido el Tribunal de Cuentas, y en esta última hipótesis, tanto si el requerimiento procede del Delegado Instructor en la fase de instrucción del procedimiento de reintegro por alcance, como si se acuerda por el Consejero de Cuentas, en el ejercicio de su función jurisdiccional, y en la fase estrictamente judicial del proceso contable .*

⁷¹⁷ Alonso Carbajo, Félix. “Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia” Revista Española de Control Externo. n.º 45, p. 115.

un delito previsto y penado en el Código Penal, en el que la matriz radica en la sustracción o el consentimiento para que esta se verifique o su aplicación para usos propios o ajenos. Por ser distintas, ya hemos visto cómo el artículo 72 las regula en apartados diferentes. Las responsabilidades son compatibles. También es posible que no exista delito de malversación y sin embargo sí sea exigible la responsabilidad por alcance. Sobre esta última responsabilidad, el Juez penal no puede pronunciarse. Es una competencia reservada ex lege al Tribunal de Cuentas. El procedimiento por el que se hace efectiva no es el penal sino el que se ha seguido en el supuesto controvertido. Por ello, la Ley impone al Juez penal la obligación de abstención y traslado de los antecedentes al Tribunal de Cuentas en los términos que acabamos de transcribir. De ahí la desestimación de este tercer motivo basada en una alegada incompetencia o inadecuación del procedimiento, pues el Tribunal de Cuentas es competente y el procedimiento seguido es el adecuado.

Si una sentencia penal declara la existencia de unos hechos que merecen la doble conceptualización de infracción penal y supuesto de responsabilidad contable, esta última será determinada por este Tribunal conforme se desprende del artículo 18.2 de la Ley Orgánica.⁷¹⁸ Pero si la jurisdicción penal declarase la inexistencia de los hechos, o no ser el autor el originariamente acusado, esta declaración vincularía, por los argumentos anteriormente expuestos, a la jurisdicción contable.

Por lo tanto unos mismos hechos pueden ser enjuiciados por ambas jurisdicciones, dado que la prevalencia del orden penal lo es sólo respecto de la fijación y autoría de los hechos, pero no respecto de la apreciación de los mismos, como tienen declaradas las sentencias del Tribunal Constitucional de 26 de Julio de 1983 y 21 de Mayo de 1984, así como la de 26 de Noviembre de 1985.

Como consecuencia de las prescripciones legales de la LOTCu y de la LFTCu sobre la compatibilidad de la jurisdicción contable con la penal, pueden darse distintos supuestos en los que el fallo del orden jurisdiccional penal no tenga porqué coincidir necesariamente con el contable.

⁷¹⁸ Casana Merino destaca que este artículo no tiene un correlativo en el Código Penal. Casana Merino, Fernando. Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa. Revista española de derecho financiero, 2003, n.º 119, p 445.

El Tribunal Supremo, en sentencia de la Sala Tercera de 23 de octubre de 1996 al abordar el problema, resolvió al respecto lo siguiente:

El alcance, es un dato contable: el saldo deudor injustificado de la cuenta última de recaudación que, en nuestro caso, venía obligado a rendir el recurrente. Este, el delito de malversación de caudales o efectos públicos, es un delito previsto y penado en el Código Penal, en el que la matriz radica en la sustracción o el consentimiento para que esta se verifique o su aplicación para usos propios o ajenos. Por ser distintas, ya hemos visto cómo el artículo 72 las regula en apartados diferentes. Las responsabilidades son compatibles. También es posible que no exista delito de malversación y sin embargo sí sea exigible la responsabilidad por alcance. Sobre esta última responsabilidad, el Juez penal no puede pronunciarse. Es una competencia reservada ex lege al Tribunal de Cuentas. El procedimiento por el que se hace efectiva no es el penal sino el que se ha seguido en el supuesto controvertido. Por ello, la Ley impone al Juez penal la obligación de abstención y traslado de los antecedentes al Tribunal de Cuentas en los términos que acabamos de transcribir. De ahí la desestimación de este tercer motivo basada en una alegada incompetencia o inadecuación del procedimiento, pues el Tribunal de Cuentas es competente y el procedimiento seguido es el adecuado.

Ahora se plantea el problema de cómo pueden combinarse sentencias de ambos órdenes. Para Alonso Carbajo, *una sentencia absolutoria penal no puede producir la excepción de cosa juzgada en un proceso contable,*⁷¹⁹ pero sí que una sentencia penal fijando responsabilidad civil, produciría efecto de cosa juzgada respecto de la jurisdicción contable.⁷²⁰

En aquellos casos en que las sentencias penales contengan pronunciamientos sobre responsabilidades civiles, cuando debiera ser la jurisdicción contable la que hubiere conocido de las mismas, conforme al artículo 18.2 LOTCu, como ya dijimos, por ser delitos en los que existe un daño o menoscabo en fondos públicos por quienes tienen a su cargo el manejo de los mismos, dichas sentencias ¿ se dictarían con exceso de

⁷¹⁹ Alonso Carbajo, Félix. “Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia”. Revista española de control externo, 2013, nº 45, p. 118.

⁷²⁰ Galán Sánchez, Rosa María. El enjuiciamiento contable. *El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*. Instituto de Estudios Fiscales, p. 51.

jurisdicción, ya que comprometerían no solo el carácter pleno y exclusivo de la jurisdicción contable, sino también su necesidad e improrrogabilidad, notas estas reconocidas en el artículo 17.1 de la LOTCu? A estos efectos, la doctrina del Tribunal de Cuentas es unánime en considerar que los pronunciamientos sobre responsabilidades civiles contenidas en sentencias penales, incurren en exceso de jurisdicción y que no impiden que el Tribunal de Cuentas pueda efectuar en su caso la correspondiente declaración sobre responsabilidad contable, sin perjuicio de que en fase de ejecución se tenga en cuenta, en su caso, lo reintegrado anteriormente para evitar duplicidades que supongan un enriquecimiento injusto para la Administración. No obstante, como dice Casana Merino, la estadística demuestra que la determinación de responsabilidades civiles, por la jurisdicción contable, se produce en muy contadas ocasiones.⁷²¹

Sainz Ruiz matiza que la existencia de una sentencia penal firme anterior al proceso contable, que recoja un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito, producirá el efecto de cosa juzgada sobre la jurisdicción contable. Por el contrario, una sentencia contable firme anterior al inicio del proceso penal, supondría que la jurisdicción penal quedaría vinculada en la determinación de la cuantía de la responsabilidad civil a la que haya sido fijada en la sentencia que hubiese dictado la jurisdicción contable, *pero no en cuanto a la autoría y hechos probados*.⁷²²

Aunque ambas jurisdicciones puedan coincidir en el resarcimiento pecuniario, vimos que los objetos son distintos; el *ius puniendi* del Estado y el enjuiciamiento de la responsabilidad contable. Así lo recogen las Sentencias del Tribunal Constitucional 159/1985 de 27 de noviembre, 2/1981 de 30 de enero, 77/1983 de 3 de octubre de 1983.que dicen

Esta caracterización legal de la pretensión contable, y, consiguientemente, de la responsabilidad de la misma naturaleza, de carácter patrimonial y preparatorio, encaminada a la indemnización de los daños y perjuicios causados, determina, ante el

⁷²¹ Casana Merino, Fernando. “Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable : la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa”. Revista española de derecho financiero, 2003, n.º119, p. 448.

⁷²² Sainz Ruiz, José Antonio. “Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable”. Revista española de control externo, 2005, n.º 21, p. 77.

enjuiciamiento de un mismo hecho por los órdenes jurisdiccionales penal y contable, la no vulneración del principio constitucional de non bis in idem, pues se contempla el mismo hecho desde diferentes perspectivas porque no existe una identidad de ámbito competencial entre la jurisdicción penal y la contable.

Además, es de señalar -dado el carácter meramente reparador de la responsabilidad contable y nunca sancionadora- que el principio de non bis in idem no puede tener cabida en nuestro ámbito, por cuanto su ubicación ha de fijarse en el ámbito de los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones, constitucionalizados en el artículo 25 de la Norma Fundamental .

Volvemos a repetir que, teniendo en cuenta la distinta naturaleza de la responsabilidad penal y de la contable, y que es claro que unos mismos hechos pueden ser enjuiciados por ambas jurisdicciones, dado que la prevalencia del orden penal lo es sólo respecto de la fijación de los hechos y autoría de los mismos (Sentencias del Tribunal Constitucional de 26 de julio de 1983 y de 21 de mayo de 1984), pero no respecto de la apreciación de los hechos (Sentencia de 26 de noviembre de 1985) y de las consecuencias jurídicas que se puedan desprender de los mismos, como así viene también a recoger la Sentencia de la Sala de 25 de febrero de 1993. En este sentido, el problema se plantea cuando la fijación de responsabilidades civiles se lleva a cabo en la misma sentencia penal. En este supuesto hemos de tener en cuenta que mientras para la jurisdicción contable el conocer de la responsabilidad civil derivada de determinados delitos es fruto de su competencia básica y originaria, para la penal ese mismo conocimiento es accesorio y distinto de aquél que sustancialmente le corresponde depurar y exigir, que no es otro que el de la responsabilidad criminal.

6.6 LA VINCULACION DE HECHOS PROBADOS ENTRE JURISDICCIONES

La compatibilidad entre la jurisdicción penal y la contable no puede ser interpretada como posibilidad legal de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos por los mismos hechos, estos hechos existan para un órgano estatal y no existan para el otro. Al Tribunal de Cuentas, en la STCu de 4 de junio de 1992 , le parece evidente que repugna a los más elementales criterios de la razón jurídica, aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos

mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron o que una misma persona fue su autor o no lo fue.

El Tribunal de Cuentas se basa para ello en lo resuelto por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 21 de mayo de 1984, Sala 1.^a, fundamentos jurídicos segundo y quinto, reiterando así la doctrina establecida en la sentencia de 26 de julio de 1983. Para el Tribunal Constitucional prescindir del *non bis in idem*, en cuanto forma parte del contenido del principio de legalidad *vulneraría el principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 9.3 de la Constitución*.

La sentencia se dicta, como consecuencia de un recurso de amparo, porque el demandante de amparo, fue despedido de la empresa en que prestaba sus servicios por una supuesta apropiación indebida de dinero. Al mismo tiempo, el Juzgado de Instrucción, previa denuncia de la empresa, abrió diligencias previas contra el despedido.

El despedido interpuso demanda por despido improcedente, que fue desestimada por Sentencia de la Magistratura de Trabajo. La sentencia de la Magistratura de Trabajo fue recurrida en suplicación, pero la procedencia del despido sería confirmada mediante Sentencia del Tribunal Central de Trabajo. En paralelo, el Juzgado de Instrucción dictó un Auto, por el que se acordó el sobreseimiento provisional de la causa incoada, declarando que no existía autor conocido del hecho denunciado. Como consecuencia de este Auto, el despedido, interpuso recurso extraordinario de revisión contra la Sentencia de la Magistratura de Trabajo, basado en la desaparición de la causa del despido, una vez que se había declarado la inexistencia del delito en que se fundaba. Mediante Sentencia la Sala Sexta del Tribunal Supremo acordó desestimar la revisión formulada. Disconforme, el despedido formuló ante el Tribunal Constitucional recurso de amparo. El Constitucional analiza la posibilidad planteada del mantenimiento o no, en el ordenamiento de resoluciones contradictorias entre distintos órganos jurisdiccionales, con los siguientes argumentos:

La contradicción entre resoluciones traería causa, en su caso, del hecho de que órganos situados en ámbitos jurisdiccionales diferenciados enjuiciaron la misma conducta llegando a distintos resultados. La prejudicialidad penal obliga a suspender los procesos cuando su resolución depende de la de un Juez o Tribunal penal sobre los mismos hechos, pero no es el caso del proceso laboral, que según el artículo 77 de la Ley de

Procedimiento Laboral, el proceso en ningún caso se suspenda por seguirse causa criminal sobre los hechos debatidos.

A partir de aquí, el Constitucional no puede obviar el problema que plantea la prejudicialidad y la independencia judicial. Su argumentación es la siguiente

La exclusión de la prejudicialidad y la independencia respecto a la jurisdicción penal con que el juez laboral actúa, en supuestos como el planteado por la presente demanda de amparo, no se opone por tanto, sino que más bien responde estrictamente a la determinación legal de la competencia judicial, lo admite pero sin perjuicio, de que en ciertos casos la resolución penal pueda ser de algún modo vinculante para la resolución laboral, sin perjuicio de la necesidad de solucionar dificultades que puedan derivarse del funcionamiento paralelo e independiente de procesos de uno y otro orden sobre unos mismos hechos, exigencias, no obstante, que como veremos, derivarían de precepto constitucional distinto al primer inciso del artículo 24.2 de la C. E.

El Constitucional considera que, no es posible admitir que el derecho fundamental que se ventila en el proceso de amparo, sea la presunción de inocencia. Y ello porque la jurisdicción penal y la laboral no sólo persiguen fines diversos, sino que también operan sobre culpas distintas y además no manejan de idéntica forma el material probatorio para enjuiciar en ocasiones unas mismas conductas. Esto significa para el Constitucional, que la presunción de inocencia, en cuanto presunción *iuris tantum* que exige ser desvirtuada ante los órganos jurisdiccionales mediante una mínima actividad probatoria, habrá operado de modo distinto e independiente respecto a cada uno de los dos procesos.

Sentado esto, el Constitucional da la vuelta al argumento y adopta otro punto de vista, el de la coherencia de la actuación de los órganos jurisdiccionales lo anterior no implica que tenga que aceptarse como irremediable una contradicción producida por dos órdenes jurisdiccionales distintos respecto a la autoría de unos mismos hechos, sancionables en la vía penal y en la laboral.

Encuentra evidente, que repugna a los más elementales criterios de la razón jurídica aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o que una misma persona fue su autor y no lo fue. Ello vulnerara, tal como expresa la sentencia, el principio de seguridad

jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el artículo 9.3 de la C. E.

A raíz del planteamiento del Tribunal Constitucional, expresado en la citada sentencia, el Tribunal de Cuentas acepta que unos mismos hechos pueden no ser constitutivos de infracción penal y sí, en cambio, constituir supuesto de responsabilidad contable y viceversa, pero que, cuando se parte de unos mismos hechos y se les somete a un doble y simultáneo enjuiciamiento --penal y contable--, la declaración de existencia o inexistencia de los mismos y de su autoría ha de ser única y corresponde, en principio, a la jurisdicción penal como prevalente.

En parecido sentido se han expresado diversos pronunciamientos de la jurisdicción contable como los contenidos en las sentencias de la Sala de Apelación de 14 de marzo y 18 de mayo de 1990 y 21 de junio de 1991.

El Tribunal Constitucional ha mantenido esta línea jurisprudencial en sentencias distintas de las apuntadas. Entre otras podemos señalar ,la sentencia de 3 de octubre de 1983, de 8 de julio de 1986 y de 8 de junio de 1989.

Por su parte Tribunal Supremo también ha rechazado la posibilidad de que por unos mismos hechos existan resoluciones contradictorias, por parte de dos órganos del Estado. Así se recoge, entre otras en las , sentencias de la Sala Cuarta de 22 de enero de 1987, de la Sala Tercera de 6 de marzo de 1989 y de la Sala Segunda de 16 de julio de 1990.

Estas sentencias, que, no olvidemos que tienen su origen en la doctrina contenida en el principio jurídico *non bis in idem*, que está íntimamente ligado a los principios de seguridad jurídica y de legalidad que fueron recogidos en los artículos. 9.º.3 y 25 de la CE, y que implican tanto una interdicción de la duplicidad de sanciones por unos mismos hechos, como la imposibilidad de que el enjuiciamiento y calificación jurídica puedan producirse por dos órganos del Estado diferentes, lo que incluye también a los órganos jurisdiccionales sobre unos hechos, pues los hechos en cuestión, no pueden tener existencia o no de forma simultánea.

6.7 REGULACIÓN LEGAL DE LA FUNCION JURISDICCIONAL

La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas se encuentra regulada en los aspectos sustanciales por las leyes propias de la jurisdicción, la LOTCu y la LFTCu. También son aplicables, la reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la Ley de Enjuiciamiento Civil y la de Enjuiciamiento Criminal.

Resulta también de aplicación supletoria en lo que al régimen de los juzgados y tribunales se refiere la Ley Orgánica del Poder Judicial.

La Ley General Presupuestaria, y las respectivas Leyes de Economía y Hacienda de las Comunidades Autónomas integran asimismo la legislación reguladora de las responsabilidades contables.

El Reglamento General de Recaudación se aplica en la instrucción de las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable.

Finalmente, y siempre con la advertencia de que la enumeración que realizamos no es exhaustiva, la Ley Orgánica de Conflictos Jurisdiccionales resuelve los conflictos que pudieran plantearse entre la administración y los órganos de la jurisdicción contable, así como los que pudieran surgir entre éstos y los órganos de la jurisdicción militar.

6.8 DELIMITACION CON LA JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

a) La jurisprudencia del Tribunal de Cuentas

Los mismos razonamientos anteriormente efectuados, relativos a la articulación de del enjuiciamiento contable con la jurisdicción penal son igualmente válidos en el ámbito jurisdiccional contencioso-administrativo. El supuesto más típico puede ser el enjuiciamiento de hechos que den lugar, por un lado, a la exigencia de responsabilidades disciplinarias por parte de la administración, y que por lo tanto serán revisables en vía contencioso-administrativa y, por otro, a la exigencia de responsabilidades contables mediante juicios de cuentas. Es claro, en este sentido, el ya aludido artículo 18.1 de la LOTCu establece que la jurisdicción contable es compatible con la potestad disciplinaria. Además, se han producido también nuevas zonas de fricción que, como veremos, han sido corregidas por el Tribunal Supremo.

No obstante, en esta materia existe una especialidad, la prevista en el artículo 41-2 de la LOTCu que establece que, en los expedientes administrativos de responsabilidad

contable, las resoluciones que se dicten por la Administración, en que se declaren responsabilidades serán recurribles ante el Tribunal de Cuentas. De esta manera, como señala Vacas García de Alós, el juez natural para la revisión de los expedientes administrativos instruidos por la administración, en virtud de lo dispuesto en la LGP, para la exigencia de responsabilidades contables, son los correspondientes órganos de la jurisdicción contable.⁷²³

La STCu de tres de diciembre de dos mil catorce, describe, en positivo, los asuntos de su competencia, que ya hemos visto con anterioridad. Entre ellos se encuentra, el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. Posteriormente entra en la delimitación negativa afirmando que no corresponde a la jurisdicción contable el enjuiciamiento de los asuntos atribuidos a la competencia del Tribunal Constitucional, a la jurisdicción contencioso-administrativa, y de índole civil, laboral o de otra naturaleza encomendadas al conocimiento de los órganos del Poder Judicial y los hechos constitutivos de delito o falta siguiendo el correspondiente artículo.

La anterior afirmación trae causa de las denuncias efectuadas por la Mancomunidad de Servicios de Sangüesa, que por Acuerdo de 23 de octubre de 2013, aprobó las Cuentas del ejercicio de 2012 y que originaron la incoación de unas Diligencias Preliminares. El motivo alegado eran unas incorrecciones en la formación del Remanente de Tesorería y discrepancias en la distribución de gastos e ingresos.

Estos posibles defectos no indican, a su juicio, la existencia de un alcance, lo que permite al Tribunal afirmar que los datos de que dispone, simples defectos en la contabilidad, permiten deducir a la Sala, de forma indubitada, que los hechos denunciados no revisten los caracteres de alcance, al no existir saldo deudor injustificado ni haberse originado perjuicio alguno a los fondos públicos.

Dada la inexistencia del alcance el Tribunal se plantea si es competente para entrar a conocer del asunto planteado, lo que hace surgir la cuestión de la delimitación de funciones con la jurisdicción contencioso administrativa. Si no hay alcance, no hay competencia contable, y así lo señala el Tribunal al afirmar que lo que pretendían los

⁷²³ Vacas García-Alós, Luis. *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones*, p. 64.

denunciantes, un pronunciamiento de declaración de nulidad del Acuerdo adoptado por la Mancomunidad el 23 de octubre de 2013, por la vulneración de las normas estatutarias en el reparto de cuotas entre los Ayuntamientos mancomunados, no es competencia de esta jurisdicción contable, sino del Orden Contencioso-administrativo.

Así pues el Tribunal de Cuentas considera que lo pretendido por el recurrente, no es sino la anulación de un acto administrativo. La conclusión del Tribunal es contundente, considerando que el entrar a conocer la jurisdicción contable de los supuestos planteados por el recurso, supondría vulnerar el derecho fundamental al Juez ordinario predeterminado por la Ley:

Pues como tiene reiteradamente declarado el Tribunal Constitucional (por todas, Sentencia 4/1990, de 18 de enero), y ha manifestado esta Sala de Justicia (Sentencia 7/2007, de 25 de abril) <<el derecho al Juez ordinario predeterminado por la Ley, que está reconocido como derecho fundamental en el artículo 24.2 de la Constitución, resulta vulnerado cuando se atribuye indebidamente un asunto a una jurisdicción especial en vez de a la ordinaria>> y no se debe olvidar que la jurisdicción contable - junto con la militar y la propia del Tribunal Constitucional- son jurisdicciones especializadas por razón de la materia.

Aquí nuevamente surge el tema de la prejudicialidad. Como señala Navas Vázquez cuando la decisión de un primer asunto es un presupuesto necesario para la resolución de otro segundo, el legislador no tiene más soluciones que, o bien admitir la posibilidad de entrar a resolver el primer asunto por el órgano que tiene encomendada la resolución del segundo, o bien que el órgano competente para la resolución del segundo, espere a que el que tiene encomendado el primero, resuelva, lo que le obliga a este segundo órgano a suspender el proceso hasta que recaiga la resolución del primero. ⁷²⁴ La primera solución, entrar a resolver el primer asunto por el órgano que tiene encomendada la resolución del segundo, reconoce Navas, es, con carácter general, la fórmula prevista en el ordenamiento jurídico español para todos los órdenes jurisdiccionales excepto el penal y en su opinión, incluso, habría que admitirla *en sus justos límites* como instrumento de resolución aun en el caso de que la jurisdicción

⁷²⁴ Navas Vázquez, Rafael, “La jurisdicción contable y la revisión de los actos administrativos”. Auditoría Pública, nº 52, p. 93.

contable careciera naturaleza jurisdiccional. En todo caso afirma que, la prejudicialidad no “prejuza” que el acto administrativo sea ineficaz.⁷²⁵

Este planteamiento del Tribunal de Cuentas, lleva a Cortell Giner a considerar que, desde su punto de vista, no es necesario que el acto administrativo haya sido previamente invalidado por el órgano competente de la jurisdicción contencioso administrativa para que se deduzcan responsabilidades contables del mismo, siempre y cuando, dado el carácter reparador de la responsabilidad contable, dicho acto haya ocasionado un perjuicio económico a la Hacienda Pública.⁷²⁶

Estas opiniones, son anteriores a la sentencia del Supremo que vamos a comentar.

b) La jurisprudencia del Tribunal Supremo

Recientemente la jurisprudencia del Supremo, al haberse puesto en cuestión la amplitud de la prejudicialidad contable, se ha encargado de dejar muy claros los límites de la jurisdicción contable frente a la contenciosa. La sentencia que comentaremos es de Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, Sección 7ª, y de fecha de 27 octubre 2011.

La sentencia, en primer lugar describe la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, que si bien partiendo del carácter jurisdiccional admitido por el Tribunal Constitucional, cuyas sentencias cita, pretende acotar la actividad del Tribunal de Cuentas, que consiste en aplicar la norma jurídica al acto contable, emitiendo un juicio sobre su adecuación a ella y declarando, en consecuencia, si existe o no responsabilidad del funcionario, absolviéndole o condenándole.

Es por ello que, el Tribunal Supremo señala que, lo que corresponde al Tribunal de Cuentas, de acuerdo a nuestra legislación vigente, es la exigencia de la responsabilidad contable a través de los procedimientos de reintegro por alcance y de juicio de cuentas que, de ninguna manera, se articulan en nuestro derecho, como procesos impugnatorios de una decisión administrativa previa, sino que se ejerce directamente sobre las cuentas, alcances y cancelaciones de fianzas (artículo 15 LOTCu), y que en modo alguno, ejerce

⁷²⁵ Navas Vázquez, Rafael. “La jurisdicción contable y la revisión de los actos administrativos”. Auditoría Pública, nº 52, p. 93.

⁷²⁶ Cortell Giner, Robert. “Aspectos críticos de la responsabilidad contable”. Auditoría Pública, 2007, n.º43, p. 55.

una jurisdicción revisora de la conformidad a Derecho de disposiciones y actos de las Administraciones públicas que corresponde a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (artículo 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 1.1 LJ), como es el supuesto juzga.

El problema surge cuando, por la jurisdicción contable se debe analizar la conformidad o no a derecho de un acto administrativo, para de ellos deducir en consecuencia si existe o no responsabilidad contable.

Aquí la sentencia del Supremo se muestra tajante:

En la medida que actos administrativos sujetos a la Jurisdicción contencioso administrativa tanto el catálogo como la reclasificación debieron ser impugnados, en su caso, ante aquella como se desprende del artículo 16.2 de la L.O. 2/1982 del T.Cu. y 49.2 de la L.F.T.Cu. y no haberlo hecho en su momento, no legitima para reabrir el debate sobre la legalidad de esos actos que quedaron firmes al no haber sido discutidos.

Llegados a este punto, el planteamiento de los recurrentes implicaría que si el Tribunal de Cuentas enjuiciase esos actos como cuestión prejudicial a los efectos de la responsabilidad contable y declarase hipotéticamente la del Alcalde y la del Secretario Interventor , esa decisión, que tal como indica el artículo 17.3 de la L.O. 2/1982 ño producirá efectos fuera del ámbito de la Jurisdicción contable"llevaría al absurdo de que tanto el catálogo de puestos de trabajo como la reclasificación de estos quedaron firmes al no haber sido impugnados ante la Jurisdicción contencioso administrativa y, sin embargo, habrían de reputarse ilegales para declarar la responsabilidad contable únicamente del Alcalde y del Secretario Interventor, no así la de la totalidad de miembros que integraban el Pleno de la Corporación que fueron los que dictaron aquellos actos. Esta circunstancia explica que no puede el Tribunal de Cuentas examinar con carácter prejudicial aquellos actos por venir atribuidos al orden jurisdiccional contencioso administrativo siendo correcto el criterio expresado por la sentencia recurrida, por lo que procede la desestimación del motivo.

Posteriormente se dicta la sentencia de veintiocho de Noviembre de dos mil doce de la Sección Séptima de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que claramente, efectúa el deslinde de las competencias de las dos jurisdicciones. En la sentencia se enjuicia el Convenio colectivo de un Ayuntamiento, aprobado por el Pleno de la Corporación, que

calculaba las pagas extraordinarias de los funcionarios con el 100% sobre el conjunto de las retribuciones mensuales. La legislación vigente entonces, contenida en la ley 30/84, de 2 de agosto, de medidas para la reforma de la función pública, contemplaba una regulación de las pagas extraordinarias con, tan sólo, el importe correspondiente a las retribuciones básicas, esto es sueldo y trienios, y no como se establecía en el convenio el 100% del conjunto de las retribuciones mensuales, incluyendo por tanto las complementarias. La aprobación del convenio suponía, para el Tribunal de Cuentas, una transgresión de la normativa presupuestaria, lo que implicaría la falta de apoyo legal de esas salidas de fondos.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas entendió que una cláusula contraria a Derecho, aunque estuviera incorporada a un Convenio colectivo, que ha sido aprobado por Acuerdo del Pleno de la Corporación, no puede constituir soporte jurídico suficiente para los pagos realizados con fundamento en el Convenio. Se trata, al contrario, de una estipulación convencional que, por su antijuridicidad, según el Tribunal de Cuentas, constituye una mera apariencia formal de legalidad, desde luego insuficiente para dar cobertura a unos pagos que, por esa razón, deben considerarse técnicamente como pagos indebidos.

Por ello se condena a los claveros, aunque no a los concejales que votaron a favor del acuerdo.

El presidente de la Sala de Justicia discrepó, en un voto particular, con la calificación como indebidos de esos pagos del “complemento de paga extra”. Puesto que no están viciados de nulidad, son actos válidos aplicativos de un Convenio válido en el momento en que se dictaron y dieron lugar, por tanto, a una salida justificada de efectivo de las arcas municipales. Consideraba, en fin, que la correspondiente ordenación de los pagos no supuso una infracción del ordenamiento jurídico, ya que se hicieron en virtud de un título válido, lo cual, en consecuencia, impedía declarar la existencia de responsabilidad contable.

Los declarados responsables en primera instancia, recurren en casación al Supremo, y argumentan que los pagos correspondientes al complemento de paga extra derivaban de la ejecución de un convenio colectivo eficaz y válido, que no ha sido impugnado dicho convenio, ni habían sido reparados, en base al convenio, los pagos por la Intervención Municipal, ni se ha emitido informe con tacha alguna por parte de los Servicios

Jurídicos del Ayuntamiento, por lo que deben considerarse los mismos como válidos y no pueden ser declarados ilegales e indebidos. En consecuencia, según los recurrentes, los pagos no podían generar responsabilidad contable alguna, al haberse realizado las disposiciones de pago de los complementos de paga extra al amparo de un título legal, no concurriendo ni dolo ni culpa grave, ni tampoco negligencia.

Para el Tribunal Supremo, que acepta esta argumentación, no se han dado en este caso todos los requisitos legales exigidos para la existencia de responsabilidad contable, puesto que la Sala de Apelación del Tribunal ha aplicado en forma indebida el artículo 17.2 de la LOTCu al declarar la disconformidad a Derecho del artículo 33 del Convenio colectivo en un procedimiento de reintegro por alcance.

El Supremo quiere dejar muy claro el límite de la jurisdicción contable, zanjando de raíz cualquier posibilidad de analizar la conformidad o no a derecho de un acto administrativo firme y no impugnado, ni siquiera por la vía de la prejudicialidad. Por ello afirma que el Tribunal de Cuentas, no debió extender, el ejercicio de su jurisdicción hasta el punto de declarar la ilegalidad del artículo 33 del Convenio colectivo (cuestión prejudicial) porque esa ilegalidad condiciona la existencia de un ilícito presupuestario, pero no guarda la relación directa que exige el artículo 17.2 in fine de la LFTCu con la cuestión principal resuelta, que es un reintegro por alcance.

Al no poder entrar el Tribunal de Cuentas a conocer de la cuestión en la que se basa el alcance, la validez o no del artículo 33 del convenio, falla el fundamento para considerarlo, pues, y aquí es donde deslinda la competencia del Tribunal de Cuentas, afirmando de forma rotunda que:

La nulidad del convenio colectivo no era en este caso antecedente lógico-jurídico de la declaración de alcance de cuentas por lo que su examen, que no condicionaba la resolución del proceso principal, correspondía a la jurisdicción del orden contencioso-administrativo, ante la que no consta que haya sido impugnado y no al ámbito de la jurisdicción contable como cuestión prejudicial no devolutiva.

No puede dejar de subrayarse que la declaración de nulidad del artículo 33 del convenio colectivo de funcionarios, incluso en el caso de ser aceptable, resultaría inane porque no alcanzaría a los actos administrativos de aplicación de dicho convenio que autorizaron en puridad el abono de los complementos retributivos de los funcionarios que se hicieron al amparo de normas -las dimanantes del Convenio colectivo- que

además estaban en vigor, y resultaban plenamente válidas y efectivas al tiempo en que se dictaron y ejecutaron.

En consecuencia, considera el Supremo, que es obligado apreciar la falta de uno de los presupuestos determinantes de la eventual comisión de un ilícito presupuestario y contable. Esta falta es lo que impide apreciar la concurrencia de responsabilidad contable, por lo que no considera necesario entrar en el examen de si se debe apreciar o no una conducta dolosa o gravemente negligente en la actuación de los responsables. Aquí, el Supremo es contundente en su argumentación, partiendo de que los actos administrativos que autorizaron el abono de los complementos retributivos eran válidos y eficaces al tiempo en que fueron dictados y que se fundamentaron en el artículo 33 de un Convenio colectivo aprobado por el Pleno municipal, además, sin ningún voto en contra, lo que excluye la responsabilidad al ejecutar los actos.

El Tribunal Supremo declara la inexistencia de responsabilidad contable de los claveros municipales, en esta sentencia, donde se perfila a través de la noción de pagos indebidos el ámbito de la jurisdicción contable.⁷²⁷

⁷²⁷ Además incluye un interesante voto particular del magistrado Vicente Conde, que ayuda a entender mejor los lindes trazados por la sentencia, puesto que discrepa, entre otras cosas de lo que considera una extralimitación del Tribunal de Cuentas el cual *ejercita en realidad una potestad jurisdiccional que corresponde al orden contencioso-administrativo.*

El núcleo esencial del voto particular se centra en la siguiente consideración : *si una norma infraconstitucional, (y lo es la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas) por la vía de la prejudicialidad, puede atribuir a un órgano no integrado en el Poder Judicial una potestad jurisdiccional, no estrictamente atribuida, por la excepción constitucional del artículo 136.2 párrafo 2º, según se ha venido entendiendo, y que corresponde con arreglo al artículo 22.1 CE y a la Ley Orgánica del Poder Judicial a los órganos del orden jurisdiccional Contencioso-administrativo (Artículo 21 , 3.1 . y 9.4).*

Para el magistrado el mecanismo de la prejudicialidad, previsto en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , tiene como presupuesto de base el hecho de que todos los órganos a los que se refiere y pueden ser afectados por la prejudicialidad *son constitucionalmente titulares de potestad jurisdiccional, tratándose en definitiva de un temperamento del rigor de la distribución interna de la jurisdicción entre los titulares de la potestad jurisdiccional.* Por ello no se deduce ningún inconveniente en que otra norma infraconstitucional (la Ley Orgánica del Poder Judicial) distribuya la potestad jurisdiccional entre los diversos órdenes que estructura dicha ley, y puede *extender la potestad de los órganos competentes de cada orden en materias propias de otro, a efectos meramente prejudiciales, pues, al hacerlo, no se extralimitan los límites constitucionales del artículo 117, 3 y 5 CE)*, ya que en todo caso se distribuye entre los órganos sobre los la ley ordinaria fija su competencia, pero dentro del principio de unidad jurisdiccional.

Continúa el voto en su argumentación que se parte de que la potestad jurisdiccional atribuida al Tribunal de Cuentas constituye una excepción constitucionalmente establecida, respecto de un ámbito muy

delimitado, *el problema constitucional que se suscita es el de si una norma infraconstitucional puede ampliar ese ámbito, aunque sea por vía de prejudicialidad, para atribuir al Tribunal de Cuentas una potestad jurisdiccional que, con arreglo al artículo 117.3 CE y a la Ley Orgánica del Poder Judicial, está reservada a los órganos de la jurisdicción integrados en el poder judicial.*

Por ello advierte del peligro de extender, por vía de la prejudicialidad una extensión mas allá de lo constitucionalmente admitido del ámbito de la competencia del Tribunal de Cuentas. Lo hace en el tenor siguiente: *Puede advertirse así con claridad que el juego de la prejudicialidad tiene un sentido constitucionalmente muy diferente según opere en el ámbito de los órganos jurisdiccionales integrados en el Poder Judicial y en relación con el Tribunal de Cuentas. Considero que existe un óbice constitucional para que pueda atribuirse al Tribunal de Cuentas por una norma infraconstitucional potestad jurisdiccional para decidir por vía prejudicial cuestiones que la Constitución Española y la Ley Orgánica del Poder Judicial reservan a la potestad jurisdiccional de los órganos integrados en el Poder Judicial. Por ello, en mi criterio, el artículo 17 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas en su apartado 1 entra en contradicción con el artículo 117, 3 y 5 CE , debiendo ser la solución constitucionalmente adecuada respecto de las cuestiones prejudiciales que, en su caso, puedan suscitarse en el ámbito del estricto enjuiciamiento contable, la propia de las cuestiones prejudiciales devolutivas, que es la que el propio artículo 17 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas establece para las de carácter penal en su apartado 2.*

Sobre la base que ha cimentado, opina que el planteamiento adecuado por parte de la sentencia debería, incluso, haber sido de enfrentarse al planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto al artículo 17.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, pues infringiría el artículo 117 de la Constitución.

No obstante, en su opinión, cree que puede evitarse el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad por vía interpretativa, si se hace *una interpretación razonable de lo que pueda ser una cuestión prejudicial, de modo que lo cuestionable en el caso sería no la constitucionalidad de la atribución de potestad jurisdiccional respecto a la cuestión prejudicial, sino si de lo que se trata en el caso es de la existencia en el caso de una posible cuestión prejudicial no devolutiva, o si en realidad se ha excedido el límite objetivo de lo que pueda ser una cuestión tal.*

Esto llevaría a que el Tribunal Supremo aborde los límites objetivos de las cuestiones prejudiciales, para evitar que por medio de ellas puedan acabar difuminándose los límites de la potestad jurisdiccional de cada orden jurisdiccional , ya que la prejudicialidad afecta a los diversos órdenes jurisdiccionales y, en todo caso, con especial atención los que deben existir entre la potestad de los órganos jurisdiccionales integrados en el Poder Judicial y una jurisdicción ajena a este, como es el la del Tribunal de Cuentas.

El voto concluye afirmando que *la cuestión prejudicial en el ámbito del Tribunal de Cuentas debe limitarse a una que tenga simplemente una relación incidental con la que es objeto del proceso de que se trate. El tipo de conexión entre la cuestión prejudicial y la principal creo que no puede ser el que existe entre dos hechos, de los que uno es causa del otro, de modo que el órgano competente para enjuiciar el hecho efecto pueda asumir potestad jurisdiccional, de la que en principio carece, para enjuiciar el hecho causa, cuando, en su caso, el único elemento de eventual ilicitud o antijuridicidad del hecho efecto descansaría en la ilicitud o antijuridicidad del hecho causa.../...*

Visto así el problema suscitado por los dos motivos analizados en los Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo de la Sentencia, sin necesidad de un planteamiento en este caso de la cuestión

Posteriormente volveremos sobre esta sentencia.

Lógicamente, tras esta sentencia la doctrina reciente, es unánime en la necesidad de interpretar restrictivamente la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas.⁷²⁸

CAPITULO 7 LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

7.1 INTRODUCCION

Las formas que puede adoptar la responsabilidad de los servidores públicos son diversas y, en virtud de la naturaleza de las infracciones o vulneraciones jurídicas cometidas por los sujetos responsables, se pueden circunscribir a cuatro tipos: la responsabilidad penal, la disciplinaria, la patrimonial y, por último, la contable, que es la única que nos interesa en éste trabajo.

La observación de esta división nos permite clasificar estas responsabilidades en punitivas, que abarcaría a las responsabilidades penal y disciplinaria, pues su exigencia da como resultado una sanción para el agente público afectado, y las que tienen naturaleza indemnizatoria, las responsabilidades patrimonial y contable, pues su

de inconstitucionalidad del artículo 17.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas que he dejado enunciada en sus rasgos esenciales líneas atrás, puede entenderse que se han excedido en la Sentencia recurrida los límites de lo que puede considerarse una cuestión prejudicial en la sistemática global de la referida Ley Orgánica, atendida la necesaria relación entre dicho artículo 17.1 y el 16. b), y lo que es más, en la del marco global de la CE (Artículo 117.3 y 5 y 136.2) y de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

En consecuencia creo que debieran haberse estimado los dos motivos casacionales que la Sentencia desestima.

Por lo demás coincido en plenitud con la argumentación de la Sentencia en el resto de su fundamentación jurídica y fallo, como ya dije al principio.

En tal sentido dejo emitido mi voto.

⁷²⁸ Vide p.e. Piñeiro Hernáiz, Aránzazu. “Consideraciones Generales sobre el conflicto constitucional de atribuciones y la problemática que suscita su ámbito subjetivo de aplicación: Un caso particular, el Tribunal de Cuentas”. Revista española de control externo, 2014, nº 46, p. 343.

exigencia da lugar a la imposición de una indemnización, que debe satisfacer el sujeto infractor para resarcir del daño causado.

La institución de la responsabilidad contable no es una institución aislada, sino que el legislador ha querido que se enmarque dentro del concepto general de la obligación de responder de los daños causados, uno de los conceptos más estudiados en el campo del derecho civil.⁷²⁹

729 Sin ánimo de ser exhaustivo, entre la doctrina española podemos citar a los siguientes autores. Albaladejo, Manuel. Compendio de Derecho Civil. Librería Bosch. 1976. Álvarez Lata, Natalia, Cláusulas restrictivas de responsabilidad civil, Granada, Comares, 1998. Bercovitz Rodríguez-Cano, Rodrigo, Comentarios al Código Civil, 3ª Ed. Thomson Reuters – Aranzadi, 2009. Borrell Macia, Antonio, Responsabilidades derivadas de la culpa extracontractual civil: estudio del artículo 1902 del Código Civil y breves comentarios sobre los artículos 1903 a 1910 del propio cuerpo legal, 2ª Ed., Barcelona, Bosch, 1958. Cabanillas Sánchez, Antonio, “La responsabilidad extracontractual del empresario por los daños causados por un dependiente de alta cualificación técnica”, Anuario de Derecho Civil, Enero / Marzo, vol. 56, núm. 1, 2003, pp. 167 – 230. Castán Tobeñas, José. Derecho civil español, común y foral. v.IV. Derecho de obligaciones. Las particulares relaciones obligatorias. Editorial Reus. Madrid, 1977. Castro Argüelles, María Antonia, “La exigencia de responsabilidad en el contexto de la prestación de servicios profesionales: una reseña de jurisprudencia”, Aranzadi Social, núm. 5, 2004, pp. 1305 – 1328. Cavanillas Múgica, Santiago. La transformación de la Responsabilidad Civil en la Jurisprudencia, Pamplona, Aranzadi, 1987. Concepción Rodríguez, José Luís. Derecho de daños, 3ª Ed., Barcelona, Bosch, 2009. Díez-Picazo Giménez, Gema y Arana De La Fuente, Isabel. El desbordamiento del Derecho de Daños, jurisprudencia reciente. Thomson Reuters – Civitas, 2009. Díez-Picazo, Luis y Gullón, A., Sistema de Derecho Civil, vol. II, Madrid, 2012. Díez-Picazo, Luis, Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial, Vol. V., La responsabilidad civil extracontractual, 1ª Ed. Thomson Reuters – Civitas, 2011. Díez Picazo Luis. La culpa en la responsabilidad civil extracontractual. Estudios de responsabilidad civil en Homenaje al Profesor Roberto López Cabana, Ed. Dykinson, Madrid, 2001. Díez-Picazo y Ponce De León, Luís, Gullón, Antonio, Sistema de Derecho Civil II/2, Contratos en especial. Cuasi contratos. Enriquecimiento sin causa. Responsabilidad extracontractual, 10ª Ed., Madrid, Tecnos, 2012. Flors Matíes, José, Doctrina jurisprudencial del Pleno de la Sala Civil del Tribunal Supremo, Tirant lo Blanch, 2013. García Goyena, Florencio, Concordancias, motivos y comentarios del Código civil español, Barcelona, Base, 2 v., Tomo IV, 1973. García-Ripoll Montijano, Martín, Ilícitud, culpa y estado de necesidad (un estudio de responsabilidad extracontractual en los Códigos Penal y Civil), Madrid, Dykinson, 2006. Gázquez Serrano, Laura, Las nuevas tendencias Jurisprudenciales en materia de Responsabilidad civil del empresario, Madrid, Reus, 2012. Lecciones de Responsabilidad Civil, ., Thomson Reuters – Aranzadi, 2013. Lacruz Berdejo. Jose Luis. Manual de Derecho Civil. Ed. Bosch. 1977. Lacruz Berdejo, José Luís, Sancho Rebullida, Francisco De Asís, Luna Serrano, Agustín, Delgado Echeverría, Jesús, Rivero Hernández, Francisc, Rams Albesa, Joaquín, Elementos de Derecho Civil II, Derecho de Obligaciones. Vol. 2. Contratos y Cuasicontratos. Delito y cuasidelito, 5ª Ed., Madrid, Dykinson, 2013. Manresa y Navarro, José María, Comentarios al Código civil español, Madrid, Reus, Tomo XII, 1973. Martín-Casals, Miquel, “La responsabilidad de las entidades de seguros de asistencia sanitaria”, en Félix Benito Osma (Dir.), Los seguros de salud en la reforma de la Ley de Contrato de seguro, Cuadernos de Seaida, núm. 6, Madrid, Editorial Española de Seguros, 2011. Martínez-Calcerrada y Gómez. Luis. Cuestiones actuales en materia de responsabilidad civil, 2011. Universidad de Murcia, Servicio de Publicaciones, 2011. Piñeiro Salguero, José, Responsabilidad Civil. Práctica deportiva y asunción de riesgos, Thomson Reuters – Civitas, 2009. Ramos González, Sonia; Marín García, Ignacio; Milà Rafel, Rosa; Ruiz García, Carlos; Farnós Amorós, Esther; Alascio Carrasco,

La responsabilidad que genera el deber de indemnizar, desde el punto de vista jurídico, significa la sujeción impuesta por el ordenamiento a aquellas personas que vulneran un deber de conducta exigido en interés de otro sujeto, a la obligación de reparar el daño producido, por lo que el autor del daño responde de él, de forma personal o patrimonial. Como señala Albaladejo, siendo una persona culpable del daño que otra recibe, queda obligada a reparárselo.⁷³⁰ Obviamente, como señala Lacruz,⁷³¹ para poder reparar un daño, este ha de ser reparable.

a) Breve nota histórica

La primera regulación se produce en Roma por la Lex Aquilia, en el siglo III ac. La responsabilidad, desde entonces denominada aquiliana, se refiere al resarcimiento por la producción de un daño a otra persona, sin que exista una previa relación jurídica entre el autor del mismo y esta última. En este caso el deber transgredido es el genérico *neminem laedere*, es decir, el de abstenerse de lesionar a los demás. La característica, según Castán,⁷³² es la inexistencia de vínculo obligatorio o relación jurídica preexistente entre el autor de daño y la víctima del mismo.

En el artículo 1.101 del Código Civil se establece el principio general del deber de indemnizar los daños y perjuicios causados, por aquellos que en el cumplimiento de sus obligaciones, incurrieren en dolo, negligencia o morosidad. La regulación concreta de las obligaciones que nacen de culpa o negligencia, que son las que podrían generar responsabilidad contable, se contiene en el artículo 1.902, según el cual: *El que por*

Laura; Fernández Crende, Antonio, “80 casos de Derecho de daños (2004-2008)”, InDret, Revista para el análisis del derecho, núm. 3, 2009. Ramos Maestre, Áurea, La Responsabilidad extracontractual del poseedor de animales, Madrid, Dykinson, 2003. Roca Trías, María Encarnación, “La acción de repetición prevista en el artículo 1904 del Código Civil”, Anuario de Derecho Civil (ADC), vol.51, 1998/I. Roca Trías, María Encarnación, Navarro Michel, Mónica, Derecho de daños. Textos y materiales, 6ª Ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 2011. Sánchez Hernández, Carmen, “La «relación de dependencia» y el art. 1903.4º del Código Civil”, Revista de Derecho Patrimonial, 2009, núm. 22. Valverde y Valverde, Calixto, Tratado de derecho civil español, T.III, Parte Especial. Derechos personales o de obligaciones, Ed. 4ª, Valladolid, 1937. Yzquierdo Tolsada, Mariano, Sistema de responsabilidad civil contractual y extracontractual, Madrid, Dykinson, 2001.

⁷³⁰ Albaladejo, Manuel. *Compendio de Derecho Civil*. Librería Bosch. 1976, p. 306.

⁷³¹ Lacruz Berdejo. Jose Luis. *Manual de Derecho Civil*. Ed. Bosch. 1977, p.577.

⁷³² Castán Tobeñas, José. *Derecho civil español, común y foral*. Ed Reus, 1977. Tomo IV, pág.

acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.

b) Síntesis de los sistemas objetivo y subjetivo

Los dos sistemas que tienen los ordenamientos jurídicos, y también el nuestro, de regular la culpa no contractual son el objetivo y el subjetivo. También será un elemento clave, en la institución de la responsabilidad contable, máxime en los supuestos de responsabilidad contable que pueden afectar al interventor que, en general, se basan en la concurrencia de algún grado de culpa o negligencia.

La responsabilidad subjetiva o por culpa, se basa en que la responsabilidad deriva de la culpa o negligencia en la que ha podido incurrir el causante del daño, y por contra, en el sistema objetivo, la responsabilidad nace de la mera relación de causalidad entre la acción u omisión y el daño sufrido independientemente de la negligencia o diligencia del causante del daño, porque el acento se coloca en la no obligación de soportar un daño determinado, lo que traslada al causante la obligación de indemnizar.⁷³³

Según Reglero Campos, en el ámbito de la responsabilidad objetiva, son dos los elementos fundamentales que dan lugar a que se produzca la relación de causalidad, puesto que hay que excluir la culpa del agente al tratarse de una responsabilidad de tipo objetivo.⁷³⁴

La regla de la responsabilidad por culpa es la tradicional en los Códigos civiles europeos, y también en el español.⁷³⁵ El sistema jurídico exige, con carácter general, en todas las circunstancias de la vida un cierto nivel de diligencia, un comportamiento en términos de prudencia que es la diligencia que resulta exigible, y que debe modularse y adaptarse a las distintas circunstancias en las que se mueve el devenir de la vida. Pero como los Códigos no suministran un catálogo de todos los niveles de diligencia exigibles para todas las situaciones de la vida susceptibles de ocasionar acciones, sino que utilizan modelos, roles sociales, arquetipos, etc., de los cuales es paradigma la

⁷³³ Lacruz Berdejo. José Luis. *Manual de Derecho Civil*. Ed. Bosch, 1977, pp.566 y 567.

⁷³⁴ Reglero Campos, L.F. (coord.) *Tratado de Responsabilidad Civil*. 4ª ed. Cizur Menor: Editorial Aranzadi, 2008. p. 248.

⁷³⁵ Lacruz Berdejo. José Luis. *Manual de Derecho Civil*. Ed. Bosch, 1977, p.566.

diligencia de un buen padre de familia, esta diligencia debida, en el seno de un proceso, se compara con el comportamiento realmente adoptado por el causante del daño y si se alcanza, y obviamente si se supera, se entiende que no es responsable de los posibles daños causados.⁷³⁶

En nuestro Derecho el Código es claro, la responsabilidad civil exige que concurra culpa o negligencia en la acción u omisión causante del daño, y por lo tanto ha de concurrir siempre alguna de las dos, aunque sea en su forma más leve o incluso levísima para que esta se produzca. La STS de 22 de enero de 1996, considera el principio de responsabilidad por culpa como un principio básico de nuestro ordenamiento positivo, a tenor de la redacción del artículo 1902 CC, y que su aplicación requiere *la necesidad ineludible de un reproche culpabilístico al eventual responsable del evento dañoso*.

No obstante la frontera entre ambas no es inmutable⁷³⁷ y la tendencia jurisprudencial está haciendo girar la interpretación del citado artículo hacia una relativa objetivización. Así lo advierte Albaladejo.⁷³⁸ Ya Castán pone de manifiesto que si se extrema la necesidad de la prueba de culpa del causante, por parte del perjudicado, se puede dejar a este en una situación de extrema indefensión.⁷³⁹ Posteriormente veremos cómo esta tendencia se traslada a la jurisdicción contable y que el vaticinio de Castán no es infundado.

En todo caso, se ha de remarcar, que la responsabilidad civil, como veremos después con la contable, no tiene carácter punitivo como en otros ordenamientos, lo que, como señala Roca Trias, sería contrario a la Constitución Española, según su artículo 25.⁷⁴⁰

⁷³⁶ Puig Brutau destaca como la regulación española es mucho más escueta que la de otros países, lo que da un muy amplio margen a la interpretación judicial. Puig Brutau *Fundamentos de derecho Civil*. Tomo II-2 1ª Ed, p. 659.

⁷³⁷ Según Díez Picazo, *el concepto de culpa que se utiliza en materia de responsabilidad civil extracontractual resulta extremadamente borroso, poroso y huidizo*. Díez Picazo Luis. La culpa en la responsabilidad civil extracontractual,. Estudios de responsabilidad civil en Homenaje al Profesor Roberto López Cabana, Ed. Dykinson, Madrid, 2001, p. 111.

⁷³⁸ . Albaladejo, Manuel. *Compendio de Derecho Civil*. Librería Bosch, 1976, p. 308.

⁷³⁹ Castán Tobeñas, José. *Derecho civil español, común y foral*. Ed Reus. 1977. Tomo IV, p.903.

⁷⁴⁰ Roca Trias, E., en *Derecho de daños. Textos y materiales*, Roca Trias, E y Navarro Michel, M, 6ªed, Ed. Tirant lo Blanch, 2011, p. 24.

Por otro lado, esta diferencia entre responsabilidad objetiva y por culpa, sin ser tajante ni en su redacción inicial, se ha visto reducida por la jurisprudencia de Tribunal Supremo, como señala Lacruz,⁷⁴¹ por dos vías: por un lado la inversión de la carga de la prueba, y, por otro, la doctrina del agotamiento de la diligencia.

Estas dos teorías, sobre todo la segunda, veremos que son utilizadas por el Tribunal de Cuentas, y tienen reflejo en las sentencias emanadas de la jurisprudencia contable.

Es mucha la literatura jurídica vertida sobre responsabilidad civil, que ha resaltado las ventajas y desventajas de un sistema sobre el otro, con el objetivo de intentar decidir cuál de los dos es más favorable para el conjunto de la sociedad. Se ha dicho, por ejemplo, que el sistema tradicional por culpa requiere la prueba del dolo o negligencia, lo cual no siempre es fácil, lo que permitiría que algunos casos quedasen impunes. Por contra el sistema objetivo facilita esta carga y proporciona una compensación más rápida a las víctimas. Como pone de manifiesto Lacruz, el capitalismo, la sociedad industrial y el desarrollo de los seguros, han influido enormemente en la evolución.⁷⁴²

Ahora bien, los conceptos de víctima y sociedad, ¿son directamente trasladables a los sujetos, activo y pasivo, de la responsabilidad contable? Aquí, creemos, que, como mínimo, por razones de justicia material, es más que dudoso.

Esta concepción de la culpa extra contractual, y en cierto modo, también su evolución, se han acabado trasladando también a la responsabilidad contable, si bien es cierto, que de manera mucho más matizada.

Al entrar en la concreta responsabilidad de los profesionales, puesto que tratamos de la responsabilidad de un profesional como el interventor, nos lleva a plantearnos la siguiente pregunta, ¿cuál es la diligencia exigible al médico o al abogado? La respuesta es fácil de dar, pero difícil de concretar en cada caso, ha de actuar con arreglo a la *lex artis* de la profesión.⁷⁴³ La misma pregunta nos la haremos después en el caso de los interventores, y la respuesta tendrá que ser, también, la misma.

⁷⁴¹Lacruz Berdejo. José Luis. *Manual de Derecho Civil*. Ed. Bosch, 1977, pp.567 y ss.

⁷⁴²Lacruz Berdejo. José Luis. *Manual de Derecho Civil*. Ed. Bosch. 1977, pp.567 y 568.

⁷⁴³ Como afirma Monterroso, Esta doctrina ha sido recogida por una abundante jurisprudencia de las Audiencias Provinciales (entre las más recientes véanse, por ejemplo, las SSAP de Guadalajara de 8 de octubre de 2004, de Orense de 17 de junio de 2004, de Vizcaya de 13 de mayo de 2004, de Córdoba de 8 de marzo de 2004 y de 3 de febrero de 2003, de Badajoz de 25 de marzo de 2003, de La Rioja de 13 de marzo de 2003, de Cádiz de 23 de noviembre de 2002 y de Madrid de 28 de enero y 22 octubre de 2002),

Así como en el caso del médico, la concreción de los elementos en los que se manifiesta su diligencia se basa en la correcta realización del diagnóstico, y en la posterior aplicación, de manera adecuada de la correspondiente terapia, de acuerdo diferentes criterios científicos. Su *lex artis*,⁷⁴⁴ se encuentra, por tanto, en un conjunto de literatura médica.⁷⁴⁵

Por contra, la responsabilidad del abogado o la del auditor, dos profesiones que, al igual que el interventor, están sometidos a una regulación con un importante nivel de concreción, su obligación y contractual se moldea con las normas que regulan el ejercicio de la profesión. En el caso del Abogado, es el Estatuto General de la Abogacía aprobado por Real Decreto 658/2001.⁷⁴⁶

La existencia de algo más que una mera obligación de diligencia general no es mantenida por el Tribunal Supremo cuando ha enjuiciado la responsabilidad civil de los auditores, cuya actividad está profusamente regulada, básicamente, a través, como ya hemos visto, de las Normas Técnicas de Auditoría, emanadas del ICAC.

El Tribunal Supremo, señaló que la diligencia a que hace referencia el artículo 1.104 del Código civil es un modelo de diligencia general, y no uno especializado o profesionalizado, por lo que no resulta de aplicación al auditor. La diligencia exigible al auditor, se ha de referir necesariamente, a las Normas Técnicas de Auditoría sí que

sin que exista duda de que nos encontramos ante una obligación de medios, por la que el abogado se obliga a desarrollar su conducta diligentemente para conseguir un resultado, no comprometiéndose a “asegurar” el mismo, sino únicamente a desarrollar su profesión en consonancia con la llamada *lex artis*. Monterroso Casado, Esther. “La responsabilidad civil del abogado: criterios, supuestos y efectos. Saberes”. Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, 2005, vol. 3, Separata, p. 4.

⁷⁴⁴ La STS de 16 de abril de 1970 define la *lex artis* como técnica correcta y aquellos principios esenciales que tiendan a su normal desenvolvimiento.

⁷⁴⁵ Crespo Mora, M^a Carmen. “Las obligaciones de medios y de resultado de los prestadores de servicios en el DCFR.” InDret 2/2013. Revista para el análisis del derecho, p.25.

⁷⁴⁶ Para Monterroso, El abogado se encuentra sujeto a dicha responsabilidad si no proporciona los medios y cuidados adecuados en consonancia con el estado de la ciencia. Será preciso, por tanto, constatar su conducta negligente en relación con su *lex artis*, con el fin de determinar si su conducta se ajusta a la diligencia exigida al profesional abogado medio (en relación con el artículo 1104 del Código civil). Ahora bien, el abogado no sólo se encuentra obligado por las normas generales establecidas en el Código civil, sino también por las normas reguladoras de su actividad profesional, ya que los cánones profesionales recogidos en su Estatuto “sirven de buena y estricta medida de su actuación” (STS de 4 de febrero de 1992). Monterroso Casado, Esther. “La responsabilidad civil del abogado: criterios, supuestos y efectos. Saberes”. Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, 2005, vol. 3, Separata, p. 9.

prevén de una manera expresa la diligencia con la que el auditor ha de llevar a cabo su cometido.⁷⁴⁷ En este sentido se pronuncia la STS de 14 de octubre de 2008:

*(...) es la propia ley de auditoría la que determina la forma en que los auditores han de ejercer su función de modo que su incumplimiento se erige por sí en fuente de responsabilidad profesional pues supone la falta de diligencia que les resulta exigible más allá de la normal que se requiere del deudor común según el artículo 1.104 del Código civil.*⁷⁴⁸

De esta forma cabe concluir en base a la citada sentencia, que en principio, un incumplimiento de las normas técnicas de auditoría, y por extensión, la normativa similar exigible a las diversas profesiones, cuando esta exista, podría suponer una omisión de la diligencia exigible al profesional,⁷⁴⁹ y por ello, suficiente para el nacimiento de la responsabilidad civil, cuando concurre el resto de requisitos exigibles.

Las profesiones como la abogacía y la auditoría, son profesiones muy reguladas, por su proyección social, que como principal diligencia, exigen el cumplimiento de las normas que las rigen, que, como posteriormente veremos, es también la principal exigencia para los interventores.

c) Nota sobre la responsabilidad patrimonial de la administración

Entrando en el campo del derecho público,⁷⁵⁰ la responsabilidad patrimonial de la administración⁷⁵¹ es una institución jurídica⁷⁵² que ha sido introducida recientemente

⁷⁴⁷Muñoz Villarreal, Alberto. La responsabilidad civil del auditor. Partida Doble, 2010, n.º.225, p.67.

⁷⁴⁸ Para mayor profundización, ver Bascones Ramos, Juan Miguel. “La responsabilidad civil de los auditores”. Auditoría Pública, 2010, n.º 52, pp. 57 a 70.

⁷⁴⁹Muñoz Villarreal, Alberto. *La responsabilidad civil del auditor*. Partida Doble, 2010, n.º.225, p. 55.

⁷⁵⁰ En la doctrina española el tema, entre otros ha sido tratado por: Abajo Quintana, Joaquín José. La tramitación de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Aspectos administrativos y parlamentarios, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994. Arquillo Colet, Begoña.: “Seguro de responsabilidad patrimonial de la Administración pública sanitaria”, InDret, Revista para el análisis del Derecho, 1/2004. Arquillo Colet, Begoña - Seguro y responsabilidad patrimonial de la Administración pública, Atelier, Barcelona, 2008. Barcelona Llop, Javier.: “Policía de seguridad y responsabilidad patrimonial de las

Administraciones Públicas”, Revista Aragonesa de Administración pública, nº 2, 1993. - “Responsabilidad por daños derivados de actuaciones policiales”, Documentación Administrativa, nº 237-238, enero-junio, 1994. - “La acción de regreso en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 105, enero-marzo, 2000. CASANA MERINO, F.: “Los diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos. La concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del Tribunal de Cuentas, y la contencioso-administrativa”, Revista Española de Derecho Financiero, nº 119/ 2003. Cobo Olvera, Tomás.: El procedimiento para la exigencia de responsabilidad patrimonial a las Administraciones Públicas. Normativa, jurisprudencia, doctrina y formularios, 4ª ed. Bosch, Barcelona, 2007. de la Vallina Velarde, José Luis.: “Sobre el concepto de funcionario de hecho”, Revista de Administración Pública, nº 29, mayo-agosto, 1959. - “Responsabilidad patrimonial de autoridades y funcionarios”, en Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, nº 274-275, mayo-diciembre, 1997. DIEZ PICAZO Luis.: Estudios sobre la Jurisprudencia Civil, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1973. Entrena Cuesta, Ramón: “Responsabilidad e inactividad de la Administración”, en La responsabilidad patrimonial de los poderes públicos (III Coloquio Hispano-Luso de Derecho Administrativo, Valladolid, 16-18 de octubre 1997), Marcial Pons, 1999. Fernández Rodríguez, Tomás Ramón.: “El problema del nexo causal y la responsabilidad patrimonial de la Administración”, en el Homenaje a Segismundo Royo Villanova, Moneda y Crédito, Madrid, 1977. Gallardo Castillo, Mª Jesús.: “La responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas”, Revista de Estudios Socio-Jurídicos, Vol. 1, nº 2, 1999. “La creciente decadencia jurisprudencial del principio de audiencia al interesado en el procedimiento administrativo: una visión crítica”, Revista Andaluza de Administración Pública, nº 57, 2005. - Los principios de la potestad sancionadora. Teoría y práctica, Iustel, Madrid, 2008. - La responsabilidad patrimonial de la Administración sanitaria, Bosch, Barcelona, 2009. - “A vueltas con la motivación de los actos administrativos”, Actualidad Administrativa, nº 2, 2010. “El principio “non bis in idem”: ¿realidad o ficción?, Foro galego: revista xurídica, nº 201, 2011. García de Enterría, Eduardo.: Los principios de la nueva Ley de Expropiación Forzosa, Ed. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1956. La responsabilidad del Estado por comportamiento ilegal de sus órganos en Derecho español”, Revista de Derecho Administrativo y Fiscal, nº 7, 1964. La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional, Civitas, Madrid, 1981. García de Enterría, Eduardo; Fernández Rodríguez, T. R.; Curso de Derecho Administrativo, vol. II, 12ª ed. Civitas, Madrid, 2011. Garrido Falla, Fernando.: “El derecho a indemnización por limitaciones o vinculaciones impuestas a la propiedad”, en Revista de Administración Pública, nº 91, 1976. La constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del Estado”, en Revista de Administración Pública, nº 119, mayo-agosto, 1980. - “Constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del

Estado”, en Estudios en homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría, Civitas, Madrid, 1991. Los límites de la responsabilidad patrimonial: una propuesta de reforma legislativa”, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 94, abril-junio, 1997. González Pérez, Jesús.: Responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, 6ª ed. Civitas-Thomson, Navarra, 2012. Leguina Villa, Jesús.: La responsabilidad civil de la Administración pública, 2ª ed., Tecnos, Madrid, 1980. El fundamento de la responsabilidad civil de la Administración”, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 23, 1979. Martín Rebollo, Luis.; “La responsabilidad patrimonial de la Administración en el panorama europeo”, en Revista Española de Derecho Administrativo, nº 24, 1980. La responsabilidad de los Poderes Públicos: previsiones constitucionales y desarrollo ulterior, en el volumen colectivo El desarrollo de la Constitución Española de 1978, Zaragoza, 1982. Jueces y responsabilidad del Estado. El artículo 121 de la Constitución. Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983. Nuevos planteamientos en materia de responsabilidad de las Administraciones Públicas”, en Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría, Vol. III, Ed. Civitas, Madrid, 1991. La responsabilidad de las Administraciones Públicas en España: estado de la cuestión, balance general y reflexión crítica”, en Documentación Administrativa, nº 237-238, enero-junio, 1994. Ayer y hoy de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas: un balance y tres reflexiones”, Revista de Administración Pública, nº 91, enero- abril, 1999. La acción de regreso contra los profesionales sanitarios (Algunas reflexiones sobre la responsabilidad pública y la responsabilidad personal de los empleados públicos)”, en Derecho y Salud Vol. 9, nº 1, enero-junio, 2001. Martín Retortillo, Lorenzo.: “Responsabilidad patrimonial de la Administración y jurisdicción”, Revista de Administración Pública, nº 42, 1963. Unidad de jurisdicción para la Administración Pública”, Revista de Administración Pública, nº 49, 1966. Mir Puigpelat, Oriol: “La reforma del sistema de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la LRJPAC”, en Revista Jurídica de Catalunya, nº 4, 1999. La responsabilidad patrimonial de la Administración pública. Hacia un nuevo sistema, Civitas, Madrid, 2002. Funcionaris responsables. La responsabilitat civil del personal al servei de l’Administració”, en Revista Jurídica de Catalunya, nº 4, 2002. Muñoz Machado, Santiago.: La responsabilidad civil concurrente de las administraciones Públicas, Civitas, Madrid, 1992. Responsabilidad de los médicos y responsabilidad de la Administración sanitaria. (Con algunas reflexiones sobre las funciones actuales de la responsabilidad civil)”, en Documentación Administrativa, nº 237-238, enero-junio, 1994 (ejemplar dedicado a: La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas) Nieto García Alejandro: “Problemas capitales del Derecho disciplinario”, Revista de Administración Pública, nº 63, septiembre-diciembre, 1970. La relación de causalidad en la responsabilidad del Estado”, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 4, 1975. La relación de causalidad en la responsabilidad administrativa: doctrina jurisprudencial”, Revista Española de Derecho

en los ordenamientos jurídicos modernos. Las concepciones tradicionales del poder, desde la *potestas imperium* romana, pasando por el principio anglosajón *The King can do not wrong*,⁷⁵³ reflejan el esfuerzo de los poderes públicos por mantenerse inmunes.

Así se ha convertido en un clásico la máxima de Hauriou que afirma que *hay dos correcciones de la prerrogativa de la administración reclamados por el instinto popular, cuyo sentimiento respecto al Poder público puede formularse en estos dos brocardos: que haga pero que obedezca a la ley; que haga pero que pague el perjuicio*.⁷⁵⁴

Debemos decir, que, en nuestro país, las normas que hoy día regulan en el ordenamiento jurídico los diversos supuestos de responsabilidad de la administración, son mucho más avanzadas hacia la víctima que la regulación del Código Civil, de modo tal que, se llega a criticar que la consecuencia de la aplicación de estas normas es una excesiva protección frente a los posibles perjuicios que puedan ocasionarse al particular como

Administrativo, nº 51, 1986. Derecho Administrativo sancionador, Tecnos, Madrid, 1994. Parada Vázquez, Ramón: Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre), Ed. Marcial Pons, Madrid, 1993. Justicia administrativa e irresponsabilidad de los servidores públicos”, Revista de Administración Pública, nº 153, septiembre-diciembre, 2000. Parejo Alfonso, Luis.: Constitución y valores del ordenamiento, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1990. Rivero Ysern, Enrique.: “La responsabilidad civil frente a la Administración pública”, en Anuario de Derecho Civil, 1973. La responsabilidad civil del funcionario público frente a la Administración. Revista de Estudios de la Vida Local, enero-febrero-marzo, nº 177, 1973. La responsabilidad patrimonial de las Corporaciones Locales (tendencias jurisprudenciales)”, Revista Española de Derecho Administrativo, nº 11, 1976.

⁷⁵¹ Ver García de Enterría, Eduardo, Fernández, Tomás Ramón. Ed. Civitas *Curso de Derecho Administrativo*. 12ª Edición. Tomo II, pp.371-399.

⁷⁵² De pieza clave del funcionamiento estatal califica la institución Cobreros Mendazona. Cobreros Mendazona, Edorta. “La pertenencia unión europea y su repercusión en la responsabilidad administrativa patrimonial”. Revista de Administración Pública, 2016, n.º200, p. 316.

⁷⁵³ Ver García de Enterría, Eduardo, Fernández, Tomás Ramón. Ed. Civitas *Curso de Derecho Administrativo*. 12ª Edición. Tomo II, p. 371.

⁷⁵⁴ Ver García de Enterría, Eduardo, Fernández, Tomás Ramón. Ed. Civitas *Curso de Derecho Administrativo*. 12ª Edición. Tomo II, p. 369.

consecuencia de la actuación de la administración, quedando excluido solo el daño, si se causa por el normal funcionamiento del servicio.⁷⁵⁵

Los antecedentes directos de la responsabilidad patrimonial se encuentran en el artículo 121 de la Ley de expropiación forzosa de 1954⁷⁵⁶ y 405⁷⁵⁷ y 414 de la Ley de Régimen Local de 1956, y generalizado por el artículo 40 de la ley de 26 de julio de 1957, la Ley de Régimen Jurídico de la administración del Estado.

Actualmente, la regulación de la responsabilidad patrimonial de la administración se recoge, además de en los artículos 9.3 y 106 de la Constitución, en la Ley de Procedimiento Administrativo Común y en sus normas de desarrollo.⁷⁵⁸

Como afirman González y González, este artículo, supone la constitucionalización de la responsabilidad objetiva de la administración.⁷⁵⁹ Como señala Guaita Martorell, la Constitución prescinde de los términos normal o anormal.⁷⁶⁰ Para Mir Puigpelat implica un derecho subjetivo al resarcimiento.⁷⁶¹

7.2 TIPOS DE RESPONSABILIDAD DE LOS SERVIDORES PUBLICOS

Las formas que puede adoptar la responsabilidad de los servidores públicos son diversas y, en virtud de la naturaleza de las infracciones o vulneraciones jurídicas cometidas por

⁷⁵⁵ Para Vanegas Roa, se trata de evitar que el sistema de responsabilidad se transforme en un asegurador universal de todo daño. Vanegas Roa, Pilar. “Los conflictos de la Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública por el funcionamiento del servicio público deportivo”. Revista de Paz y Conflictos, vol. 8, n.º2, p. 269.

⁷⁵⁶ Como señala Escuin Palop, todavía vigente, pero, prácticamente inaplicable. Escuin Palop, Vicente. *Comentarios a la Ley de expropiación forzosa*. Ed. Civitas 1999, p. 731.

⁷⁵⁷ Marqués Carbó, Luis. *El Derecho Local español*, 1958, Tomo II. 2ª parte, pp. 1276-1284.

⁷⁵⁸ Morell Ocaña, Luis. *Curso de Derecho administrativo*. Ed. Aranzadi 1996, p. 383.

⁷⁵⁹ González Pérez, Jesús y González Salinas, Pedro. *Procedimiento administrativo local*. El Consultor, 1993, p. 958.

⁷⁶⁰ Guaita Martorell, Aurelio. *Control judicial y responsabilidad de la Administración. Comentarios a leyes políticas. Constitución Española, dirigidos por O. Alzaga*, Vol. III, EDERSA, Madrid, 1985, p. 370.

⁷⁶¹ Mir Puigpelat, Oriol. “La reforma del sistema de responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la LRJPAC”, en Revista Jurídica de Catalunya 1999, n.º 4, p. 221.

los sujetos responsables, se pueden circunscribir a cuatro tipos: la responsabilidad penal, la disciplinaria, la patrimonial y, por último, la contable.

La observación de esta división nos permite clasificar estas responsabilidades en punitivas, que abarcaría a las responsabilidades penal y disciplinaria, pues su exigencia da como resultado una sanción para el agente público afectado, y las que tienen naturaleza indemnizatoria, las responsabilidades patrimonial y contable, pues su exigencia da lugar a la imposición de una indemnización, que debe satisfacer el sujeto infractor para resarcir del daño causado.

La responsabilidad penal, obviamente, se reserva para las infracciones más graves que afectan al funcionamiento de la Administración. El Código Penal recoge en el Título XIX, del Libro II, los delitos contra la Administración Pública, que reúnen los distintos tipos penales con los que el legislador ha querido proteger el recto ejercicio de las funciones públicas, esto es, dentro de la legalidad, de acuerdo a la configuración constitucional de la función pública, sujeta a los principios de legalidad e imparcialidad, establecida en los artículos 9.3 y 103.1 CE. La responsabilidad penal puede recaer en toda clase de agentes públicos, conforme al concepto de autoridad y funcionario público que emplea el artículo 24 Código Penal y que es distinto del concepto propio del derecho administrativo.

Esta responsabilidad penal, como es común en el derecho penal, es compatible con la responsabilidad civil derivada del delito que, con carácter accesorio, puede imponerse en el caso de que la actuación ilegal del agente público produzca daños y perjuicios en los bienes de los particulares o de la propia Administración, en las condiciones establecidas en el artículo 121 Código Penal.

La responsabilidad disciplinaria se fundamenta en un aspecto de la potestad de dirección del empresario, que por la especial configuración legal se transforma en la potestad disciplinaria que ostenta la Administración sobre sus empleados, no sobre la base de una relación contractual, sino sobre la base de la existencia de una relación de supremacía especial que le permite sancionar las infracciones derivadas del incumplimiento de las reglas y procedimientos administrativos. Son características del régimen disciplinario el que sus sanciones pueden imponerse independientemente de las penales y su apreciación se encomienda a los superiores jerárquicos, sin perjuicio del control de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Están reguladas en el artículo 94.1 del Estatuto

Básico del Empleado Público que señala que las Administraciones Públicas corregirán disciplinariamente, por las infracciones del personal que tengan a su servicio cometidas en el ejercicio de sus funciones y cargos, pero sin perjuicio de la responsabilidad patrimonial o penal que pueda derivarse de tales infracciones; el desarrollo reglamentario se encuentra en el Real Decreto 33/1986, de 10 de enero del Reglamento del Régimen Disciplinario de los Funcionarios de la Administración del Estado.

7.3 LA RESPONSABILIDAD PECUNIARIA DE LAS AUTORIDADES Y FUNCIONARIOS PÚBLICOS

Los servidores públicos pueden, al igual que cualquier otra persona, incurrir en distintos tipos de responsabilidad en el desempeño de su cometido, cuando el comportamiento realizado no se ajuste a los cánones establecidos y en función de la naturaleza del perjuicio producido.

El CC, en artículo 1903 en su párrafo quinto, cuando regula la responsabilidad por hecho de tercero, señala que en el caso de daños causados por la administración, esta no se hace cargo cuando el daño hubiese sido causado por el funcionario a quien propiamente corresponda la gestión practicada, así, remite al 1902 la responsabilidad de los empleados públicos. El Estado es responsable en este concepto sólo cuando obra por mediación de un agente especial. Obviamente esta regulación ya no está vigente.

Para poder dar cuerpo al principio del artículo 1903, se promulgó la Ley de 5 de abril de 1904, de responsabilidad civil de los funcionarios públicos, desarrollada posteriormente por el Reglamento de 23 de septiembre del mismo año.⁷⁶²

La ley estableció, para poder hacer efectiva la responsabilidad, una acción directa de los particulares frente a los empleados públicos, a ejercer ante la jurisdicción ordinaria. Es a partir de esta ley, cuando, según Doménech Pascual, la responsabilidad comienza a desplazarse progresivamente desde el agente causante del daño hacia la Administración.⁷⁶³

⁷⁶² Es una formulación tímida y criticada desde su nacimiento por la doctrina. Vide. Gascón y Marín, José *.Derecho Administrativo*, 4ª ed., Madrid, 1929, p. 317.

⁷⁶³ Doménech Pascual, Gabriel. “¿Deberían las autoridades y los empleados públicos responder civilmente por los daños causados en el ejercicio de sus cargos?” *Revista de Administración Pública*, n.º 180, Madrid, 2009, p. 108.

En la regulación hoy vigente, en cuyo tránsito han sido hitos culminantes la Ley de Expropiación Forzosa y la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, el particular no puede dirigirse frente al empleado público, sino necesariamente a la administración, que será quien, a su vez, si procede, actuará frente a su empleado.

Las responsabilidades indemnizatorias en que pueden incurrir los servidores públicos son la responsabilidad patrimonial y la contable.

La responsabilidad patrimonial tiene carácter general, siendo aplicable a toda clase de daños que puedan ser evaluables económicamente, mientras la responsabilidad contable se configura como un supuesto específico de responsabilidad patrimonial, aplicable cuando los perjuicios se derivan del ejercicio de la actividad financiera y sobre las personas afectadas por el artículo 15 de la LOTCu.

Vemos pues, que en el Derecho español se produce una bifurcación del régimen de responsabilidad patrimonial de las autoridades y los funcionarios públicos, ya que se regulan dos tipos diferentes de responsabilidad. Por un lado está la responsabilidad patrimonial regulada en los artículos 145 y 146 de la LRJPAC, actuales artículos 36 y 37 de la LRJSP, que sería el régimen general del sistema de responsabilidad civil, y por otro, la responsabilidad contable, que por su parte, también es doble, y que se encuentra regulada en la Ley General Presupuestaria y en las Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Para el mundo local la mención del artículo 78 de la LRBRL, queda subsumida dentro de las disposiciones de la LRJPAC y actual LRJSP. Ha desaparecido la mención específica al secretario y al interventor que contenía el 413- 2 de la antigua Ley de Régimen Local.⁷⁶⁴

Como la responsabilidad patrimonial de las autoridades y empleados públicos está configurada en nuestro derecho como una responsabilidad frente a la administración, los supuestos posibles son de dos tipos: en primer lugar, la responsabilidad directa, que se produce si el perjudicado es la propia administración, porque el daño causado por su agente, se produce directamente en los bienes y derechos del ente público (artículo 145.3 LRJPAC) (actual artículo 36 LRJSP), o la responsabilidad indirecta o acción de

⁷⁶⁴ González Pérez, Jesús. *La responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas*. Ed. Civitas, 2006, p. 667.

regreso, si la Administración se ve perjudicada por tener que indemnizar a un particular debido a la actitud lesiva del personal a su servicio.

Ha desaparecido en la reforma de 1999 de la LRJPAC, la posibilidad de ejercicio de la acción directa del ciudadano hacia el agente público.⁷⁶⁵ Según determina el artículo 145.1 y 2 LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP). La ley impide, pues, al particular perjudicado dirigirse directamente contra el agente público causante de su lesión, sino que, en todo caso, ha de dirigirse contra la administración. Hay que remarcar que esta limitación al ejercicio de acciones, no se hace en busca de una protección a los servidores públicos, sino para una mejor garantía del perjudicado. La única excepción a esta norma, la encontramos en las reclamaciones civiles realizadas en vía penal (artículo 146 LRJPAC) (actual artículo 37 LRJSP).

El régimen jurídico de la responsabilidad indirecta de las autoridades y empleados públicos, también conocida como acción de regreso,⁷⁶⁶ supone la aplicación en el ámbito administrativo de la potestad que atribuye el artículo 1.904 Cc⁷⁶⁷ a quien paga un daño causado por sus dependientes, que puede repetir de éstos lo que hubiere satisfecho, en atención a las relaciones de sujeción especial del principio general de responsabilidad establecido en el artículo 1.902 Cc, por el cual toda persona responde con su patrimonio de los daños que cause a un tercero, salvo casos de fuerza mayor.

La acción de regreso al posibilitar la recuperación del *quantum* indemnizatorio satisfecho por la administración, es, en opinión de de la Vallina Velarde, una institución esencial para cerrar de forma equilibrada un sistema de responsabilidad objetiva de las

⁷⁶⁵ Vide Herrero de Egaña, Juan Manuel. *La responsabilidad patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas*. Se puede consultar en <http://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/121341>, p.16.

⁷⁶⁶ Como señala Barcelona Llop, la acción de regreso se instaura en nuestro Derecho, si bien de modo genérico, en el artículo 121 de la Ley de Expropiación Forzosa, y se recoge posteriormente en el artículo 410 de la Ley de Régimen Local de 1955, el artículo 135 del Reglamento de la Ley de Expropiación Forzosa y el artículo 42 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, Barcelona Llop, J., “La acción de regreso en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”, Civitas. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 2000, n.º 105, p. 39.

⁷⁶⁷ Para Serrera Contreras, el régimen de repetición atiende su origen en el artículo 1904 del CC es el texto que, con carácter general, establece que el que paga el daño causado por sus dependientes puede repetir de éstos lo que hubiese satisfecho. Serrera Contreras, Pedro Luis, *Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, tomo II, BOE, 1993, p. 111.

Administraciones públicas.⁷⁶⁸ No obstante, como se pone de manifiesto reiteradamente por la doctrina,⁷⁶⁹ está muy generalizada la inaplicación de este precepto,⁷⁷⁰ lo que da lugar a una sensación en la opinión pública de la impunidad de los funcionarios.⁷⁷¹ Poca ayuda para cambiar la situación, prestó la redacción original del artículo 145.2 de la LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP), que utilizaba la dicción *podrá exigir*. Lógicamente, la redacción legal contribuyó a extender las interpretaciones que consideraban que estábamos ante una potestad no reglada, sino de carácter discrecional, atribuida a la administración. Esta situación fue corregida, como ya hemos dicho, por la Ley 4/1999 que introdujo la expresión, imperativa, de *exigirá de oficio*, siendo, por ende una conducta reglada. A pesar de todo, la falta de empleo de la vía de regreso sigue siendo habitual.⁷⁷²

La facultad de repercusión en el ámbito administrativo pretende compensar el deber que la Ley impone a la administración de atender en primera persona las reclamaciones de terceros por actos indebidos cometidos por sus agentes. Como hemos visto es una responsabilidad objetiva la que recae sobre la administración.

Como hemos comentado, la citada obligación, está establecida por el ordenamiento jurídico, en beneficio de los perjudicados, pero no podemos olvidar que, en definitiva, implica que los contribuyentes asuman al ciento por ciento las consecuencias patrimoniales de conductas irregulares ya que, en principio, se hace recaer sobre sus hombros el peso de la indemnización.

⁷⁶⁸ de la Vallina Velarde, J. L., «Responsabilidad patrimonial de autoridades y funcionarios», Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, n.º 274-275, mayo-diciembre 1997, p 348.

⁷⁶⁹ Vide Doménech Pascual, Gabriel. Por qué la Administración nunca ejerce la acción de regreso contra el personal a su servicio. Se puede consultar en

www.indret.com/pdf/545_es.pdf.

⁷⁷⁰ González Pérez, Jesús. *La responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas*. Ed. Civitas, 2006, p. 666.

⁷⁷¹ González Pérez, Jesús. *La responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas*. Ed. Civitas. 2006, p. 667.

⁷⁷² Según Domenech Pascual, el cambio de redacción fue debido a las fuertes críticas de la doctrina. Doménech Pascual, Gabriel. “¿Deberían las autoridades y los empleados públicos responder civilmente por los daños causados en el ejercicio de sus cargos?” Revista de Administración Pública, n.º 180, Madrid, 2009, p. 110.

Por otra parte, el ejercicio de la acción de regreso puede contribuir a un mejor cumplimiento del principio constitucional de eficacia, al obligar al funcionario a evitar conductas negligentes que puedan situarle en la obligación de afrontar un perjuicio patrimonial para indemnizar a la administración.

La acción de regreso cubre ambas finalidades, resarcir y disuadir, implicando tanto aliviar a los contribuyentes como disuadir al funcionario negligente. Por ello se obliga a la administración a comprobar si la conducta del funcionario causante del daño que ha tenido que reparar, ha incurrido en dolo, o culpa o negligencia graves, previa instrucción del correspondiente procedimiento.

7.4 DELIMITACION RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL Y CONTABLE

Como hemos dicho anteriormente, en el Derecho español se produce una bifurcación del régimen de responsabilidad patrimonial de de las autoridades y los funcionarios públicos, la responsabilidad económica, puede ser contable o patrimonial.

Ahora bien, en los casos de responsabilidad contable, la propia LGP establece un procedimiento específico que, si bien se asemeja al contemplado con carácter general en el RD 429/1993, no es idéntico ni en sus trámites ni en sus competencias, amén de ser susceptibles de recurso en sede de jurisdicción contable.

En tales circunstancias, es preciso delimitar las fronteras entre los distintos supuestos examinados.

Delante de una situación de perjuicio patrimonial, antes que nada, será preciso determinar si la conducta dañina es generadora de responsabilidad contable, en cuyo caso este será el camino para obtener la reparación adecuada, o si, por el contrario no es subsumible en alguno de los supuestos previstos en el artículo 38 de la LOTCu, o 177 de la LGP, y se ha de acudir a la previsión del artículo 145 de la LRJPAC, actual artículo 36 LRJSP.

Estas dos vías son las que la administración puede ejercitar para reclamar a una autoridad o funcionario la responsabilidad en la que puede haber incurrido. Son vías excluyentes y que se han de deslindar no sólo por la naturaleza de los hechos, sino que también tendrá un papel determinante la condición personal del causante del daño, ya que la responsabilidad contable, como posteriormente veremos, sólo puede alcanzar a

determinadas personas, lo que restringe enormemente su ámbito de aplicación, que es mucho más reducido que la responsabilidad ex artículo 145 LRJPAC, actual artículo 36 LRJSP.

En todo caso, por aplicación de los principios generales del derecho, que implican evitar el provocar un potencial enriquecimiento injusto, no procede, en consecuencia la instrucción de manera simultánea de dos procedimientos de naturaleza patrimonial, como son el procedimiento de la LRJSP, el de la LGP, o el de la LFTCu, para que la administración pueda resarcirse de un daño que le haya provocado el personal a su servicio.

La cuestión ha sido abordada por la STCU 12/05/2014 dicha sentencia señala como el artículo 45 de la LOTCu, exige la formación de la pieza separada, como actuación previa a la exigencia de responsabilidades contables, cuando en el caso de que se haya concluido el examen o comprobación de una cuenta, o uno los procedimientos de fiscalización, de éstos se deduzcan hechos que pudieran ser constitutivos de responsabilidad contable distintos de alcance o malversación. Esta pieza separada tiene 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. Por el contrario, el expediente administrativo de responsabilidad patrimonial previsto en el artículo 145 LRJPAC, actual artículo 36 LRJSP, se incoa por la propia administración para la exigencia de responsabilidad patrimonial.

La citada sentencia continúa diciendo que:

La distinción entre responsabilidad contable y patrimonial no es baladí, ya que puede predicarse la exigencia de responsabilidad patrimonial respecto de todas las autoridades y el personal al servicio de las Administraciones Públicas, mientras que la extensión subjetiva de la responsabilidad contable comprende, de acuerdo con la interpretación sistemática, que ha venido realizando esta Sala, de los artículos 15 y 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, no a cualquier autoridad o funcionario, sino a “quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen, utilicen bienes, caudales o efectos públicos”, siempre que 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 (artículo 42.1 de la crepitada

Ley Orgánica 2/1982). Es esta, la responsabilidad contable, la única que compete a la Jurisdicción de este Tribunal.

Esta sentencia, como hemos visto, señala al margen de la competencia para la incoación, dos de los elementos básicos para distinguir entre responsabilidad contable y patrimonial. El primero es el subjetivo, todos los posibles responsables contablemente, lo pueden ser también patrimonialmente, pero no al contrario, puesto que siendo círculos concéntricos, es mucho más amplio el de la responsabilidad patrimonial. Aquí nos remitimos al punto relativo al ámbito subjetivo de la responsabilidad contable que posteriormente trataremos.⁷⁷³

El segundo es procesal, los cauces son diferentes, tanto en vía administrativas como jurisdiccional

Pero además, se requiere un tercer elemento, el objetivo. Ya hemos visto anteriormente, que no es la lesión en cualquier bien propiedad de las administraciones la que origina la responsabilidad contable. Como señala López Díaz, el elemento que determina el tipo de responsabilidad es el de la naturaleza del bien o derecho perjudicado, si son caudales u otro tipo de bienes públicos ya que, dependiendo de ello, en el primer caso entramos en el ámbito de la responsabilidad patrimonial, y en el segundo en el de la contable.⁷⁷⁴

Es una primera fase para deslindar los ámbitos respectivos de la responsabilidad contable y patrimonial es, pues, el carácter de los bienes públicos.

Como apunta el mismo auto, la segunda fase, una vez tienen la consideración de públicos en los supuestos de perjuicios causados en bienes o derechos que no tienen la consideración de fondos públicos, monetarios el régimen de responsabilidad es el

⁷⁷³ Para algunos autores se realiza una interpretación demasiado restrictiva de este elemento subjetivo. González Soler, Olayo Eduardo. *El modelo español de control externo: algunas propuestas para su reforma*. Presupuesto y Gasto Público, 2016, nº 82, p. 59.

⁷⁷⁴ Según López Díaz *Como se puede apreciar, un primer elemento que determina el tipo de responsabilidad al que pueden tener que hacer frente los gestores públicos es el de la naturaleza del bien o derecho perjudicado. En particular, la cuestión fundamental radica en determinar si nos encontramos o no ante caudales o efectos públicos ya que, dependiendo de ello, nos moveremos en el ámbito de la responsabilidad patrimonial genérica, o bien en la responsabilidad penal, contable o disciplinaria ligada a los perjuicios de fondos públicos.* López Díaz, Antonio. “Responsabilidad administrativa y responsabilidad contable”. *Revista Española de Derecho Financiero* 164, p. 252.

general del artículo 145 de la LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP), y el de la responsabilidad contable, en el caso contrario.⁷⁷⁵

Pero además tenemos que señalar otro elemento, el ámbito concreto de la antijuridicidad, que se conecta con la condición personal del responsable. Como también se ha señalado, en el ámbito contable no se requiere la existencia de cualquier tipo de infracción, sino que esta ha de ser contable o presupuestaria, y sólo las cometidas por quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos.

7.5 LA RESPONSABILIDAD CONTABLE EN LA LEY GENERAL PRESUPUESTARIA Y EN LA LEGISLACION DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Ya hemos visto que la legislación administrativa contempla la existencia de una doble responsabilidad patrimonial, en la LRJPAC, actual LRJSP y en la LGP y que para su delimitación habrá que recurrir al ordenamiento presupuestario y contable, de manera que será responsabilidad contable la definida por tal en dicho ordenamiento, y no contable cualquier otro supuesto de responsabilidad no incluíble en aquélla.⁷⁷⁶

El legislador, consciente o inconscientemente, ha regulado también de forma doble, y en algunos de sus elementos diferentes, la responsabilidad contable. Nos estamos refiriendo, de manera exclusiva al legislador estatal, aunque que las regulaciones autonómicas de su hacienda pública, suelen recoger también menciones a los supuestos generadores de responsabilidad contable.

Esta regulación está contenida en la a LGP y la LOTCu y LFTCu, y como ya hemos visto, incluso, estas difieren. No obstante, hay autores, como Pascual García que consideran que la regulación de la responsabilidad patrimonial contenida en el Título VII de la LGP y la de la responsabilidad contable recogida en la legislación del Tribunal de Cuentas *se complementan* entre ellas, pues mientras la regulación de la responsabilidad en la LGP se focaliza principalmente en la delimitación general de los supuestos constitutivos de infracciones, la regulación de la responsabilidad en la

⁷⁷⁵ López Díaz, Antonio. “Responsabilidad administrativa y responsabilidad contable”. Revista Española de Derecho Financiero 164, p. 254.

⁷⁷⁶ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición, p. 860.

legislación contable, se ocupa primordialmente de los procedimientos jurisdiccionales para su exigencia.⁷⁷⁷ Otros, como Suárez Robledano directamente consideran aplicable a la responsabilidad contable por alcance, la nueva LGP, porque que modifica las previsiones del TRLGP⁷⁷⁸ de Rovira Mola, también considera aplicable directamente la LGP.⁷⁷⁹

La legislación de régimen local se limita, en el artículo 188 del TRLRHL, de forma escueta a especificar que:

*Los ordenadores de gastos y de pagos, en todo caso, y los interventores de las entidades locales, cuando no adviertan por escrito su improcedencia, serán personalmente responsables de todo gasto que autoricen y de toda obligación que reconozcan, liquiden o paguen sin crédito suficiente.*⁷⁸⁰

Lo parco de la regulación, seguramente procede de la confianza del legislador en la supletoriedad que el artículo 5 de la LRBRL atribuía a la LGP, pero que, como vimos anteriormente, fue considerado inconstitucional por el Tribunal Constitucional. Aquí Corona Martín critica que el legislador no diera carácter de legislación básica a este título.⁷⁸¹

⁷⁷⁷ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición, p.859.

⁷⁷⁸ Suárez Robledano directamente considera que *El ámbito objetivo de la responsabilidad contable por alcance, una vez promulgada la nueva Ley General Presupuestaria, Ley 47/2003, de 26-11, que altera en ello las previsiones contenidas en la anterior aprobada por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23-9, viene a contenerse en su artículo 177, en relación con el 176 precedente*. Suárez Robledano, José Manuel. “Presente y futuro de la Jurisdicción Contable”. *Revista española de control externo*, 2013, nº 45, p.186.

⁷⁷⁹ de Rovira Mola, Albert *Manual de Derecho Presupuestario* EAPC Ed. 1990, p. 332.

⁷⁸⁰ De Rovira Mola destaca la ausencia de regulación en el ámbito local. de Rovira Mola, Albert. *Manual de Derecho Presupuestario* EAPC Ed. 1990, p. 334.

⁷⁸¹ Rafael María Corona Martín, Rafael M^a. *La nueva Ley General Presupuestaria y el Tribunal de Cuentas*. *Revista española de control externo* nº 182004, p. 16.

Para Cortell Giner ⁷⁸² son cinco las diferencias en la doble regulación de la responsabilidad contable.

1ª. Por lo que hace referencia al alcance de la responsabilidad en la que se haya podido incurrir, el artículo. 178.1 y 2 de la LGP utilizan la distinción entre el dolo y la culpa grave, como elemento clave para delimitarlo. Así establece que en el caso de incurrir en dolo la responsabilidad alcanza a todos los daños y perjuicios que conocidamente deriven de la resolución adoptada con infracción de LGP. Por contra, cuando se trate de una conducta propia de culpa grave, la responsabilidad sólo se extiende a aquellos daños y perjuicios que sean consecuencia necesaria del acto o resolución ilegal.

La solución prevista por la LOTCu es distinta, pues la delimitación del alcance de la responsabilidad queda establecido en función de la condición del responsable, según se trate de responsables directos o de subsidiarios. Solamente, en el caso de los responsables subsidiarios, la cuantía de su responsabilidad se limita a los perjuicios que sean consecuencia de sus actos. quedando los responsables directos sujetos a la reparación de la totalidad del daño. También en exclusiva para responsables subsidiarios, la cuantía de su responsabilidad puede moderarse en forma prudencial y equitativa,

2ª. El mismo criterio, y en el mismo sentido, es el utilizado por las dos leyes para resolver el problema de la concurrencia de responsables. El artículo 178.3 de la LGP se establece que la responsabilidad de los partícipes en la resolución o en el acto será mancomunada, excepto en los casos de dolo, que será siempre solidaria.

La LOTCu adopta el criterio paralelo al del supuesto anterior, pues señala que “la responsabilidad directa será siempre solidaria” (artículo 38.3) e implícitamente admite que la responsabilidad subsidiaria podrá ser mancomunada (artículo 38.3 y 4).

3ª. De lo visto en los dos puntos anteriores, Cortell Giner ⁷⁸³ extrae la conclusión de que, en vía contable, el núcleo esencial es determinar si se trata de responsabilidad directa o subsidiaria, para saber si se deben o no exigir todos los perjuicios causados y para aplicar o no el régimen de solidaridad en el caso de que existan varios responsables. Por

⁷⁸² Cortell Giner, Robert. “Aspectos críticos de la responsabilidad contable. Auditoría Pública”. Auditoría Pública, 2007, nº 43, pág

⁷⁸³ Cortell Giner, Robert. “Aspectos críticos de la responsabilidad contable. Auditoría Pública”. Auditoría Pública, 2007, nº 43, pág

el contrario, considera este autor que en vía administrativa, parece no existir la responsabilidad subsidiaria, *pues no se hace mención en ningún momento a la misma, por lo que las distinciones apuntadas se realizan sobre otras bases.*⁷⁸⁴

4ª. Otro elemento que diferencia ambos regímenes es la necesidad o no de previa exigencia de requerimiento a los que indebidamente fueron beneficiados por la acción causante del daño a los caudales públicos. Así en el artículo 178.2, párrafo segundo, de la Ley General Presupuestaria, se ordena que en los supuestos de culpa grave *la Administración tendrá que proceder previamente contra los particulares para el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas.* Esta norma solo se refiere a la responsabilidad contable exigida en vía administrativa, pues no es de aplicación a la jurisdicción contable.

5ª. Por último Cortell se centra en el régimen específico que se contiene en el artículo 179 de la Ley General Presupuestaria, y que tiene su equivalente en el 188 del TRLRHL aunque basado en el TRLGP, en relación con los interventores y los ordenadores de pagos.

En efecto, la normativa presupuestaria general y local, tienen una mención específica a la responsabilidad tanto de ordenadores como de interventores. Los artículos antes citados tienen una redacción muy similar, de donde se deduce que quiere un régimen único:

Están sujetos a la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad, además de los que adopten la resolución o realicen el acto determinante de aquélla, los interventores en el ejercicio de la función interventora, respecto a los extremos a los que se extiende la misma, y los ordenadores de pago que no hayan salvado su actuación en el respectivo expediente, mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución.

No existe una norma parecida ni en la Ley Orgánica ni en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, lo que parece introducir la siguiente duda: si tanto los interventores como los ordenadores de pago estarán sujetos a los principios generales

⁷⁸⁴ Cortell Giner, Robert. “Aspectos críticos de la responsabilidad contable. Auditoría Pública”. Auditoría Pública, 2007, nº 43, p. 52.

según la legislación propia del Tribunal de Cuentas, o, por contra, exclusivamente a lo previsto en la LGP. Sea cual sea la opción que se adopte, evidentemente, genera problemas de conflicto normativo.

Ante esta dualidad de legislación, y teniendo en cuenta el rango de la LOTCu, lo primero que hay que plantearse es si existe o no, en nuestro ordenamiento, una reserva de ley orgánica en la regulación de la responsabilidad contable. El problema surge, al regularse parcialmente la responsabilidad contable en una Ley orgánica, artículos 15 y 38 al 43 de la LOTCu, y podría preguntarse si se ha llegado a producir una “congelación de rango” que impida a una Ley ordinaria, como es la LGP, regular como lo hace, los distintos supuestos de responsabilidad contable. Como señala Báscones,⁷⁸⁵ la cuestión no es baladí toda vez que como a continuación veremos, la LGP discrepa de la LOTCu, de la LFTCu y de la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas en más de un aspecto relacionado con la responsabilidad contable.

El problema del ámbito propio de la ley orgánica fue, nada más aprobarse la Constitución, una cuestión enormemente debatida entre constitucionalistas y administrativistas. Ya incluso antes de su aprobación, algunos autores abogaban por la existencia de leyes «cualificadas».⁷⁸⁶ Los constituyentes recogieron esta idea, para reforzar las normas reguladoras de los derechos esenciales, estatutos de autonomía y algunas instituciones básicas del estado, en el artículo 81.

Una vez aprobada la Constitución, se planteó del problema de interpretar si la CE había establecido un *numerus clausus* de leyes orgánicas, o si, por el contrario, era disponible al legislador ordinario ampliar su ámbito.

En general, la doctrina consideró la imposibilidad de ampliar, por el legislador ordinario, el espacio que la Constitución había reservado a la ley orgánica. Recogemos como resumen la posición de Santamaría Pastor, una de las primeras expresadas, para el que, la interpretación del artículo 81, supone el análisis de la delimitación prevista por

⁷⁸⁵ Báscones Ramos, José Miguel. *La Responsabilidad Civil de los Interventores (II)*. Papeles de Trabajo, p.60.

⁷⁸⁶ Vide García de Enterría, Eduardo y T.R. Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*. Ed. 1975, p. 83.

los constituyentes para el ámbito de las leyes orgánicas, y que no es sólo un marco imperativamente positivo, sino también negativo.⁷⁸⁷

Dicho de otra manera, todas las leyes referidas a las materias enumeradas en el artículo 81 de la CE, deben necesariamente ser aprobadas como leyes orgánicas, pero sólo ellas, pues la enumeración ha de entenderse exhaustiva y excluyente, por lo que quedaría vedado al legislador ordinario la aprobación de leyes orgánicas al margen de las previstas en el texto constitucional.⁷⁸⁸

La cuestión también se planteó, además de en la doctrina como ya hemos visto, ya en los albores de la jurisprudencia constitucional. El Tribunal Constitucional vino a coincidir con esta doctrina mayoritaria y en la STC 5/1981 de 13 febrero 1981, dejó bien sentado que:

Cuando en la Constitución se contiene una reserva de Ley ha de entenderse tal reserva lo es en favor de la Ley orgánica --y no una reserva de Ley ordinaria-- solo en los supuestos que de modo expreso se contienen en la norma fundamental (artículo 81.1 y conexos). La reserva de Ley orgánica no puede interpretarse de forma tal que cualquier materia ajena a dicha reserva por el hecho de estar incluida en una Ley orgánica haya de gozar definitivamente del efecto de congelación de rango y de la necesidad de una mayoría cualificada para su ulterior modificación (artículo 81.2 de la C.E.), pues tal efecto puede y aun debe ser excluido por la misma Ley Orgánica o por Sentencia del Tribunal Constitucional que declaren cuáles de los preceptos de aquélla no participan de tal naturaleza. Llevada a su extremo, la concepción formal de la Ley orgánica podría producir en el ordenamiento jurídico una petrificación abusiva en beneficio de quienes en un momento dado gozasen de la mayoría parlamentaria suficiente y en detrimento del carácter democrático del Estado, ya que nuestra Constitución ha instaurado una democracia basada en el juego de las mayorías, previendo tan sólo para supuestos tasados y excepcionales una democracia de acuerdo basada en mayorías cualificadas o reforzadas.

⁷⁸⁷ Santamaría Pastor, Juan Alfonso. “Las leyes orgánicas: notas en torno a su naturaleza y procedimiento de elaboración”. Revista del Departamento de Derecho Político Núm. 4. Otoño 1979, p. 51.

⁷⁸⁸ Santamaría Pastor, Juan Alfonso. “Las leyes orgánicas: notas en torno a su naturaleza y procedimiento de elaboración”. Revista del Departamento de Derecho Político Núm. 4. Otoño 1979, p. 51.

Volviendo con Santamaría Pastor, se plantea si es posible la existencia de leyes Orgánicas parciales, lo que podría afectar a la LOTCu, y en su opinión debe aceptarse la posibilidad de leyes orgánicas parciales.⁷⁸⁹

En esta línea Báscones, y referido ya al supuesto concreto de la regulación constitucional del Tribunal de Cuentas, considera que el artículo 136 de la Constitución reserva a una Ley orgánica única y exclusivamente la regulación de la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas, por lo que, la reserva, a su juicio, no incluye la regulación concreta de la responsabilidad contable. En este sentido destaca que de acuerdo con la antes citada Sentencia del Tribunal Constitucional 5/1981, las materias que la Constitución reserva a las leyes orgánicas han de ser interpretadas de manera restrictiva. Por este argumento, destaca que en su opinión, los artículos 15 y 38 a 43 de la LOTCu no ha producido la congelación de rango, a favor de Ley orgánica de la actual configuración legal de la responsabilidad contable.⁷⁹⁰

Rosinyol Vidal no ve tan sólo el tema planteado por la doble regulación de la responsabilidad contable, entre la norma presupuestaria y la propia del Tribunal de Cuentas, sino que, incluso entre la legislación propia del Tribunal de Cuentas ya se aprecian diferencias en el ámbito de la responsabilidad contable. En el desarrollo legislativo que ha sufrido la legislación propia del Tribunal de Cuentas adquiere relevancia el análisis sobre la adaptación al ordenamiento jurídico del hecho que una ley ordinaria, en el ámbito de la responsabilidad contable, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas ha modificado aspectos sustantivos de lo establecido en una ley orgánica, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.⁷⁹¹

⁷⁸⁹ Santamaría Pastor, Juan Alfonso. “Las leyes orgánicas: notas en torno a su naturaleza y procedimiento de elaboración”. Revista del Departamento de Derecho Político Núm. 4. Otoño 1979, p. 54 y 55.

⁷⁹⁰ Báscones Ramos, José Miguel. *La Responsabilidad Civil de los Interventores* (II). Papeles de Trabajo, p.61.

⁷⁹¹ Para Rosinyol, estas diferencias se aprecian en el ámbito específico de la responsabilidad contable. El desarrollo legislativo que ha sufrido este la LOTCu por la LFTCu, adquiere relevancia el análisis sobre la adaptación a nuestro ordenamiento jurídico del hecho que una ley ordinaria modifique lo establecido en una ley orgánica. La trascendencia de esta valoración, en el ámbito de la responsabilidad contable, deriva del hecho de que la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas respecto a la responsabilidad contable, ha modificado tanto su concepto como otros aspectos, establecidos en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Esta cuestión se configura como previa a un tratamiento más profundo de cualquier tema relacionado con la responsabilidad contable. Las conclusiones a que se llegue en el análisis sobre la constitucionalidad de estas modificaciones implicará

7.6 NATURALEZA JURIDICA RESPONSABILIDAD CONTABLE

Desde un punto de vista doctrinal, la naturaleza jurídica de la responsabilidad contable, mayoritariamente, se ha enfocado en tres direcciones principales, y alguna variante, todas las cuales pueden encontrar algún tipo de soporte en sentencias emanadas del Tribunal de Cuentas.

La primera sería la que la considera como una subespecie, dentro del concepto global de la responsabilidad civil, en general extra contractual, derivada de la regulada en el artículo 1902 del Código Civil, y cuya peculiaridad radicaría, única y exclusivamente, en el hecho de que se aplica sobre el ámbito subjetivo previsto en el artículo 15, y al objetivo del 49- 1, ambos de la LOTCu, y para otros contractual, por el vínculo existente entre el agente público y la administración.

Para la segunda, se debe caracterizar la responsabilidad contable como una especie más dentro de la responsabilidad patrimonial regulada en el artículo 145.3 de la LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP), cuya particularidad radica en los dos elementos subjetivos y objetivos citados, y en el diferente tratamiento que las leyes les dan.

Además, como suele ocurrir en estos supuestos, en tercer lugar también un pequeño sector doctrinal, aboga por su carácter autónomo.

En todo caso, como señalan Teré y Navas, no se trata de resarcir a un acreedor por un incumplimiento, sino de resarcir por un daño causado, siendo su origen la ley.⁷⁹²

Pascual García, señala que esta clase de responsabilidad, es *meramente reparadora del perjuicio causado*,⁷⁹³ subrayando este punto básico de coincidencia entre las dos principales posturas, lo que, desde su punto de vista, hace innecesario indagar más allá.

Para él, una vez sentado el carácter patrimonial y reparador de la responsabilidad contable y delimitados los elementos que construyen el concepto legal, en lo que resalta que existe una sustancial coincidencia tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, el debate articulado sobre si constituye un tipo o subespecie de responsabilidad civil,

partir de supuestos substancialmente distintos. Rosinyol I Vidal, Carles. La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuenta, p. 33.

⁷⁹² Navas Vázquez., Rafael, Teré Pérez, Alejandro. “Comentario General sobre Jurisprudencia Contable”. Revista española de Derecho Financiero num.137/ 2008, p. 171.

⁷⁹³ Pacual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE. 2005. p. 859.

de responsabilidad administrativa o un tipo autónomo y específico de responsabilidad, casi puede calificarse de puro nominalismo.⁷⁹⁴

Giner, también viene a coincidir, remarcando su carácter patrimonial y público, reforzado por la necesidad de la intervención del ministerio Fiscal.⁷⁹⁵

En todo caso, nos encontramos ante una cuestión nada pacífica.

Antes de entrar en ambas posturas, hemos de referirnos al Auto del Tribunal Constitucional de 16 de diciembre de 1993, para excluir la naturaleza sancionadora de la responsabilidad contable. En este Auto, el Constitucional, deja sentado que:

La responsabilidad contable es una especie de la civil no de la penal. Así se desprende inequívocamente de la legislación en vigor y en este sentido la entiende el Tribunal de Cuentas. El contenido privativo de esta variante de responsabilidad, en la que pueden incurrir quienes tienen a su cargo el manejo de los caudales o efectos públicos, consiste, estrictamente en la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados [arts 2.b) y 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas]

Como señala Casana Merino,⁷⁹⁶ la cuestión planteada por el Constitucional, no es sólo de carácter teórico, sino que tiene una inmediata trascendencia práctica, pues si se admitiera que la responsabilidad contable tiene un carácter sancionador, le serían aplicables todos los principios garantistas del derecho sancionador. Si por el contrario concluimos que se trata de una responsabilidad civil, regirán las normas que regulan este tipo de responsabilidad, se admitirán las excepciones del proceso civil, y se aplicarán las normas del proceso civil sobre carga de la prueba.

Analizaremos por separado las tres principales posturas.

⁷⁹⁴ Pacual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE. 2005. p. 864.

⁷⁹⁵ Cortell Giner, Robert. “La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales”. *Revista española de control externo*. Nº 4. 2000, p. 106

⁷⁹⁶ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF. 2005.

a) La responsabilidad contable como subespecie de la responsabilidad civil.

Ya nos hemos referido al Auto del Tribunal Constitucional de 16 de diciembre de 1993, que deja claro que la responsabilidad contable es una especie derivada de la civil, no de la penal, lo que se desprende inequívocamente de la legislación en vigor.

También la ha aceptado el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 enero 2007.

En esta sentencia, no solo aborda la naturaleza jurídica de la responsabilidad contable, sino también en las consecuencias procesales que implica su calificación. La sentencia se expresa en éstos términos:

La pretensión que en dicha demanda se articula no es otra que el reintegro de los daños y perjuicios causados al erario municipal como consecuencia de la falta de ingreso del importe por parte del recaudador de las cantidades a que venía obligado en el ejercicio de sus funciones, que la naturaleza de la responsabilidad contable, como subespecie de la responsabilidad civil, tiende a configurarla como una responsabilidad de marcado carácter patrimonial y personal sobre la base del manejo y custodia de fondos públicos y el deber de responder de ellos, que la responsabilidad contable tiene el carácter de solidaria, y que nos hallamos ante una jurisdicción que actúa rogada y a instancia de parte, sin que sea posible que el órgano juzgador se convierta en actor inquisitivo; circunstancias que permiten afirmar que el fallo condenatorio que en este procedimiento se dicte en modo alguno puede afectar directa y necesariamente a otros interesados que no hubiesen sido parte.

Esta postura, que es la que podríamos denominar como clásica, es, sin duda, la más extendida en número de sentencias que la aceptan, por lo que resulta avalada por una extensa Jurisprudencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en una línea mantenida a lo largo del tiempo, y más concretamente, como responsabilidad civil extra contractual. Así la Sentencia 1/1993 de 28 de enero, ya sienta que la responsabilidad exigida a través del enjuiciamiento contable se ha de considerar como una “*subespecie del civil*”. Más clara y contundente es la sentencia 10/1994 de 15 de abril, en la que, de forma contundente, inserta dentro de la categoría de civil a la responsabilidad contable, afirmando que la naturaleza de la responsabilidad contable es una responsabilidad civil en los términos del artículo 1902 del Código Civil, por lo que hay que configurarla como una responsabilidad de marcado carácter patrimonial.

La Sentencia 13/2011 de 21 de julio mantiene la vigencia de la teoría, señalando que el contenido de la responsabilidad contable es el propio de una responsabilidad patrimonial o reparadora, lo que la hace considerar como una subespecie de la responsabilidad civil, porque no tiene carácter de responsabilidad sancionadora ni tampoco tiene por objeto la censura de la gestión.

Para Fernández García, es una cuestión clara,⁷⁹⁷ la responsabilidad contable puede considerarse como una subespecie de la responsabilidad civil, porque no tiene un carácter sancionador, sino meramente reparador.

Para Martínez Lago, la responsabilidad contable no es sino una mera especificación de la cláusula general de responsabilidad, recogida por el artículo 1902 del Código Civil.⁷⁹⁸ Fortes García es de la misma opinión.⁷⁹⁹

Para Casana⁸⁰⁰ en general, cuando se habla por parte de la doctrina y la jurisprudencia de la responsabilidad contable, como una responsabilidad civil, se hace remarcando que es una categoría opuesta a la responsabilidad penal, ya que esta última nace exclusivamente de la comisión de un delito o falta. En su opinión,⁸⁰¹ cuando la Administración o el personal a su servicio incurre en algún tipo de responsabilidad patrimonial, aunque se aplica la legislación administrativa, no por ello estamos delante de un tipo de responsabilidad distinta de la civil, pues la legislación de derecho público, ha asumido las normas del Código Civil en materia de responsabilidad. La responsabilidad contable es una responsabilidad, para él, patrimonial, por tanto, civil, considerada como categoría opuesta a la responsabilidad penal que nace del delito o falta. No obstante, considera que al tratarse de una responsabilidad patrimonial especial por el receptor del daño, que es una administración y no a un particular, no cabe trasladar las normas del Código Civil sobre responsabilidad por daños y aplicarlas

⁷⁹⁷ Fernández García, José Francisco. *La responsabilidad contable: el reintegro por alcance*. *Revista de Administración Pública*, n.º192, Madrid, septiembre-diciembre (2013), p.341.

⁷⁹⁸ Martínez Lago, Miguel Ángel, *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex 1992 pag. 350.

⁷⁹⁹ Fortes García, Ana Isabel. *La responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las administraciones públicas*. INAP, 2014, p. 352.

⁸⁰⁰ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF, 2005.p 74.

⁸⁰¹ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF, 2005.

a la contable, sino que, por ello, tiene una regulación propia. Esto le lleva a calificarla de responsabilidad civil *sui generis*.⁸⁰²

González Soler a en la misma dirección, parte del hecho de que la función jurisdiccional no se traduce en la imposición de una sanción previamente prevista por la norma, sino del resarcimiento de los perjuicios causados al erario público. 803 Para Apinyuelo su objetivo de resarcimiento o reintegro, hace que deba enmarcarse dentro de la responsabilidad de tipo civil.⁸⁰⁴

Medina Guijarro, coincide con la tesis, y destaca este carácter frente a la naturaleza disciplinaria de otras instituciones similares en el derecho comparado.⁸⁰⁵ López Díaz, también la considera una variante de la responsabilidad civil.⁸⁰⁶ De Rovira Mola, califica directamente la responsabilidad contable como responsabilidad civil.⁸⁰⁷ También Domenech Pascual sigue esta tesis.⁸⁰⁸

En realidad, el Tribunal de Cuentas también se ha referido en algunas ocasiones a la responsabilidad contable en el sentido anteriormente expuesto, de responsabilidad

⁸⁰² Casana Merino, Fernando. *Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa*. Revista española de derecho financiero, 2003, n.º 119, p. 444.

⁸⁰³ También González Soler apunta en la misma dirección, ya que para él, *puesto que la función jurisdiccional es una de las actividades que ejerce el Tribunal de Cuentas, su ejercicio no se traduce en la imposición de una sanción previamente prevista, lo que es propio de las competencias sancionadoras, sino del resarcimiento de los perjuicios causados al erario público por los fondos cuya salida de las arcas públicas no ha sido correctamente justificada*. González Soler, Olayo. Las actuaciones preparatorias de los procesos contables. . Revista española de control externo. n.º 45. Septiembre 2013, p. 84.

⁸⁰⁴ Apinyuelo Latorre, Santiago. *Control y responsabilidad*. BCLE. 1985, pp. 90 y 91.

⁸⁰⁵ Medina Guijarro, Javier. “La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en España. aniversario de la Constitución española de 1978”, Revista española de control externo n.º15, p. 73.

⁸⁰⁶ López Díaz, Antonio.”La responsabilidad contable subsidiaria: Elementos subjetivos y modulación de su alcance”. Revista Española de Derecho Financiero, n.º158, p. 264.

⁸⁰⁷ de Rovira Mola, Albert. Manual de Derecho Presupuestario EAPC Ed. 1990, pág. 331

⁸⁰⁸ Doménech Pascual, Gabriel. “¿Deberían las autoridades y los empleados públicos responder civilmente por los daños causados en el ejercicio de sus cargos?” Revista de Administración Pública n.º180, Madrid, 2009, p.122.

contractual, así en la Sentencia 16/1997 de 23 de octubre, en la que de forma tajante afirma que:

Finalmente debe resaltarse que la responsabilidad contable es una especie de responsabilidad civil contractual, si bien la responsabilidad contable no existe legalmente, sino que viene inexcusablemente referida a las cuentas y su rendición obligada por todos aquellos que manejan fondos públicos”, o la Sentencia 14/2003, de 14 de noviembre, al señalar que en lo que aquí interesa resaltar, la responsabilidad contable, como tipo de responsabilidad que participa de los caracteres de la civil contractual, en la medida en que es la consecuencia necesaria de la posible culpa de la relación jurídica de la rendición de cuentas, precisa, para su existencia, del incumplimiento de las obligaciones concretas que rigen dicha relación jurídica, pues sólo de esta se deriva la concurrencia del dolo o culpa grave necesarios para su nacimiento.

b) Es una responsabilidad ex artículo 145 LRJPAC, actual artículo 36 LRJSP⁸⁰⁹

Esta es la posición de los que defienden que la responsabilidad contable, no es sino una variante de la responsabilidad patrimonial frente a las Administraciones que han de abordar los causantes de los daños que ha tenido que indemnizar la administración, cuando tienen la condición de agentes de la misma.

Como hemos dicho, todas las posturas pueden encontrar respaldo en sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuenta, y esta postura lo tiene en la Sentencias 18/1994 de 6 de mayo, o 15/1994 de 5 de mayo, en la que paradójicamente después de caracterizar la responsabilidad contable como una responsabilidad civil, señala a mayor abundamiento que dicha:

“caracterización de la responsabilidad contable como responsabilidad de naturaleza reparadora y no sancionadora se confirma también con el artículo 20 del Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial, en cuanto concibe a la responsabilidad contable, como una variedad específica de la responsabilidad patrimonial que las Administraciones Públicas pueden

⁸⁰⁹ Mantenemos la referencia al artículo 145 LRJPAC, por estar prácticamente toda la doctrina referida a éste artículo recientemente derogado.

exigir de sus Autoridades y personal a su servicio «por los daños o perjuicios causados en sus bienes y derechos cuando hubiera concurrido dolo, culpa o negligencia grave» (artículo 145.3 de la LRJPAC próxima LRJSP, de 26 de noviembre, que regulaba la llamada «acción de regreso»). Esta variedad no es otra que la que tiene lugar cuando los daños y perjuicios se irrogan de forma específica sobre los caudales o efectos públicos (artículo 38.1. de la Ley Orgánica y concordantes de este texto y de la Ley de Funcionamiento) los cuales están sin duda integrados en la más genérica expresión de «bienes y derechos» del aludido artículo 145.2 de la Ley 30/92. Por lo demás, como es sabido, la responsabilidad patrimonial es compatible con la responsabilidad administrativa sancionadora (artículo 130.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre), de la misma manera que la responsabilidad contable lo es respecto de la disciplinaria y con la penal (artículo 18 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo)”.

La responsabilidad contable para Fernández Ajenjo es una consecuencia de la protección de los intereses públicos, que ha trascendido del marco formal del proceso de rendición de cuentas, para extenderse a todo acto relativo a la gestión financiera, que infrinja las normas presupuestarias y contables, y, además cause perjuicios a los fondos públicos. Por lo tanto, bajo estas premisas, nos encontramos ante la responsabilidad patrimonial en materia financiera.⁸¹⁰

También es de esta opinión Fortes García, para quien la responsabilidad contable no es sino una especie de la responsabilidad patrimonial regulada en el artículo 145.3 de la LRJPAC, actual 36 LRJSP, cuya particularidad radica en la condición que tienen los bienes lesionados por la acción indebida, y en el diferente tratamiento que recibe.⁸¹¹

Cubillo, aunque reconoce que la tesis más extendida es la que concibe este tipo de responsabilidad jurídica como una responsabilidad civil extra contractual, que se deriva del principio general de obligación de indemnizar daños previsto en el artículo 1.902 del Código Civil, y que menos aceptación ha tenido la tesis de que en realidad nos hallaríamos ante una variante de la responsabilidad administrativa patrimonial regulada

⁸¹⁰ Fernández Ajenjo, José Antonio. *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Nº 13, Sección Colaboraciones*, Quincena del 15 al 29 Jul. 2005, Ref. 2179/2005, pág. 2179, tomo 2, Editorial El Consultor de los Ayuntamientos

⁸¹¹ Fortes García, Ana Isabel. *La responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las administraciones públicas*. INAP. 2014, pp.353 y 354.

en el artículo 145 de la LRJPAC, actual 36 LRJSP,⁸¹² es partidario de esta segunda opción, aunque, desde su punto de vista, presenta un elemento distorsionante, que también puede hacer discutible su condición de variante integrada en la responsabilidad reparadora. Este elemento no es otro, según el autor, que la preocupación del legislador, por exigir, para que pueda haber responsabilidad contable, que la acción u omisión que la genere haya infringido una norma de Derecho positivo.

Se trata de un requisito que no aparece expresamente contemplado ni en el artículo 1902 del CC ni en el artículo 145.3, de la LRJPAC, y que hace que se cierna sobre la responsabilidad contable una *vis atractiva* típica del derecho sancionador, los principios de legalidad y tipicidad, que influyen en la institución.⁸¹³

Esto implica, para el autor, la existencia de aspectos en el régimen de la responsabilidad contable que dificultan la determinación de su naturaleza jurídica. En este sentido, en todas las sentencias dictadas, independientemente de que la califiquen, tal como estamos viendo, o bien como subespecie de responsabilidad civil, o bien como especie de responsabilidad civil contractual, como una variedad específica de la responsabilidad patrimonial que las Administraciones públicas pueden exigir de sus autoridades y personal, o como tipo específico y autónomo de responsabilidad patrimonial, se insiste en que la responsabilidad contable no tiene carácter de responsabilidad sancionadora ni tampoco tiene por objeto la censura de la gestión, es decir, se utiliza la expresión civil como contrapuesta a la responsabilidad penal o sancionadora.

También Teré Vázquez es partidario de esta posición.⁸¹⁴

c) Es una especie autónoma de responsabilidad

Esta consideración es avalada por la STS de 1 de marzo de 2003 que argumenta que:

⁸¹² Cubillo Rodríguez, Carlos. *La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público*. RECE nº 30, p. 34.

⁸¹³ Cubillo Rodríguez, Carlos: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, Ed. Comares 1999, p. 235.

⁸¹⁴ Teré Pérez, Alejandro. *El tratamiento de los incumplimientos normativos y de las responsabilidades en los informes de auditoría pública*. Auditoría Pública 2009, nº 48, p. 60.

No puede la responsabilidad contable identificarse, de modo necesario, con la responsabilidad civil o la responsabilidad patrimonial en que puedan incurrir, frente a la Administración, quienes tengan a su cargo el manejo de bienes o caudales públicos y causen daños a éstos, bien directamente, bien determinando la obligación de indemnizar a terceros.

El Tribunal Supremo refuerza y completa este planteamiento al declarar, en su sentencia de 17 de abril de 2008, que:

Tampoco puede la responsabilidad contable identificarse, de modo necesario, con la responsabilidad civil o la responsabilidad patrimonial en que puedan incurrir, frente a la Administración, quienes, sin estar vinculados al servicio de la misma o estándolo pero no teniendo a su cargo el manejo de bienes o caudales públicos, causen daños a éstos, bien directamente, bien determinando la obligación de la Administración de indemnizar a terceros. En estos casos, no se estará ante supuesto alguno de responsabilidad contable, sino o ante una situación de «responsabilidad civil frente a la Administración pública», para cuya determinación esta, a falta de un precepto legal que la habilite, habrá de acudir a la Jurisdicción civil como cualquier otro sujeto de derecho, o ante un caso, también, de responsabilidad de autoridades y personal al servicio de la Administración, respecto de cuya determinación esta última se encuentra no sólo habilitada, sino obligada a tenor de lo establecido en el artículo 145.3 de la LRJPAC próxima LRJSP, de 26 de noviembre.

Esta línea jurisprudencial es también asumida por el Tribunal de Cuentas en su Sentencia de la Sala de Justicia del 31/2009, de 15 de diciembre.⁸¹⁵

⁸¹⁵ El texto completo dice lo siguiente Esta línea jurisprudencial es también asumida por el Tribunal de Cuentas cuando en su Sentencia de la Sala de Justicia del 31/2009, de 15 de diciembre, señala que “lo cierto es que la responsabilidad contable no puede identificarse de modo absoluto con la responsabilidad civil contractual o extracontractual. La Sala de Justicia ha defendido reiteradamente el criterio de considerarla como una subespecie de la responsabilidad civil, lo que resulta compatible con la tesis de entenderla, además, como una categoría autónoma dentro del ordenamiento jurídico con caracteres propios, en parte compartidos con los predicables de la responsabilidad patrimonial.

Entre las sentencias que argumentan sobre la idea de la responsabilidad contable como variante de la responsabilidad civil extracontractual cabe destacar la sentencia 10/1994, de 15 de abril, en la que se afirma que “la naturaleza de la responsabilidad contable como responsabilidad civil en los términos del artículo 1.902 del Código Civil, tiende a configurarla como una responsabilidad de marcado carácter

La sentencia comienza con una afirmación rotunda que la responsabilidad contable no puede identificarse de modo absoluto con la responsabilidad civil contractual o extra contractual. Reconoce la sentencia, que la jurisprudencia Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha defendido reiteradamente el criterio de considerarla como una subespecie de la responsabilidad civil, lo que, en su parecer, no obstante, resulta compatible con la tesis de entenderla, además, como una categoría autónoma dentro del ordenamiento jurídico con unos caracteres propios que, en parte son también compartidos con los propios de la responsabilidad patrimonial.

Se refiere posteriormente, a aquellas sentencias que argumentan sobre la idea de la responsabilidad contable como variante de la responsabilidad civil extra contractual, como:

La sentencia 10/1994, de 15 de abril, en la que se afirma que “la naturaleza de la responsabilidad contable como responsabilidad civil en los términos del artículo 1.902 del Código Civil, tiende a configurarla como una responsabilidad de marcado carácter patrimonial y personal sobre la base del manejo y custodia de fondos públicos y el deber de responder de ellos. “ La sentencia de la Sala 15/1994, de 5 de mayo precisa que “el planteamiento anterior tampoco debe llevarnos a identificar absolutamente la responsabilidad contable con la responsabilidad civil nacida de los delitos, y ello por variados órdenes de razones: en primer lugar, porque en multitud de ocasiones hay responsabilidad contable sin que paralelamente exista delito; en segundo lugar, porque si se tratara de la misma responsabilidad no sería lógico que el ordenamiento jurídico se hubiera encargado de atribuirle a órdenes jurisdiccionales diferentes; y, por último,

patrimonial y personal sobre la base del manejo y custodia de fondos públicos y el deber de responder de ellos”. La sentencia de la Sala 15/1994, de 5 de mayo precisa que “el planteamiento anterior tampoco debe llevarnos a identificar absolutamente la responsabilidad contable con la responsabilidad civil nacida de los delitos, y ello por variados órdenes de razones: en primer lugar, porque en multitud de ocasiones hay responsabilidad contable sin que paralelamente exista delito; en segundo lugar, porque si se tratara de la misma responsabilidad no sería lógico que el ordenamiento jurídico se hubiera encargado de atribuirle a órdenes jurisdiccionales diferentes; y, por último, porque la responsabilidad contable se desprende de las cuentas y requiere de la concurrencia de unos elementos específicos que, guardando la natural similitud, exceden de los previstos en el artículo 1.902 y concordantes del Código Civil.- Así pues, la responsabilidad contable no hace recaer sobre el declarado responsable penalidad o sanción alguna -ni procedente de órgano judicial, ni procedente de órgano administrativo- sino que le obliga a indemnizar el menoscabo originado a los caudales o efectos públicos, siempre que concurren sus específicos elementos calificadores que, desde luego, han de desprenderse de las cuentas (artículos 38.1 de la Ley Orgánica y 49.1 de la Ley de Funcionamiento)”

porque la responsabilidad contable se desprende de las cuentas y requiere de la concurrencia de unos elementos específicos que, guardando la natural similitud, exceden de los previstos en el artículo 1.902 y concordantes del Código Civil.-

Por último quiere la sentencia comentada reiterar el carácter no punitivo sino reparador, aunque si remarca las especiales circunstancias que concurren

Así pues, la responsabilidad contable no hace recaer sobre el declarado responsable penalidad o sanción alguna -ni procedente de órgano judicial, ni procedente de órgano administrativo- sino que le obliga a indemnizar el menoscabo originado a los caudales o efectos públicos, siempre que concurren sus específicos elementos calificadores que, desde luego, han de desprenderse de las cuentas (artículos 38.1 de la Ley Orgánica y 49.1 de la Ley de Funcionamiento).

Ya entre la doctrina, Vacas considera que la nueva LGP incide en esta tesis, la responsabilidad contable es un tipo autónomo y específico de responsabilidad, lo que, desde su punto de vista se basa en tres elementos.

En primer lugar, el elemento subjetivo relativo al sector público y a los agentes del mismo que pueden dar origen a este tipo de responsabilidad, un segundo objetivo la responsabilidad contable se centra las cuentas y los caudales públicos supuestamente perjudicados y, por último, el elemento formal, la responsabilidad contable se exige a través de una serie de procedimientos propios, ante un orden jurisdiccional específico, y conectados con el esquema jurisdiccional general, por vía de casación y revisión ante la jurisdicción contencioso-administrativa, y no ante el orden jurisdiccional civil, como correspondería, si se aceptase la tesis mayoritaria.⁸¹⁶

También esta postura cuenta con el apoyo de algunos pronunciamientos de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, así las Sentencias 12/1996 de 21 de noviembre, 14/1996 de 21 de noviembre, 8/1997 de 12 de junio, o 25/1997 de 26 de noviembre, señalan que la responsabilidad contable, como tipo específico y autónomo que es de responsabilidad - tanto por su régimen jurídico propio, como por

⁸¹⁶ Vacas García Alós, Luis Francisco. *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia*. Ed. Reus. 2009, p. 65.

sus específicos elementos subjetivos, objetivos y formales-, tiene carácter personalísimo...”.

Barrenechea de Castro,⁸¹⁷ considera que la calificación habitual Tribunal de Cuentas sobre la responsabilidad contable como una subespecie de la responsabilidad civil, no sólo no es acertada, sino que además, esta concepción no llega a definir cual es la verdadera naturaleza de la responsabilidad contable porque esta se basa de forma clara y determinante en la existencia de una relación entre Estado y funcionario o servidor público que tenga la condición de cuentadante. Por lo tanto, como que para que exista la responsabilidad contable es ineludiblemente necesaria para su exigencia, un «funcionario», único sujeto que puede ser responsable contable, estamos ante lo que denomina una *mal llamada* «subespecie» de responsabilidad civil.

Esta responsabilidad se basa, según Barrenechea de Castro, en el incumplimiento o ruptura de los deberes propios de la relación funcional, por una acción u omisión, dolosa culpable o negligente y la ruptura de esta relación es la que posibilita su exigencia. La responsabilidad contable presenta así una primera característica básica, que la distingue y separa de la responsabilidad civil, que es consecuencia de una acción u omisión del deber del servidor público.

Por ello, considera Barrenechea que, el tratamiento que recibe esta responsabilidad, al ser considerada una subespecie de la civil, supone una rémora para su exigencia, porque al llevar el apellido de «civil» se aplica la normativa procesal civil, que no es la adecuada procesalmente a la verdadera naturaleza de la pretensión que se deduce, lo que supone alargar el tiempo de su resolución, que sólo se solucionaría mediante la adopción y creación de un procedimiento adecuado a su finalidad y naturaleza.

También para Fernández García es un tipo específico y autónomo de responsabilidad.⁸¹⁸

Vistas ya las posiciones doctrinales, consideramos que la responsabilidad contable ha de ser tratada como una especie o variante responsabilidad patrimonial prevista en el artículo 145 de la LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP), y que su regulación es una excepción al sistema general de responsabilidad de los servidores públicos.

817 Barrenechea de Castro. El Tribunal de Cuentas ante el futuro: «En el XX aniversario de la Ley Orgánica». Revista Española de Control Externo nº 12, p. 135.

818 Fernández García, José Francisco. “La responsabilidad contable: el reintegro por alcance”. Revista de Administración Pública, núm. 192, Madrid, septiembre-diciembre (2013) p. 340.

Por lo tanto, nos encontramos ante una institución de derecho público, que solamente pueden contraer, con la excepción de los perceptores de subvenciones, los gestores de fondos públicos frente a la Administración, sea cual sea el título por el que están unidos a las administraciones, pero que en todo caso será público.

El daño que origina la responsabilidad contable, ha de ser necesariamente un menoscabo originado en los caudales o efectos públicos, infringiendo los gestores públicos el cumplimiento de sus obligaciones, que proceden de una relación estatutaria, en el caso de los funcionarios, o en el ejercicio de funciones propias de la autoridad.

La responsabilidad contable, insistimos, con la excepción del perceptor de subvenciones, se realiza en la actividad propia del tráfico y actividad de las administraciones, y por infracción de norma contable reguladora de su actividad. Además se exige a través de un cauce procesal especial, culminado, en su caso, ante la sala de lo contencioso del Tribunal Supremo, e interviene el ministerio fiscal, lo que añade un argumento más a la especificidad de la responsabilidad contable, pues la defensa del interés público no se encomienda en exclusiva a la abogacía del Estado, y ello, como señala Pascual, para evitar la inactividad de la administración.⁸¹⁹

Cuando se redactan las normas reguladoras de la jurisdicción contable vigentes, la responsabilidad de los servidores públicos, se encuentra regulada por el artículo 42- 3 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, según el cual, la administración, previa tramitación del correspondiente expediente administrativo, podía exigir la responsabilidad en que hubieran incurrido, las autoridades, funcionarios o agentes que por culpa o negligencia graves hubieran causado daño o perjuicio en los bienes y derechos del Estado. Es lo que García de Enterría denomina la acción de regreso.⁸²⁰ Pues bien, el legislador, en vez de asimilarla, tal vez por tradición, mantiene desgajada del régimen general de la responsabilidad de autoridades, funcionarios y agentes, en los casos, los supuestos de responsabilidad contable.

Creemos que lo que hace el legislador, simplemente, es separar la responsabilidad de la regulación general, que es la contenida en el artículo 145.3 de la LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP), con la consecuencia de retirar su conocimiento por la jurisdicción

⁸¹⁹ Pascual García José. *José Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición p. 860.

⁸²⁰ García de Enterría, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo* Tomo II. Ed. 1977, p.344.

contencioso-administrativa, para situarla en el ámbito de la jurisdicción contable, si bien retorna a la primera, vía recurso de casación, cuando este proceda.

7.7 CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD CONTABLE.

El concepto de responsabilidad contable, como hemos visto, se recogió en el artículo 38.1 de la LOTCu:

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.

Fortes García⁸²¹ pone de manifiesto como a lo largo del tiempo, incluso de los siglos, se ha ido perfilando, el concepto de responsabilidad civil, y, tanto la legislación como la jurisprudencia, todavía no ha acabado su evolución.

Por contra, por lo que se refiere al concepto de responsabilidad contable, tal como la conocemos hoy, se ha ido perfilando exclusivamente a lo largo de los años posteriores a la aprobación de la CE, tanto por parte del propio Tribunal de Cuentas como del Tribunal Supremo, y que no siempre la han entendido ambos tribunales, de una forma unánime.

La primera norma que reguló el actual concepto de responsabilidad contable fue la LOTCu, abordando con cierta falta de sistemática su regulación en nuestro ordenamiento jurídico, y atribuyendo su conocimiento a la jurisdicción contable.

Inevitablemente vuelven ahora a surgir los mismos problemas que se plantearon al hablar de los límites de la jurisdicción contable.

a) La responsabilidad contable en Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas

La formulación de la responsabilidad contable que realiza el citado artículo, ha sido enormemente criticada por técnicamente defectuosa, ya que supone dar tal amplitud, que si se admitiera una interpretación extensiva, o simplemente literal, estaríamos, prácticamente identificando la responsabilidad patrimonial, en la que podrían incurrir los funcionarios y autoridades frente a las Administraciones y responsabilidad contable.

⁸²¹ Fortes García, Ana Isabel. *La responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las administraciones públicas*. INAP. 2014, p. 361.

Esta definición que resulta enormemente amplia,⁸²² de no acotarse, prácticamente, quedaría solapada con la responsabilidad administrativa recogida en el 145 LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP). Según esta definición, el conductor que choca un coche del parque móvil de una administración, por haber entrado en una curva, excediendo de la velocidad permitida, sería responsable contable, por incurrir en la previsión del artículo 38, dado que se acción es contraria a una norma, y la reparación del vehículo generará un gasto para el erario público.

Como ha señalado casi de forma unánime por la doctrina, la aplicación literal de dicho concepto supondría, *de facto*, trasvasar competencias de la jurisdicción ordinaria a la contable, con las consiguientes dudas de constitucionalidad por la sustracción de competencias a los juzgados y tribunales, que tienen atribuida la exclusividad jurisdiccional y produciría la ineficacia práctica de los medios utilizados para actuarla.

Esta posibilidad de dejar, prácticamente subsumida la responsabilidad patrimonial dentro de la contable planteó desde el principio, no sólo grandes dudas a la doctrina,⁸²³ ya que la solución, en su sentido literal supondría graves problemas de

⁸²² Pascual García, la califica de exagerada amplitud. Pascual Garcia, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición p. 861.

⁸²³ Como señala Sala, *fácilmente puede comprenderse que, por puro sentido común, que es elemento de capital importancia en la interpretación del ordenamiento, las cosas no pueden ser así. Si con el criterio estrictamente gramaticalista hubiera que volver al examen, comprobación y «juicio» de las cuentas, es decir, al fallo de todas las cuentas que deben rendirse al Tribunal, y a confesar que en eso consistiría la «propia jurisdicción» que la Constitución le reconoce, habría que llegar a la conclusión de que tal función poco o nada tenía que ver con una auténtica potestad jurisdiccional y que, por tanto, la jurisdicción de que habla el mencionado Texto Fundamental, en su artículo 136, no podía significar otra cosa que «competencia» o ámbito en que se desenvuelven las funciones de un órgano determinado, en este caso, obviamente, el Tribunal de Cuentas. Si, con el mismo criterio literalista, se pretendiera tener por actividad jurisdiccional la de instrucción de los expedientes de reintegro, o de los juicios de cuentas, porque así lo había establecido la Ley Orgánica 2/1982, habría, como en el caso anterior, que concluir que dicha norma no contemplaba ningún tipo de función jurisdiccional, porque por jurisdicción, después de la Constitución española de 1978, no puede entenderse otra cosa que «la potestad dimanante de la soberanía del Estado, ejercida exclusivamente por Tribunales independientes y predeterminados por la Ley, de realizar el derecho en el caso concreto juzgando de modo irrevocable y ejecutando lo juzgado para satisfacer pretensiones y resistencias. Sala Sánchez, Pascual. “La Constitución, la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de funcionamiento” (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley orgánica 2/1982). Revista española de control Externo, 2011, n.º 37, p.113.*

constitucionalidad,⁸²⁴ sino que ha generado una reacción, incluso por el propio Tribunal de Cuentas.

Sala, dice que fácilmente se puede comprender que, por puro sentido común, la responsabilidad contable no puede asimilarse a la patrimonial, porque obligaría a la revisión de la consideración del concepto de jurisdicción que la CE atribuye al Tribunal de Cuentas, porque jurisdicción en nuestro ordenamiento jurídico, es sólo la previsión del 117 CE.⁸²⁵

Martín y Bonald opinan, que la regulación del artículo 38, es de *una amplitud tan exagerada*, que obliga al propio Tribunal, consciente de que la intención del legislador no era substituir la responsabilidad administrativa por la contable, a corregir el campo de acción del tenor literal del artículo 38.⁸²⁶ Cortell la califica de extraordinariamente amplia.⁸²⁷ Navas Vázquez califica esta regulación como deficiencia.⁸²⁸

La interpretación literal del artículo 38.1 de la LOTCu, como vemos, implica un auténtico trasvase inconstitucional de competencias de la jurisdicción ordinaria a la contable. Como señala Medina,⁸²⁹ la literalidad del artículo 38.1 LOTCu rebasa los límites de la rendición de cuentas, competencia propia del Tribunal de Cuentas, para invadir otros ámbitos de responsabilidad cuya exigencia está atribuida por el ordenamiento jurídico a otros órdenes jurisdiccionales. A partir del artículo 117 CE,

⁸²⁴ Sala Sánchez, Pascual. “La Constitución, la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de funcionamiento” (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley orgánica 2/1982). Revista española de control Externo, 2011, n.º 37, p.114.

⁸²⁵ Sala Sánchez, Pascual. “La Constitución, la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de funcionamiento” (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley orgánica 2/1982). Revista española de control Externo, 2011, n.º 37, pp.113 y 114.

⁸²⁶ Martín Martín Paulino y Álvarez Bonald, Miguel. “Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad”. Tribunal de Cuentas Crónica 1992-1993, p. 43.

⁸²⁷ Cortell Giner, Robert. “La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales”. Revista española de control externo, 2000, n.º 4, p. 106.

⁸²⁸ Navas Vázquez, Rafael. Nueva aproximación a la jurisdicción contable (Non nova, sed nove). Auditoría Pública n.º 40. 2006, pág. 37

⁸²⁹ Medina Gujarro, Javier. “Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas”. Revista española de control externo.1999, n.º 1, p. 136.

según el cual, por un lado, 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, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan, y por otro, que el principio de unidad jurisdiccional es la base de la organización y funcionamiento de los Tribunales, es incuestionable que es a la jurisdicción ordinaria, y en concreto a sus órdenes jurisdiccionales civil y contencioso-administrativo, a quien corresponde, en términos generales, enjuiciar las responsabilidades no penales en que gestores y no gestores de fondos públicos hayan podido incurrir. Y ese trasvase, en cuanto atentatorio a los principios de unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que a los jueces y magistrados integrantes del Poder Judicial reconoce el artículo 117 de la Constitución, sería sencillamente inconstitucional.

Por consiguiente, la responsabilidad contable de la que habla el precitado artículo 38 habrá de ser concretada con los materiales que la misma LOTCu incluye.

Estos son los materiales, elemento subjetivo y objetivo, que permitieron al Tribunal, para evitar problemas de constitucionalidad, construir de manera más sólida, su jurisprudencia, sobre el concepto de cuenta, que si bien se entendió, desde un principio, en un sentido amplio, no impedía acotar la responsabilidad contable, a la vinculada a la rendición de cuentas, y por extensión a los obligados a rendirla, excluyendo así, al resto de acciones perjudiciales para el erario público.

Para delimitar dicho concepto, la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, a partir de 1983, fue sentando una doctrina de interpretación sistemática, e incluso, en opinión de Rosinyol i Vidal, necesariamente restrictiva,⁸³⁰ del artículo 38.1 de la Ley Orgánica, a la luz del resto del articulado de la LOTCu y, de manera especial, de sus artículos 2.b y 15. De esta interpretación surgieron una serie de elementos calificadores que contribuyeron a ir acabando de perfilar los contornos prácticos y técnicos de la responsabilidad contable, como objeto del enjuiciamiento contable, recogándose fundamentalmente en los Autos de 11 y 18 de Enero de 1986, 13 de Marzo de 1987 y 10 de Noviembre de 1988, y en las Sentencias de 18 de Abril de 1986, 22 de Julio y 9 de Septiembre de 1987. Es en la 4/1986, de 18 de abril, donde se señala:

⁸³⁰ Rosinyol i Vidal, Carles: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*. Civitas. 2ª Ed. 1999, p. 30.

...el ámbito en que actúa la jurisdicción contable --con motivo u ocasión de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, extendiéndose a los alcances de caudales o efectos públicos y a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión, como dice el artículo 15-.....Es decir, no significa este precepto (artículo 15) que sean las cuentas, con independencia de quienes las rinden y, lo que es más importante, de su responsabilidad, el objeto del enjuiciamiento, sino que lo que quiere decir, interpretado juntamente con el artículo 2.b) de la propia norma, es que la jurisdicción contable se ejerce, sí, respecto de las cuentas, pero de las cuentas en que aparezcan responsabilidades contables, y que no cualquier tipo de responsabilidad en que pudiera haber incurrido un gestor de efectos o caudales públicos podrá ser objeto de enjuiciamiento contable, sino única y exclusivamente aquella que aparezca o luzca en las cuentas que hayan rendido o deban rendir por razón de esa gestión, resulte o no cuentadante en el sentido estricto del término con que viene contemplado en el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria.

Esta doctrina se recoge, entre otras sentencias de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, en la 4/1986, de 18 de abril, y en la 10/1987, de 10 de julio. Concretamente en esta última sentencia la Sala manifestó lo siguiente:

Para que surja, alcance de caudales o efectos públicos es necesario que quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos realicen, si se trata de responsabilidades directas, acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad aplicable a las entidades del sector público o a las personas o entidades receptoras o beneficiarias de ayudas, créditos o avales procedentes del sector público.

Como vemos, la propia reacción del Tribunal de Cuentas tiende a encauzar a límites sin tacha de constitucionalidad, el concepto de responsabilidad contable.

Para Rosinyol i Vidal, a partir de esta jurisprudencia se puede perfilar el perímetro de la responsabilidad contable, que desde un punto de vista subjetivo, ha de alcanzar a los gestores de caudales o efectos públicos, y desde el ámbito material, los hechos constitutivos de responsabilidad contable han de desprenderse de las cuentas que se

han de rendir, por razón de gestionar caudales públicos, y todo ello, al margen de que la persona que está obligada a rendirlas sea o no cuentadante desde un punto de vista formal.⁸³¹

El propio Tribunal de Cuentas, como vemos, fue consciente, desde un principio, del problema planteado, y mantuvo la línea antes apuntada. Así se refleja en la STCu de 26 de febrero de 1992, basándose también en las de 18 de abril y 28 de octubre de 1986 y en los Autos de 11 de enero y 12 de diciembre de 1986 y 13 de marzo de 1987, señala, lisa y llanamente que la formulación del principio de responsabilidad contable no puede hacerse solamente desde la perspectiva que ofrece la literalidad del artículo 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

Su argumentación se basa en que si se hiciera así, este precepto regularía no la responsabilidad contable, sino la responsabilidad civil frente a la Administración pública, con la absurda consecuencia de que el conocimiento de todas las cuestiones que sobre esta materia se suscitasen, correspondería a la jurisdicción del Tribunal de Cuentas y no a los órdenes jurisdiccionales civil o contencioso-administrativo, con infracción del artículo 16 de la propia Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, por lo que concluye que 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.

Cuando una autoridad o funcionario, a consecuencia de una acción u omisión gravemente culposa, determina una obligación de indemnizar a cargo de la Administración y, por ende, un menoscabo de caudales públicos, no incurre en responsabilidad contable, sino en responsabilidad patrimonial.

En aquel momento, la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, delimitó de forma más precisa el límite de la responsabilidad contable, restringiéndolos desde un punto de vista subjetivo, a los cuentadantes, y desde un punto de vista objetivo, a las cuentas

⁸³¹ Rosinyol i Vidal, Carles.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas.*, Civitas. 2ª Ed. 1999, p. 31. Según Rosinyol *En aquel momento, la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas, delimitó de forma más precisa los contornos de la responsabilidad contable, restringiéndolos desde un punto de vista subjetivo, a los cuentadantes, y desde un punto de vista objetivo, a las cuentas que se han de rendir por gestionar caudales ajenos, en este caso los públicos. Estas concreciones contribuyeron, quizás decisivamente, a que la jurisdicción contable pudiera iniciar su andadura sin colisionar permanentemente con las otras jurisdicciones.*

que se han de rendir por gestionar caudales ajenos, en este caso los públicos. Estas concreciones contribuyeron, quizás decisivamente, a que la jurisdicción contable pudiera iniciar su andadura sin colisionar permanentemente con las otras jurisdicciones.

b) La redefinición de la responsabilidad contable en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas

En atención a todos los condicionamientos que se fueron estableciendo, y teniendo presente el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 26 de Enero de 1986, al Anteproyecto de la Ley 7/1988 (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 regulara en inconstitucionalidad), se afrontó la cuestión. Así se enuncia en el mismo Preámbulo de la LFTCu que, en lo que se refiere a la función jurisdiccional, que, al tratar de la naturaleza, extensión y límites de la jurisdicción contable, si bien la contempla como una auténtica jurisdicción que goza del necesario respaldo constitucional, en orden a su contenido y de acuerdo con el criterio manifestado por el Consejo General del Poder Judicial, remarca que ha de ser interpretada restrictivamente y dentro de los justos límites para poder hacerla compatible con la unidad y exclusividad en el ejercicio de la jurisdicción que reconoce a la ordinaria, conforme antes se destacó, el artículo 117 de la Constitución.

Así, el texto legal, en su artículo 72 establece que:

"1. La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deban rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades perceptores de subvenciones, créditos, avales y otras ayudas procedentes de dicho sector. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable."

Quedó así delimitado el concepto de responsabilidad contable,⁸³² aunque como señalan Navas Vázquez y Teré Pérez, la interpretación de las expresiones utilizadas por el artículo 72 citado reviste dificultad, sobre todo por la utilización conjunta de dos conceptos, *uno de los cuales está jurídicamente determinado y otro que no lo está*. Según éstos autores la yuxtaposición del concepto jurídico indeterminado *las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos público* junto con otro concepto jurídicamente determinado *tengan o no la condición de cuentadante*, puesto que queda este acotado por la LGP, deja demasiado abierta la delimitación subjetiva de la extensión de la jurisdicción contable.⁸³³

7.8 ELEMENTOS DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE.

Del precepto, antes transcrito, se pueden extraer los siguientes elementos que sirven para caracterizar la responsabilidad contable frente a los demás tipos de responsabilidad, que vienen a coincidir con los elementos calificadores, que surgieron de la sistemática interpretación, que se realizó por la Sala de Apelación del referido artículo 38.1 de la LOTCu:

La Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 30 de junio de 1992 sentó una doctrina que es constantemente reiterada y que señala los requisitos que ha de contener una acción u omisión, para que acarree, como consecuencia, la responsabilidad contable.

a) Que se trate de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.-

⁸³² En palabras de Medina situar en sus justos términos constitucionales la parcela de competencia jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, Medina Gujarro, Javier. “Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas”. Revista española de control externo. 1999, nº 1. p. 136.

⁸³³ Para Navas Vázquez y Teré Pérez *se abre una variedad de posibles soluciones interpretativas que dificulta sobremanera la determinación del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable. En el límite extremo de estas posibilidades interpretativas, está la consideración de que quienes no sean cuentadantes tampoco tendrán que tener a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos. Pero, como es lógico, habrá que ponderar si esta posibilidad tiene encaje en una interpretación sistemática de las normas aplicables, porque, desde esta perspectiva, hay otras posibilidades*. Navas Vázquez, Rafael y Teré Pérez, Alejandro. “Comentario General sobre Jurisprudencia Contable”. Civitas Revista española de Derecho Financiero num.136/2007, p. 1072.

- b) Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.-*
- c) Que la mencionada acción suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate.-*
- d) Que esté marcada por una nota de subjetividad, pues su consecuencia no es sino la producción de un menoscabo en los precitados caudales o efectos públicos por dolo, culpa o negligencia grave.-*
- e) Que el menoscabo sea efectivo e individualizado con relación a determinados caudales o efectos y evaluable económicamente.-*
- f) Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión de referencia y el daño efectivamente producido*

Los veremos a continuación.

7.8.1 Que se trate de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

La propia delimitación del concepto de responsabilidad contable, implica, a su vez, una delimitación del elemento subjetivo.

El artículo 15 LOTCu marca el perímetro subjetivo de la responsabilidad contable, cuando dice que el enjuiciamiento contable, se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos.⁸³⁴

Podemos distinguir, de la definición, a mi juicio, cuatro grupos claramente diferenciados:

- quienes recauden. El personal encargado del ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago.⁸³⁵

⁸³⁴ Cortell Giner, Robert. La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales. Revista española de control externo, 2000, nº 4, p. 109.

⁸³⁵ artículo 2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

- quienes intervengan. El personal encargado del ejercicio de la función interventora.
- quienes custodien. Quienes hayan recibido en depósito caudales públicos. Este grupo reviste una especial importancia en la Administración Local, donde existe un puesto de trabajo, el de tesorero, encargado, entre otras, de la función de manejo y custodia de fondos, valores y efectos
- quienes administren manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos. En este grupo, debemos incluir a todos los que tienen algún tipo de facultad de disposición o gestión sobre los caudales públicos, principalmente los competentes para la ejecución del presupuesto.

La referencia legal a las *cuentas que deban rendir* nos introduce en uno de los conceptos clásicos de la hacienda pública española, el de cuentadante. Como señala Villanueva Rodríguez, el concepto de cuentadante viene dado por la obligación, legalmente establecida, de rendir cuentas que se derivan de la gestión, recaudación o manejo de recursos públicos, con independencia de la relación administrativa que exista con quien opera con esos fondos y de su categoría profesional.⁸³⁶ El artículo 138 1 del la LGP, es lo suficientemente amplio como para englobar este concepto.⁸³⁷

El artículo concluye estableciendo que *también deben rendir cuentas*, los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, sin perjuicio de que sean intervenidas las respectivas operaciones.

La Sentencia 8/2001, de 15 de marzo, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas critica que la LFTCu determina, en el número 2 de su artículo 34, de una manera no muy precisa, a quién debe atribuirse el concepto de cuentadante. Así, transmitiendo una idea de generalidad y adolece de falta de concreción en la delimitación del concepto y no se especifica de manera concreta quiénes son las autoridades, funcionarios o, incluso, «empleados» que deben ser considerados cuentadantes.

López López, después de constatar que no existe una definición clara y explícita, recurre, como no puede ser de otra manera, siguiendo su tesis, a la construcción del

⁸³⁶ Villanueva Rodríguez, Ulpiano. “Notas sobre la responsabilidad contable”. Auditoria Pública.2011, nº 55, p. 18.

⁸³⁷ Teré y Navas consideran mucho más perfilado el concepto de cuentadante en la LGP que en la LOTCu. Navas Vázquez., Rafael, Teré Pérez, Alejandro. “Comentario General sobre Jurisprudencia Contable”. Revista española de Derecho Financiero n.º136.2007, p.1073.

concepto, de manera implícita por la mención que hacen al cuentadante diversos artículos de la legislación.⁸³⁸

Así, desde su punto de vista, la LFTCu determina, en el número 2 de su artículo 34, que son cuentadantes. 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.

El artículo 138 de la LGP, incluye a todos los que se encuentran dentro del límite trazado por el artículo 15 de la LOTCu, salvo a los interventores, que es el grupo que nos interesa en este estudio.

El interventor es el único no cuentadante, *sensu strictu*, dentro de los enumerados en el art 15 de la LOTCu, puesto que sus funciones en modo alguno implican administrar, recaudar o custodiar fondos o valores. Tampoco entra el interventor en el ámbito del artículo 49-1 de la LFTCu, según el cual *La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos*, puesto que el interventor, ni tiene a su cargo, ni maneja caudales o efectos públicos.

Tal vez por eso el 179 LGP necesita ampliar a los interventores de manera expresa la frontera de la responsabilidad contable, dado que no es sencillo relacionar al interventor con la condición de cuentadante. La LGP se refiere a la responsabilidad contable del interventor, para incluir dentro del grupo de los sujetos pasivos de la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública, a los interventores en el ejercicio de la función interventora, no del control interno en general, respecto a los extremos a los que se extiende la misma, que no hayan salvado su actuación en el respectivo expediente, mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución.

Como vemos la referencia se hace, no por su relación con una cuenta a rendir, sino por el incumplimiento del cometido básico de la función interventora, que como hemos

⁸³⁸ López López, Juan Carlos. “Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades”. Revista española de control externo. n.º4, p. 85.

visto, es la adecuación a la legalidad de las propuestas sometidas a fiscalización. Cortell destaca la falta un correlativo en la legislación contable.⁸³⁹

Por tanto, la responsabilidad contable solamente puede deducirse de las cuentas que deben rendir quienes *recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos* caudales públicos. Esto excluye a cualquiera que haya participado en los hechos, pero no tenga tal condición.⁸⁴⁰ También quedan excluidos los interventores si han participado a través de un informe, del control financiero o de la auditoría pública.⁸⁴¹

a) La definición jurisprudencial del concepto de cuentadante

Antes hemos visto el concepto legal de cuentadante, ahora veremos la interpretación que la jurisprudencia ha dado al mismo. De entrada se ha de señalar que no ha sido una cuestión pacífica,⁸⁴² en muy buena medida debido a la inconcreción de la legislación del Tribunal de Cuentas, y que existen voces que reclaman su ampliación.⁸⁴³

Para Navas y Teré la LFTCu incluye una contradicción interna. Si bien la referencia de la LFTCu a las cuentas que deban rendir las personas obligadas, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas, integrada en una interpretación

⁸³⁹ Cortell Giner, Rober. “Propuestas de reforma en materia de responsabilidad contable”. Auditoría Pública, 2012, nº 58, p. 83.

⁸⁴⁰ González Soler, Olayo Eduardo. *El modelo español de control externo: algunas propuestas para su reforma*. Presupuesto y Gasto Público, 2016, nº 82, p. 60.

⁸⁴¹ Morán Pérez, destaca la del artículo que venimos comentando, la restricción de la responsabilidad contable por parte de los interventores, al ejercicio de la función interventora, y no a todo el control interno. Para Morán Pérez, *El apartado primero del artículo 142 TRLGP -y ahora el 179, en la nueva LGP, si bien restringido al ejercicio de la función interventora y respecto a los extremos a los que se extiende la misma- incluye expresamente en su redactado a los interventores junto a los ordenadores de pagos y a las autoridades y funcionarios que adopten la resolución o realicen el acto determinante de la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública) que con dolo, culpa, negligencia o ignorancia inexcusable, no hayan salvado su actuación en el respectivo expediente, mediante observación escrita acerca de la improcedencia o ilegalidad del acto o resolución*. Morán Pérez, Miguel *El Control interno en la administración del estado: análisis de atribuciones y de su proyección jurídica*. Instituto de Estudios Fiscales, 2007, p 435.

⁸⁴² Tere y Navas lo califican de figura frustrada. Navas Vázquez., Rafael, Teré Pérez, Alejandro. “Comentario General sobre Jurisprudencia Contable”. Revista española de Derecho Financiero n.º142/2009, pág. 547.

⁸⁴³ González Soler, Olayo Eduardo. *El modelo español de control externo: algunas propuestas para su reforma*. Presupuesto y Gasto Público, 2016, nº 82, p. 67.

conjunta de las normas de la propia Ley de Funcionamiento, supone un ámbito subjetivo de la responsabilidad contable que es más restringido que el derivado de la dicción del artículo 72.1.

Estos autores insisten en la dificultad que genera el hecho de que la Ley remite, sin tener en cuenta su amplitud, al concepto de cuentadante. El problema es que es un concepto perteneciente al ámbito de la función fiscalizadora, que no se menciona en la LOTCu y cuya regulación más completa se encuentra en la Ley General Presupuestaria.⁸⁴⁴

La propia Sala de Justicia (Sentencias 14/05, de 6 de octubre, 12/1996, de 20 de noviembre, 8/10 de 17 de marzo y 6/10 de 2 de marzo), ha venido defendiendo un concepto amplio de cuentadante en el sentido de entender que, no sólo hay que considerar cuentadante a quienes están obligados a formular formalmente una cuenta a ser rendida dentro de cierto plazo, en determinada forma y ante determinada autoridad, sino que ha de ser considerado también cuentadante, a efectos de su posible enjuiciamiento contable, cualquiera que realice respecto de los fondos públicos alguna de las operaciones enunciadas en el artículo 15 de la LOTCu.

Pero como el concepto de cuentadante opera como uno de los límites, el subjetivo, a la extensión de la jurisdicción contable, independientemente del concepto amplio antes señalado, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha tenido que dibujar un contorno preciso del concepto. Así, en Sentencia de 5 de febrero de 2004, establece con contundencia que no incurren en responsabilidad contable aquellos que no tienen ninguna relación con la cuenta a rendir.

Esta necesaria limitación del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, como señala el Tribunal Supremo, es una necesidad derivada de la imposibilidad de invadir el campo reservado a la jurisdicción ordinaria.

En este sentido, se dirige la afirmación contenida en la STS, de 8 de noviembre de 2006, cuando define la noción de gestor público a los efectos de la jurisdicción contable.

El motivo para el Supremo, no es otro que mantener la tesis contraria de que la extensión subjetiva de la responsabilidad contable alcanza a cualquier persona, porque supondría, entonces, que la responsabilidad contable incluiría, en términos generales, la

⁸⁴⁴ Navas Vázquez., Rafael, Teré Pérez, Alejandro. Comentario “General sobre Jurisprudencia Contable”. Revista española de Derecho Financiero num.136/ 2007, p.1073.

responsabilidad civil de terceros frente a la Administración Pública, lo que invadiría la esfera de competencias de la jurisdicción contenciosa o civil.

En estos casos, no se está ante responsabilidad contable, sino ante una situación de “responsabilidad civil frente a la Administración pública”, para cuya determinación esta, habrá de acudir a la Jurisdicción civil como cualquier otro sujeto de derecho.

La tesis aparece corroborada por el artículo 39 y siguientes de la LOTCu cuanto recogen como circunstancias modificativas de la responsabilidad contable, conductas típicas de quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos; así, las alusiones a la obediencia debida, artículo 39.1-, al retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los reparos artículo 39.2-, a la falta de medios o esfuerzo a exigir a los funcionales artículo 40-. A mayor abundamiento, el artículo 49.1 de la Ley de Funcionamiento atribuye a la jurisdicción contable el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan contra “todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos”, debiendo comprenderse en dicho concepto tanto los funcionarios como los que no ostenten tal condición, sean o no cuentadantes, y ello porque el término cuentadante es un concepto jurídico determinado que corresponde no sólo a los funcionarios encargados de la gestión de ingresos y gastos de la Administración del Estado, y a los Presidentes o Directores de los Organismos Autónomos o Sociedades del Estado, sino también a los particulares que, excepcionalmente, administren, recauden o custodien fondos o valores del Estado, y a los perceptores de subvenciones corrientes concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, sean personas o entidades públicas o privadas».

Esta cuestión reviste una enorme importancia ya que el procedimiento de gestión del gasto público está inmerso un procedimiento administrativo más amplio y del cual, el del gasto, resulta influido.

La doctrina señalada, excluye a aquellas personas que concurren incidentalmente al proceso de gestión del gasto público, por su participación en el procedimiento administrativo.

Este sería el caso de dos supuestos que veremos a continuación y que además tienen gran importancia en el ejercicio de la función interventora, puesto que hacen referencia a extremos que debe comprobar el interventor antes de proceder a la fiscalización de conformidad del reconocimiento de obligaciones.

En el primer caso, el Tribunal de Cuentas, en Sentencia de 28 de mayo de 2008, no incluye al secretario del Ayuntamiento dentro del ámbito de la responsabilidad contable, pese a su participación, en el supuesto enjuiciado, en el proceso de gasto público, aunque acredite al pie de la nómina que los funcionarios han prestado los servicios que se les retribuyen.

En términos similares a la anterior sentencia, la de 25 de abril de 2007 se plantea la posible responsabilidad contable de un arquitecto municipal por certificar como terminada, una obra no acabada, para evitar que el Ayuntamiento pierda una subvención que tenía otorgada, en la confianza que el contratista posteriormente acabará la obra. La certificación se paga, para poder acreditar el hecho, ante la administración concedente de la subvención, pero al poco tiempo el contratista hace suspensión de pagos con lo que los trabajos no se concluyen.

El Ayuntamiento demanda al arquitecto, y el Consejero de Cuentas, en el Procedimiento de Reintegro por Alcance, en primera instancia, considera que procede estimar parcialmente la demanda de responsabilidad contable interpuesta por el Ayuntamiento, y declara responsable contable directo al demandado, que apela la sentencia de instancia.

Por contra, la sentencia de la Sala, al resolver la apelación, rechaza el criterio mantenido por la sentencia de instancia, negando que, aunque la firma de una certificación de obra por el arquitecto, sea requisito necesario para proceder a su posterior reconocimiento de la obligación y pago, otorgue la condición de cuentadante. La sentencia se pronuncia así:

.../... la misma línea argumental debe de seguirse cuando nos encontramos ante personas físicas que, como en el presente caso, aún ostentando la condición de contratado laboral de una Administración Pública, ni tuvo acceso a los fondos públicos; ni los gestionó; ni los intervino; ni, en contra de lo manifestado por la sentencia hoy apelada, expidió un documento determinante que obligara, sin más, a los claveros del Ayuntamiento a efectuar el pago indebido. Aceptar lo contrario sería tanto como convertir en cuentadante de fondos públicos a cualquiera que intervenga en el procedimiento de gestión del gasto sin funciones propias de disposición de fondos, como es el que suscribe un documento justificativo de pago (por ejemplo, una factura) y, sobre todo, identificar la responsabilidad contable con la que pudiera derivarse de

cualquier tipo de perjuicio económico sufrido por la Administración. En definitiva, por la vía de la sentencia impugnada estaríamos extendiendo el concepto de legitimado pasivo contable a quienes no fueran sujetos de la relación jurídica cuentadataria de fondos públicos.

Como vemos, este ámbito subjetivo, concretado en torno a la idea del cuentadante, es la base de la doctrina del Tribunal Supremo antes señalada, que impide a la jurisdicción contable incidir en materias reservadas a otras jurisdicciones, evitando con ello una invasión de atribuciones que constitucionalmente le está vedada.

En los dos supuestos que hemos comentado, se da la coincidencia de que ambos, secretario y arquitecto, acreditan la existencia de una deuda frente a la hacienda municipal, pero este dato no es suficiente para incluirlos como responsables contables.

Lo mismo se puede predicar de un órgano con gran importancia con participación en un procedimiento administrativo que implica, simultáneamente un proceso de gasto público es el de la mesa de contratación, prevista en el artículo 320 del TRLCSP.

El Real Decreto 817/2009, de 8 de mayo, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, otorga a las mesas de contratación, la función de proponer al órgano de contratación la adjudicación provisional del contrato, a favor del licitador que ha presentado la proposición que contiene la oferta económicamente más ventajosa de conformidad con los criterios previstos en el pliego de cláusulas administrativas particulares que rija la licitación.

¿Esta propuesta realizada por el órgano competente para la valoración de las ofertas, que es como califica el artículo 320 TRLCSP, a la mesa de contratación, la incluye dentro del alcance subjetivo del artículo 15 LOTCu?

Para Cubillo, sin embargo, resulta difícil configurar como «gestión» una actividad puramente consultiva. La idea de gestión parece llevar aparejada una nota de capacidad de decisión. La propia Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en este caso en Sentencia de 25 de septiembre de 1998, aunque reconoce que «estar a cargo de fondos públicos» es compatible con no tener un manejo directo de los mismos, deja claro que no es compatible, en cambio, con no tener capacidad de decisión sobre su uso. Por otra parte, difícilmente puede predicarse la obligación de rendición de cuentas inherente a la

responsabilidad contable respecto a quienes solo tienen competencias para «opinar», pero no para «decidir», sobre el destino de bienes o derechos públicos.⁸⁴⁵

Tras lo expuesto, hemos de volver a resaltar el muy difícil encaje en la condición de cuentadante del interventor, que es traído al proceso contable a través de menciones expresas en la legislación, como la del artículo 15 LOTCu, o la mención expresa del 179 LGP, ya que, en ningún caso, ha de rendir cuenta alguna, por lo que, sin estas menciones, quedaría al margen de la responsabilidad contable y quedaría dentro del ámbito de la responsabilidad del 145 LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP).

Esta configuración legal, tampoco ayuda, como posteriormente veremos, a la calificación de la posible responsabilidad del interventor, como directa o subsidiaria.

b) El gestor de hecho

No obstante, el criterio estricto que hemos visto en el apartado anterior, por otro lado, el Tribunal acepta que puede ser responsable contable el mero gestor de hecho, que sin habilitación legal, maneja caudales públicos, siempre que actué, aunque sin título para ello, en la posición de quien sí sería **cuantadante**.⁸⁴⁶

Así en la STCu 6/2007, de 24 de abril, se recoge la doctrinal:

La consolidada doctrina de esta Sala de Justicia (Sentencias del Tribunal de Cuentas de 27 de octubre de 2005 y 17 de octubre de 2001), que recoge un concepto amplio o material de gestor de fondos públicos, de acuerdo con lo previsto en los artículos 15 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y 49 de la ya citada Ley 7/1988, de su Funcionamiento. Como resulta evidente, esta Sala no puede sino estar plenamente de acuerdo con su propia doctrina, en la que ha establecido que cualquier empleado público, sea funcionario, laboral o contratado administrativo, encargado de la gestión de fondos públicos, con nombramiento o sin él, con delegación expresa o incluso de hecho, puede ser considerado responsable contable si al rendir cuentas de su gestión de fondos se le detecta algún saldo deudor injustificado del que debe responder por una actuación dolosa o negligente grave

⁸⁴⁵ Cubillo Rodríguez, Carlos. “La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público”, Revista Española de Control Externo. nº 30, p.37.

⁸⁴⁶ Cortell Giner, Rafael. P.: “Supuestos de responsabilidad contable”, cit., p. 49.

Esta doctrina, como reconoce la propia sentencia, no es compartida por todos los autores. Así, en opinión de Cubillo Rodríguez, si bien el anterior planteamiento puede considerarse razonable como postulado general, no debe entenderse como un dogma que no pueda plantear alguna fisura alguna que, incluso pueda aconsejar dar un tratamiento distinto a algunos casos concretos.⁸⁴⁷ Pues, desde su punto de vista, el funcionario técnico al que la legislación de Contratos del Sector Público atribuye la función de «recibir» la obra, esto es hacerse cargo de la misma, adopta una decisión que implica gestión del patrimonio público. La decisión de considerarla apta o no apta para su incorporación al patrimonio público.

Por contra, como dice Cortell Giner, se considera indiferente que el gestor cuente con un nombramiento formal, pues basta con una delegación de hecho o de derecho o la simple adjudicación de facto, salvo que no hubieran contado en ningún momento con la correspondiente autorización, mandato o delegación, aunque fuera de hecho, de la superioridad (Sentencia de la STCu 5/2007, de 24 de abril).⁸⁴⁸

Cortell insiste en que si la gestión de fondos públicos materialmente desarrollada no está incluida entre las funciones profesionales propias del puesto que ocupa el enjuiciado, no evita que se le considere “gestor” a efectos de responsabilidad contable.⁸⁴⁹ Digamos que, aunque no venga descrita en la relación de puestos de trabajo, una función relativa a una condición de gestor, si de hecho se realiza ello dar lugar, independientemente de la controversia laboral o administrativa entre el empleado y la entidad para la que trabaja, a que sea considerado gestor de hecho.

La sentencia recoge el caso de la Secretaria-Interventora de un Ayuntamiento que tenía, además, contratada por horas a una profesional independiente para la gestión contable y el asesoramiento económico. Por esta razón, la contratada tenía el acceso a determinados talonarios de las cuentas corrientes de las que era titular el Ayuntamiento, y de los que se valió para hacerse pagos duplicados de sus haberes, falsificando la firma de la Secretaria-Interventora sin su conocimiento, como es lógico suponer.

⁸⁴⁷ Cubillo Rodríguez, Carlos. “La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público”. Revista Española de Control Externo nº 30, 2008, p. 38.

⁸⁴⁸ Cortell Giner, R.P.: “Supuestos de responsabilidad contable”. Auditoría Pública nº 50 (2010), p. 50.

⁸⁴⁹ Cortell Giner, R.P.: “Supuestos de responsabilidad contable”. Auditoría Pública nº 50 (2010), p. 50.

El Tribunal acude a la doctrina de la Sala de Justicia:

Y esta doctrina encuentra acomodo en las amplias facultades organizativas de las Administraciones Públicas para encomendar a sus empleados públicos determinadas funciones o cometidos, bien porque correspondan a sus Cuerpos o categorías, bien porque por razones de necesidad u operativas se les ordenen, de acuerdo con lo dispuesto en las Leyes, para la correcta prestación del servicio público y dichas funciones hayan sido realmente aceptadas y desarrolladas, sin que la existencia de ciertos defectos en el nombramiento o la falta de preparación (a veces alegado) del empleado público puedan exonerar de la posible responsabilidad contable, máxime cuando los servicios se hubieran prestado sin reserva y se hubiesen percibido las retribuciones del nuevo puesto. Pero esta responsabilidad es consustancial a la específica relación de dependencia establecida entre la Administración y el empleado público, a la confianza recíproca entre ambos y a los principios de independencia, objetividad, imparcialidad, confidencialidad, transparencia, responsabilidad y honradez que, entre otros, conforman el código de conducta de los empleados públicos.

La secretaria es condenada como responsable contable directo, porque la Sala entiende que la falta de diligencia de la secretaria municipal en el cumplimiento de sus obligaciones de custodia de los talonarios, intervención y control, constituyó una conducta gravemente negligente que propició y favoreció la actuación irregular del asesor económico que se inmiscuyó en las funciones que le eran propias y originó el perjuicio de los fondos municipales. No condena al asesor externo, no es gestor de fondos por lo que queda fuera del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, sino a quien debía haber ejercido las funciones usurpadas.⁸⁵⁰

⁸⁵⁰Ordoki Urdazi, Luis M^a. “Responsabilidad contable directa por alcance de secretarios de ayuntamientos por el perjuicio causado a los fondos municipales por la actuación de un asesor económico externo”. Auditoría Pública nº 46. 2008, pp. 79 y 80.

7.8.2 Que dicha acción u omisión se desprenda de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos.

Las STCu 27/1992, de 30 de octubre o la de 10 de julio de 1987 establecen la doctrina, según la cual:

Debe entenderse el término “cuenta” en el sentido más amplio posible como aquel documento – público o privado, según los casos- de índole contable, en el que constan, se registran o figuran con o sin valoraciones finales o ajustes numéricos, según técnicas habituales y generalmente normadas, operaciones relacionadas directa o indirectamente con la actividad económico financiera del sector público o de las personas físicas o jurídicas destinatarias de sus subvenciones o ayudas.

Pero, también como ya hemos señalado, el concepto de cuenta, servirá para acotar el ámbito de la responsabilidad contable, frente a la patrimonial, evitando que esta incida, en ámbitos que le están vedados, por el tantas veces citado principio de unidad jurisdiccional, se pone claramente de manifiesto en la STCu 4/1986, de 18 de abril, donde el Tribunal apunta que:

...el ámbito en que actúa la jurisdicción contable --con motivo u ocasión de las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, extendiéndose a los alcances de caudales o efectos públicos y a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión, como dice el artículo 15-.....Es decir, no significa este precepto (artículo 15) que sean las cuentas, con independencia de quienes las rinden y, lo que es más importante, de su responsabilidad, el objeto del enjuiciamiento, sino que lo que quiere decir, interpretado juntamente con el artículo 2.b) de la propia norma, es que la jurisdicción contable se ejerce, sí, respecto de las cuentas, pero de las cuentas en que aparezcan responsabilidades contables, y que no cualquier tipo de responsabilidad en que pudiera haber incurrido un gestor de efectos o caudales públicos podrá ser objeto de enjuiciamiento contable, sino única y exclusivamente aquella que aparezca o luzca en las cuentas que hayan rendido o deban rendir por razón de esa gestión, resulte o no cuentadante en el sentido estricto del término con que viene contemplado en el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria.

Para Cubillo,⁸⁵¹ dentro del concepto de cuenta, a efectos de su enjuiciamiento por el Tribunal de Cuentas, se incluye no sólo los estados contables, sino también la justificación documental que los soporta, como los expedientes administrativos que originan la anotación contable. Así la cuenta sirve, en opinión de Cubillo, como nexo de unión entre las dos funciones conferidas por la LOTCu, la función fiscalizadora y la jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, y permite entroncar el régimen regulador de la actividad económico financiera del Sector Público y su control, en algunos aspectos, con el derecho contable como disciplina jurídica autónoma.⁸⁵²

Para López López, cuenta es un conjunto de estados económico financieros que reflejan una situación patrimonial, que es lo que viene a coincidir con el 136 CE.⁸⁵³ También afirma que es el concepto contenido en el TRLGP y la diferente legislación autonómica relativa a sus haciendas públicas.⁸⁵⁴

Por ello, como señala Rosinyol i Vidal, desde la propia aprobación de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, la Sala de Justicia del mismo ha vinculado la exigencia de responsabilidad contable a que el menoscabo de los caudales, o el perjuicio económico se pudiera deducir, y tuviera su reflejo en las cuentas que los gestores de caudales públicos tienen, necesariamente, que rendir. Ahora bien, el Tribunal de Cuentas, y lo ha confirmado el Supremo, ha venido entendiendo el término cuentas de la forma más extensa posible.

Vuelve a aparecer aquí, el recurrente problema de la extensión de la jurisdicción contable por la excepción al principio de unidad jurisdiccional que implica el hecho de que la responsabilidad contable pueda ser enjuiciada por una jurisdicción distinta de la

⁸⁵¹ Para Cubillo, Es «cuenta» en este sentido, desde luego, la contabilidad y estados presupuestarios de la entidad pública contratante que, en su caso, reflejen las operaciones articuladas a través de los contratos, pero también lo serán los documentos que formen parte del expediente de contratación en los que luzcan los trámites y actuaciones gestoras concretas que resulten relevantes a los efectos de las posibles responsabilidades contables. Cubillo Rodríguez, Carlos. *La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público*. RECE, 2008, nº 30, p. 47.

⁸⁵² Cubillo Rodríguez, Carlos.: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, Ed. Comares 1999, p. 238.

⁸⁵³ López López, Juan Carlos “Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades”. *Revista española de control externo*, n.º 4, p. 80.

⁸⁵⁴ López López, Juan Carlos “Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades”. *Revista española de control externo*. nº 4, pp. 80 y 81.

contencioso- administrativa. En función de la extensión del concepto cuenta, se ampliarán más o menos los contornos de la jurisdicción contable. Esta doctrina fue recogida en el artículo 49.1, teniendo presente que el término “cuentas” no se restringe a las cuentas que son preceptivas en virtud de una norma, sino que puede serlo cualquier registro que pueda representar una prueba fehaciente del perjuicio económico.⁸⁵⁵

7.8.3 Que la acción u omisión suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate.

El artículo 38.1 de la LOTCu exige que la acción u omisión causante del menoscabo en los fondos públicos sea contraria a la Ley, es decir, que sea antijurídica, pero no cualquier tipo de antijuricidad, sino, que por el contrario, matiza el artículo 49 de la LFTCu, el incumplimiento queda circunscrito, en exclusiva a las leyes reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad aplicable a las distintas entidades que conforman el sector público, tal y como es definido en la LOTCu, o en su caso, a las entidades o personas receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.

Sin embargo, esta antijuridicidad no es general, sino que se acota a las leyes reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad que son aplicables a las Entidades del sector público, o, en su caso, a las entidades o personas receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.⁸⁵⁶

Estamos ante una cuestión de capital importancia para la responsabilidad contable de los interventores. Si consideramos la función interventora, como el control ejercido por el órgano que tiene encomendada esta función, la intervención, respecto de la conformidad con las normas presupuestarias, de competencia y sustantivas de las propuestas de actos administrativos que conllevan una aplicación al estado de gastos del presupuesto, estamos ante una de las claves para determinar la posible responsabilidad contable en que pueden incurrir los interventores.

855 Rosinyol i Vidal, Carles.: La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas,. Civitas. 2ª Ed. 1999, pp. 53-55.

⁸⁵⁶ Galán Sánchez, Rosa María. *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas. Instituto de Estudios Fiscales*, p. 82.

Estamos, es evidente, ante una de las claves para determinar la posible responsabilidad contable en que pueden incurrir los interventores, en el ejercicio de su función, pues si su función es la vigilancia del cumplimiento de las normas en materia económico financiera, en principio podemos afirmar que, para que exista responsabilidad del interventor en el ejercicio de sus funciones, aparte de los restantes requisitos, habrán de concurrir tanto la infracción del ordenamiento por parte de un tercero, como la omisión de control correcto, por parte del interventor en un supuesto que tenga encomendada la función interventora, y de acuerdo con las leyes que establecen el control y los elementos en que se basa su ejercicio.

En primer lugar abordaremos el problema desde la perspectiva general de la responsabilidad contable, para centrarnos después en cómo afecta a la que se puede predicar del interventor.

La necesidad de que la vulneración sea de las leyes reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad no se recogió en la LOTCu, sino en el artículo 49-1 de la LFTCu, que expresamente señala que la responsabilidad nace como 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, si bien la jurisprudencia del propio Tribunal de Cuentas, como p.e. las sentencias de la Sala de Justicia 4/1986, de 18 de abril ya lo venía exigiendo, al matizar que la antijuridicidad en materia contable, nace de la realización por parte del responsable, de la realización de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad.

De los artículos 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, se desprende, como afirma Pérez Tórtola,⁸⁵⁷ que no puede haber

⁸⁵⁷ Para Pérez Tórtola, En efecto, de los artículos 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, se desprende que no puede haber responsabilidad contable si no se ha producido una vulneración de alguna norma jurídica de contenido económico-financiero. Así se recoge también en una doctrina uniforme de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas desde su Sentencia de 30 de junio de 1992 hasta la actualidad.

Se trata de un requisito de la responsabilidad contable un tanto peculiar porque establece una exigencia de «especialidad» para un tipo de responsabilidad que no es sancionatoria, sino exclusivamente reparatoria, circunstancia que puede considerarse nada común en nuestro ordenamiento jurídico y que desde luego no aparece ni en la responsabilidad extracontractual general por daños del artículo 1.902 del Código Civil, ni en la responsabilidad patrimonial por daños al erario público del artículo 145 de la LRJPAC próxima LRJSP, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento

responsabilidad contable, sin vulneración de norma presupuestaria, que es un requisito específico de la responsabilidad contable.

La dicción del artículo 49-1 nos plantea dos primeras cuestiones básicas.

- a qué tipo de leyes se está refiriendo cuando habla de régimen presupuestario o de contabilidad

- si se debe interpretarse el término “leyes” en sentido formal, o bien se trata de normas de carácter general aunque carezcan del rango legal.

En cuanto a la primera pregunta, en nuestra opinión, la respuesta ha de ser, vista la jurisprudencia tanto del Tribunal de Cuentas como del Supremo, necesariamente amplia, y serían no sólo las que regulan la forma, características y contenido de los presupuestos de los diferentes entes públicos, sino también aquellas que regulan los elementos sustantivos del gasto público, que se contiene en los presupuestos de las distintas administraciones.

En este punto, dada la claridad legal es unánime, prácticamente, la doctrina que se pronuncia, entre otros, Giner Cortell,⁸⁵⁸ Navas Vázquez⁸⁵⁹ y Villanueva.⁸⁶⁰

Pascual García destaca que, en su opinión, desde la perspectiva de la función de enjuiciamiento contable sólo las infracciones de «las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad» pueden originar responsabilidades contables, a tenor del artículo 49 LFTCu, por el contrario, desde la perspectiva del control de legalidad un reparo u observación puede derivar de cualquiera «normas que afecten a la actividad económico-financiero».⁸⁶¹ Fortes García considera que son las que regulan la forma, características y contenido de los presupuestos de las distintas administraciones.⁸⁶²

Administrativo Común. Pérez Tórtola, Ana M^a. Transparencia y Tribunal de Cuentas. La responsabilidad contable y la futura normativa de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Revista española de control externo, 2012, n^o 42.

⁸⁵⁸ Cortell Giner, Robert, “Supuestos de responsabilidad contable”. Auditoría Pública n^o 50, pp. 51 y 59.

⁸⁵⁹ Navas Vázquez, Rafael. Nueva aproximación a la jurisdicción contable (Non nova, sed nove). Auditoría Pública, 2006, n^o 40, p. 37.

⁸⁶⁰ Villanueva Rodríguez, Ulpiano. “Notas sobre la responsabilidad contable”. Auditoría Pública, 2011, n.º 55, p. 24.

⁸⁶¹ Pascual García, José “Régimen jurídico del gasto público”. Ed. BOE, 2005 4ª edición, p.786.

⁸⁶² Fortes García, Ana Isabel. *La responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las administraciones públicas*. INAP. 2014, p. 366.

Así, por ejemplo la STCu de 28 de mayo de 2008, ya aludida, hace referencia a un pago indebido, como resultado de una aplicación incorrecta de las normas de retribuciones de empleados públicos y de cotización a la Seguridad Social.

La jurisprudencia contable, como vemos, también da una interpretación amplia de normativa *presupuestaria y contable*, lo que incluye, no tan sólo elementos como las Bases de ejecución del presupuesto, en el caso de las administraciones locales, como reconoce la Sentencia 14/2003, del Tribunal de Cuentas, sino también las normas estatutarias de una sociedad mercantil pública, según la de 18 de noviembre de 2010.

Por lo tanto, en cuanto a lo que haya de entenderse por leyes reguladoras del régimen presupuestario, como vemos, ni desde la doctrina ni desde la jurisprudencia, ofrece duda alguna que lo son aquellas que regulan la forma, características y contenido de los presupuestos de los diferentes entes públicos, así como su ejecución. Sala Sánchez es del parecer de que la responsabilidad contable nacerá, sólo de aquellas las infracciones legales que puedan, asimismo, conceptuarse como “contables”, y estas serán en las específicamente contempladas como tales en la LGP, en las Leyes de Presupuestos de cada año y en cualquier otra norma con rango de ley que regule la contabilidad a que están sujetas las entidades integrantes del sector público o los perceptores de créditos, avales o ayudas procedentes de dicho sector.⁸⁶³

Sin embargo, en las últimas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo, ya hemos visto que no toda vulneración de una ley en la que se regulen aspectos que tienen que ver con el régimen presupuestario genera responsabilidad contable. Aprovecharemos para tratar la cuestión en cada caso concreto cuando abordemos la responsabilidad del interventor por los distintos tipos de procedimientos de gastos e ingresos.

La respuesta al segundo problema, qué debemos entender por “ley “tampoco es simple. Para Casana,⁸⁶⁴ si bien el artículo 49.1 LFTCu matiza que las leyes infringidas han ser las reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad, pueden adoptarse diferentes posturas al interpretar el término "ley" o "leyes", y no es una cuestión baladí, dada la especial trascendencia que tienen las normas reglamentarias en materia de

⁸⁶³Sala Sánchez, Pascual. “La Constitución, la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de funcionamiento” (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley orgánica 2/1982). Revista española de control Externo, 2011, nº 37, p.115.

⁸⁶⁴ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF, 2005, p 104.

contabilidad, por ello, a su juicio, el término "leyes" que emplea el artículo 49.1 LFTCu incluye no sólo a las leyes en sentido formal, sino también en sentido material, lo que incluiría a los reglamentos, opinión que también comparte Rosinyol.⁸⁶⁵ Para Casana, esta interpretación tiene su apoyo en el artículo 43 LOTCu, que al definir quiénes son responsables subsidiarios se refiere al incumplimiento de las obligaciones atribuidas por las leyes o reglamentos. Por contra, el artículo 42 de la citada LOTCu, cuando define quiénes son los responsables directos, no hace referencia alguna a la infracción reglamentaria. Para Navas Vázquez, la responsabilidad es también independiente del rango de la norma.⁸⁶⁶

Casana,⁸⁶⁷ no obstante, partiendo de la regulación de las responsabilidades subsidiarias, tanto en la LOTCu como en la LFTCu, concluye, que de admitirse esta tesis, llegaríamos a resultados contrarios a la equidad. Dado que los supuestos de responsabilidad subsidiaria no son autónomos, dependen, para poder ser exigidos, que no haya podido hacerse efectiva la responsabilidad directa, y a diferencia de la responsabilidad directa, implican una actuación negligente, no culposa, ni dolosa. Si el responsable directo infringió una norma con rango de ley, de forma culposa o dolosa, habrá lugar a la exigencia de responsabilidad contable directa. Por el contrario, si infringió una norma reglamentaria, al no poder reclamarse la directa, se exigirá responsabilidad subsidiaria, aunque sea de forma, simplemente negligente. Esta conclusión, no la cree aceptable, de acuerdo a la lógica jurídica.

Este planteamiento hace muy difícil admitir que existan dos conceptos distintos de infracción contable, uno por infracción de ley, y otro que nazca de la simple infracción reglamentaria. Aquí Casana introduce el principio de tipicidad, que es recogido tanto en la LOTCu como en la LFTCu, y por ello al menos en su diseño genérico, la acción ha de ser contraria a una ley en sentido formal, aunque desarrollo de las leyes reguladoras de la contabilidad pública pueda hacerse a través de una norma reglamentaria.

⁸⁶⁵ Rosinyol i Vidal, Carles: La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas. Editorial Civitas. 2ª. Edición. 1999, pp. 38 y 39.

⁸⁶⁶ Navas Vázquez, Rafael. "Nueva aproximación a la jurisdicción contable" (Non nova, sed nove). Auditoría Pública, 2006, nº 40, p. 37.

⁸⁶⁷ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF. 2005, p. 103.

Parte Casana del principio de que la obligación de observar una determinada conducta ha de estar recogida en una ley,⁸⁶⁸ entiende que la antijuridicidad en la infracción contable está sujeta a lo que denomina una reserva de ley relativa.⁸⁶⁹ Todo ello porque la acción u omisión habrá de ser contraria a la conducta exigible fijada con arreglo a una ley, fundamentalmente la LGP y las Leyes de Hacienda Pública de las Comunidades Autónomas, aunque el desarrollo concreto se haga en normas de carácter reglamentario. La tesis defendida por Casana, es decir, que la antijuridicidad en lo contable exige sólo una reserva de ley relativa, parece que es admitida por la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, si bien con alguna excepción. Es cierto que en algunas resoluciones del Tribunal de Cuentas la normativa infringida por la acción constitutiva de la responsabilidad es de rango legal, y no reglamentario. Así, la Sentencia de la Sala de Apelación 15/1992, de 29 de julio, señala que estas leyes son las de "carácter contable", cuales son las reguladoras del régimen presupuestario y contable público". Entre otras, la STCu 10/1999, de 30 de julio, señala que *la responsabilidad contable exige la existencia de una infracción del ordenamiento jurídico presupuestario y de la contabilida ... , en especial el Texto Refundido de la Seguridad Social,...*

Casana constata que en la jurisprudencia por él estudiada no se encuentra ninguna resolución, en la que el Tribunal de Cuentas afirme que para la existencia de una infracción contable sea necesario que se incumpla un precepto con rango de ley, y que no es suficiente la inobservancia de una norma reglamentaria, si bien, en la mayoría, de las sentencias, el Tribunal de Cuentas reconoce la existencia de responsabilidad por vulneración conjunta de los preceptos legales y reglamentarios.⁸⁷⁰ En su opinión, la simple infracción de una norma reglamentaria no es suficiente para fundar la existencia de responsabilidad.⁸⁷¹

⁸⁶⁸ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF. 2005, p.104.

⁸⁶⁹ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF. 2005, p. 104.

⁸⁷⁰ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF. 2005, p.104.

⁸⁷¹ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF. 2005, p.105.

Aquí no podemos evitar hacer mención al papel que juegan las Bases de ejecución del presupuesto, y si las hemos de considerar norma presupuestaria, a los efectos de la determinación de la existencia o no de responsabilidad contable.

El artículo 9.1 del RD 500/90 al dar potestad *la adaptación de las disposiciones generales en materia presupuestaria a la organización y circunstancias de la propia Entidad y de sus Organismos autónomos, así como aquellas otras necesarias para su acertada gestión* está dando, a nuestro juicio, la carta de naturaleza de norma presupuestaria.

7.8.4 Que exista una relación de causalidad entre la acción u omisión y el daño efectivamente producido.

Un principio común en materia de responsabilidad, es que entre la acción u omisión y el daño medie una relación de causalidad. No es ajena a este planteamiento la responsabilidad contable.

La necesidad de este nexo causal se recoge en los artículos 38 de la LOTCu y 49 de la LFTCu. La existencia de relación causal adecuada entre el hecho u omisión del responsable y el daño causado es requisito necesario de la responsabilidad civil y se considera como uno de los pilares de la responsabilidad, como señala el Tribunal Supremo (STS de 17 de diciembre de 1988), imprescindible relación de causalidad que ha de acreditarse. El Tribunal de Cuentas sigue al Supremo en esta línea jurisprudencial, sosteniendo que para que haya responsabilidad contable la conducta del sujeto infractor tiene que estar *involucrada en un devenir causal que lleve a la producción del perjuicio de los caudales o efectos públicos*.

Según Sala Sánchez, la infracción legal, el menoscabo en los caudales los dos elementos que componen la responsabilidad contable, han de estar unidos entre sí de modo que uno sea la causa y el otro el efecto, ligados por una relación de causa a efecto, cuyas incidencias pueden modificar, y aun excluir, la responsabilidad contable.⁸⁷²

La concurrencia ante unos daños de la existencia de un nexo causal, difícilmente puede definirse *a priori*, pues no estamos, sino ante un concepto indeterminado que es

⁸⁷² Sala Sánchez, Pascual. La jurisdicción contable. Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva "Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España". Revista española de control externo, 2005, nº 21, p. 115.

necesario concretar. El Tribunal Supremo, en la STS de 26 de septiembre de 1998 plasma la dificultad del problema, puesto que cuando se produce un daño, este normalmente no es el efecto de una sola causa, sino más bien como el resultado de un complejo de diversos hechos y condiciones que pueden ser autónomos entre sí o dependientes unos de otros, dotados sin duda, individualmente considerados, en mayor o menor medida, de un cierto poder causal. El problema es fijar qué hecho o condición, puede ser considerado como relevante por sí mismo para producir el resultado final. Además habría que añadir los problemas derivados de la concurrencia de culpas

Para resolver la dificultad de acreditar la relación causa efecto, la doctrina civilista ha discutido sobre diversas teorías,⁸⁷³ siendo las más conocidas las de la *conditio sine qua non* o teoría de la equivalencia, según la cual, se han de tener en cuenta todas las causas posibles, y valorar su gradual participación, salvo que una de ellas sea lo suficientemente intensa como para absorber a las otras; la teoría de la causa próxima, según la cual se ha de atender a la proximidad de los acontecimientos que precedieron al daño; la teoría de la causa adecuada, que se centra en el grado de participación de cada uno de los hechos en el resultado que son las clásica; la de la causalidad probabilística; la teoría de la condición preponderante y la teoría de la causa eficiente.

La STS de 29 de mayo de 1999, ha formulado una declaración de carácter general sobre la relación de causalidad, a cuyo efecto dice:

Para la determinación de la existencia de la relación o enlace preciso y directo entre la acción u omisión - causa- y el daño o perjuicio resultante efecto-, la doctrina jurisprudencial viene aplicando el principio de la causalidad adecuada, que, dice la STS de 31 de enero de 1992, <<exige la determinación de si la conducta del autor del acto, concretamente la conducta generadora del daño, es generalmente aceptada para producir un resultado de la clase dada, de tal manera que si la apreciación es afirmativa, cabe estimar la existencia de un nexo causal que da paso a la existencia de responsabilidad, así como que la orientación jurisprudencial viene progresiva y reiteradamente decantándose por la aceptación de la teoría de la causalidad adecuada, consecuencia de la expresión de una necesaria conexión entre el antecedente (causa) y

⁸⁷³ Castán Tobeñas, José. Derecho civil español, común y foral. v.IV. *Derecho de obligaciones. Las particulares relaciones obligatorias*. Editorial Reus. Madrid, 1977, p. 905.

una consecuencia (efecto), también es de apreciar que tales doctrina y orientación jurisprudencial sólo afectan al módulo cuantitativo responsabilizador cuando la causa originaria alcance tal trascendencia que haga inoperante cualquier otra incidencia, así como esta no sea generante de una causa independiente>>; deberá valorarse en cada caso concreto, si el acto es antecedente del que se presenta como consecuencia necesaria, el efecto lesivo producido, no siendo suficientes las simples conjeturas o la existencia de datos fácticos que por una mera coincidencia induzcan a pensar en un interrelación de esos acontecimientos, sino que es preciso la existencia de una prueba terminante relativa al nexo entre la conducta del agente y la producción del daño, de tal forma que se haga patente la culpabilidad que obliga a repararlo.

El Tribunal de Cuentas, al igual que el Supremo, no ha sido unívoco, y aplica, según el caso, distintas teorías del nexo causal, consciente de que normalmente a la producción del hecho dañoso no ha concurrido una sola causa, sino que es producto de un complejo de hechos y que debe tenerse en cuenta una serie de factores. Como señala Castán Tobeñas, *un daño proviene siempre, de hecho, de múltiples causas.*⁸⁷⁴

Al final, al margen de las distintas teorías, queda al arbitrio de los tribunales la apreciación de la existencia o no de nexo causal, y la influencia de la condición sobre el daño, partiendo, como afirma Castán *mas que de teorías abstractas, del criterio que encada caso concreto, pueda conducir a una solución justa.*⁸⁷⁵

Entrando los requisitos del nexo causal tal y como se ha planteado por la jurisprudencia contable, el Tribunal de Cuentas, en Sentencia de 30 de septiembre de 1999 deja sentado:

Que es preciso determinar si la concurrencia del daño era de esperar en la esfera normal de los acontecimientos, o si, por el contrario, queda fuera de ese posible cálculo, de tal forma que en el primer caso existiría una causa adecuada a la producción del daño, que serviría de fundamento del deber de indemnizar.

⁸⁷⁴ Castán Tobeñas, José. *Derecho civil español, común y foral. v.IV. Derecho de obligaciones. Las particulares relaciones obligatorias.* Editorial Reus. Madrid, 1977, p. 905.

⁸⁷⁵ Castán Tobeñas, José. *Derecho civil español, común y foral. vol.IV. Derecho de obligaciones. Las particulares relaciones obligatorias.* Editorial Reus. Madrid, 1977, p. 905.

Como vemos, no podía ser de otra manera, enmarca el Tribunal de Cuentas, dentro del concepto general de responsabilidad, el caso concreto de la responsabilidad contable, aceptando la necesidad del enjuiciamiento concreto de cada caso, para determinar si se aprecia la relación causa efecto entre un acto u omisión y un perjuicio a los fondos públicos.

7.8.5 Que el menoscabo sea efectivo, evaluable económicamente, e individualizado con relación a determinados caudales o efectos públicos.

El presupuesto fáctico, *la conditio sine qua non* de cualquier tipo de responsabilidad en nuestro derecho, y por lo tanto también de la de la responsabilidad contable, es el daño evaluable económicamente. Como afirma Cortell Giner,⁸⁷⁶ si sólo se da una antijuridicidad formal, en el sentido de infracción de la normativa presupuestaria o contable, pero falta la antijuridicidad material, es decir, la producción de un menoscabo en los caudales o efectos públicos, dado que estamos ante un tipo de responsabilidad reparatoria, y no sancionadora, no hay lugar a que se declare la responsabilidad contable.

La LFTCu, como en tantos otros aspectos delimitó el contenido del menoscabo, que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 59, *ha de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a determinados caudales o efectos.*

La jurisprudencia contable ha interpretado que para poder considerar que el daño ha sido efectivo, este ha debido producirse, no considerando, por tanto el posible daño meramente potencial, por lo que quedan fuera del resarcimiento los daños eventuales o posibles. También han de quedar claramente al margen de la responsabilidad contable los daños morales. La Sentencia de de 18 de noviembre de 2010, señala que las meras expectativas de beneficio no constituyen un daño real y efectivo como requisito de la responsabilidad contable, o la Sentencia 1/2011 de 1 de marzo, donde recuerda que:

⁸⁷⁶ Cortell Giner, Robert P. “La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales”. Revista española de control externo.2000, n.º4, p.106.

“la mera especulación sobre la posibilidad de haber obtenido un precio mejor no es motivo con fuerza jurídica suficiente para que se pueda considerar producido un daño real y efectivo en el Patrimonio público. Así lo tiene dicho esta Sala de Justicia en Auto de 22 de septiembre de 2005 en el que afirma que la posibilidad de haber conseguido un precio mejor en un contrato público no es suficiente para admitir que se haya producido un daño al erario público generador de responsabilidad contable pues el tipo de menoscabo que se exige para que se pueda declarar este tipo de responsabilidad, tiene que ser real y efectivo, “ no un perjuicio potencial basado en una mera expectativa o ganancia contingente, conocido en la Jurisprudencia civil como sueños de ganancia o sueños de fortuna”. Además, ha de ser un daño evaluable económicamente, lo que es consustancial al carácter indemnizatorio de este tipo de responsabilidad; y el requisito de que sea individualizado en relación a determinados caudales y efectos públicos, implica la concreción de los mismos en relación con la cuenta en la que deben lucir.

7.8.6 Que esté marcada por una nota de subjetividad, dolo culpa o negligencia

Esta cuestión también la hemos abordado parcialmente al tratar de la relación de causalidad y lo volveremos a hacer al hablar de las clases de responsabilidad, por lo que nos centraremos ahora, en el núcleo del problema.

En primer lugar recordar que la Sentencia 15/1998, de 25 de septiembre consideró que no sólo se puede incurrir en responsabilidad contable directa por acción, sino también por omisión, cuando no se desarrolla la actividad propia de los cometidos de la función que se tiene encomendada, lo que hubiera evitado los daños y perjuicios sufridos por los caudales y efectos públicos.

Aunque, como ya hemos visto, en nuestro derecho existen ciertos supuestos de responsabilidad objetiva, la regla general es la subjetiva, y por lo tanto es un tipo de responsabilidad en que se exige que el comportamiento doloso, culpable, o cuando menos, negligente de la persona responsable para exigirle la reparación del daño causado.

También es así, en el caso de la responsabilidad contable. Aunque, en algún caso el Tribunal de Cuentas, ha parecido tender la Sala de Justicia a la imputación objetiva del resultado, por la vía indirecta del análisis del elemento subjetivo de la culpabilidad, ha considerado no admisibles la tesis de la responsabilidad objetiva. En este sentido, como

p.e. en la STCu13/2007, de 23 de julio que indica que la evolución jurisprudencial en esta materia ha ido desplazando cada vez más la prueba de la culpa a la prueba del nexo causal, ya que la existencia de la culpa se subsume en la causa del daño; y ello, siguiendo al Tribunal Supremo que, entre otras en la sentencia de 9 de octubre de 2000, afirma que “la persona que causa el daño, lo hace por dolo o por culpa, pues de no haber una y otra, no había causado –nexo causal- el daño, lo cierto es que no faltan ejemplos contundentes del carácter subjetivo de la responsabilidad contable, como en el caso de la STCu 17 de noviembre de 2001, en la que sin ambages rechaza la imposibilidad de valorar las circunstancias que concurren en quienes participan que la acción generadora del daño, porque, de hacerlo así, supondría aceptar una interpretación de las normas reguladoras de la responsabilidad contable que acercaría esta institución a una concepción objetiva de la misma, interpretación, por lo tanto, en la que se prescindiría del conjunto de circunstancias y concausas que puedan darse, y de hecho se dan, que permiten moderar los efectos de la negligencia de los gestores no directamente responsables del perjuicio causado a los fondos públicos..

Sala Sánchez, rechaza rotundamente la posibilidad de transformar en objetiva la responsabilidad contable, pues para él, la culpabilidad es consecuencia directa de la naturaleza de la responsabilidad contable, que no es responsabilidad objetiva, a diferencia de lo que ocurre con la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública.⁸⁷⁷

El estereotipo de conducta correcta en nuestro ordenamiento jurídico es la prevista en el artículo 1104 del Código Civil, el estereotipo del buen padre de familia, estándar

⁸⁷⁷ En opinión de Sala, en realidad, el tema de la culpabilidad es consecuencia directa de la naturaleza de la responsabilidad contable. Esta no es responsabilidad objetiva, a diferencia de lo que ocurre con la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, que, con arreglo a lo establecido en el artículo 106.2 de la Constitución, 40 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y 121 de la de Expropiación Forzosa, no parten de que la conducta del autor se haya producido con vulneración jurídica, sino solamente de que el detrimento patrimonial a indemnizar sea antijurídico en el sentido de que el sujeto que lo sufre no tenga el deber jurídico de soportarlo. Sala Sánchez, Pascual. La jurisdicción contable. “Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España”. Revista española de control externo, 2005, nº 21, p. 111.

jurídico de conducta por excelencia en general en los ordenamientos de tradición romana desde hace siglos.⁸⁷⁸

Al tratar de la responsabilidad civil de los profesionales hemos dicho que se requería un plus sobre la general, pues como señala el Tribunal Supremo, la diligencia a que hace referencia el artículo 1.104 del Código civil es un modelo de diligencia general, y no uno especializado o profesionalizado.

¿Podemos predicar que este plus es exigible también de las personas incluidas en el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable ? La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en sentencia de diez de diciembre de dos mil doce, resumiendo su jurisprudencia anterior, lo afirma de manera inequívoca:

Teniendo en cuenta que, conforme a esta consolidada jurisprudencia, se exige al gestor de fondos públicos “una especial diligencia” o una “diligencia específica más alta de la reglada”, que ha de llegar al “agotamiento de la diligencia”, más allá incluso del “puntual cumplimiento de las precauciones legales o reglamentarias y de las aconsejadas por la técnica, si todas ellas se revelan insuficientes para la evitación del riesgo”, la Sala considera que si la demandada Sra. G. S. hubiese mantenido en su actuación este nivel de diligencia, habría podido evitar cualquier error sobre la falta de cobertura legal del pago

Como vemos, la jurisprudencia contable, no sólo exige la diligencia prevista en el artículo 1104 del Código Civil, sino que acepta el principio del “agotamiento de la diligencia”, más allá incluso del “puntual cumplimiento de las precauciones legales o reglamentarias.

Ahora bien, estas cautelas son exigibles no para todas las personas y en todas las circunstancias. Por ello Cubillo Rodríguez habla de la necesidad de analizar cada caso concreto.⁸⁷⁹

⁸⁷⁸ En agosto de 2014 Francia ha eliminado la referencia al buen padre de familia del Código civil y otra legislación a través de la aprobación de la Loi n° 2014-873 du 4 août 2014 pour l'égalité réelle entre les femmes et les hommes, sustituido por «lo razonable»

⁸⁷⁹ Cubillo Rodríguez, Carlos. *La diligencia exigible en la gestión de los caudales públicos. Seminarios 1994-1995*. Tribunal de Cuentas, p. 151.

La STCu veintinueve de mayo de dos mil trece, abunda en el mismo sentido, pero da un paso más, e introduce la culpa levísima:

Tradicionalmente nuestra doctrina ha aceptado la dialéctica tripartita de culpa leve, grave o muy grave, como parámetros de medida de la omisión de la diligencia debida. Así, sería predicable la existencia de culpa leve en un comportamiento que prescinde de las cautelas que no le eran exigibles y que sólo una persona muy reflexiva y prudente hubiera adoptado ante una determinada situación, pudiendo llegar a ser calificada de levísima en los casos en que sólo alguien extremadamente cauto e inusualmente previsor hubiera adoptado las medidas que finalmente habrían evitado el daño.

La negligencia grave nos sitúa en el contexto del descuido inexcusable en personas que por razón de su formación, conocimientos, experiencia, responsabilidades encomendadas deberían haber observado una serie de precauciones en su actuación de asequible adopción, que, en su caso, habrían enervado el daño producido. El incumplimiento de los deberes profesionales o el descuido en el desempeño del trabajo para el que se es capaz se sitúa claramente en la esfera de culpa grave.

Lo cierto es que el Alcalde debió haber desarrollado su función como ordenador de pagos conforme a los cánones de diligencia cualificada que exige la garantía de integridad de los caudales públicos. Pero la conducta del apelante no se ajustó a este nivel de diligencia profesional exigible sino que, muy al contrario, lo vulneró de forma grave al dar lugar a un daño en los caudales públicos por la ordenación de unos pagos que carecían de título justificativo para ello, por no haberse adoptado acuerdo alguno por el Pleno de la Corporación local. Esta forma de actuación implica negligencia grave de acuerdo con la doctrina de esta Sala expuesta en resoluciones como la Sentencia 4/2006, de 29 de marzo, que exige al gestor de fondos públicos “el agotamiento de la diligencia” y la evitación del daño.

La sentencia en este mismo sentido ahonda en la misma posición, y por no agotar la diligencia, pese a que el secretario-interventor del Ayuntamiento, no opuso reparo, considera responsable contable directo al alcalde, con base al principio del agotamiento de la diligencia.⁸⁸⁰

⁸⁸⁰ Uno de los Consejeros formula voto particular, cuya argumentación básica es la siguiente.

Tradicionalmente nuestra doctrina ha aceptado la dialéctica tripartita de culpa leve, grave o muy grave, como parámetros de medida de la omisión de la diligencia debida.

Entiende el Tribunal, reiterando su doctrina anterior, por toda sentencia de 28 de mayo de 2008, que «el posible incumplimiento de sus obligaciones por parte de otros no puede constituir justificación para que se dejen de atender las propias». Considera que el Alcalde debió haber desarrollado su función como ordenador de pagos conforme a los cánones de diligencia cualificada que exige la garantía de integridad de los caudales públicos y que, por contra, su conducta no se ajustó a este nivel de diligencia exigible, lo que implica negligencia grave de acuerdo con la doctrina del Tribunal, expuesta en resoluciones como la Sentencia 4/2006, de 29 de marzo, que exige al gestor de fondos públicos “el agotamiento de la diligencia” y la evitación del daño. Afirma, además, que esta negligencia así apreciada se asocia a la concreta conducta de gestión desarrollada por el alcalde, por lo que es independiente de las tareas encomendadas al Interventora.

Ahora bien, ¿cuál ha de ser la diligencia principal de un alcalde, si no la de aceptar el informe y fiscalización del secretario-interventor? ¿Acaso debe ir más allá en su diligencia?

Creemos que el agotamiento de la diligencia no es fácilmente exigible, en concreto de las autoridades locales. La legislación local, por expresa decisión del legislador es enormemente presidencialista, lo que hace que un alcalde de un municipio de unos

Pues bien, partiendo de lo expuesto, si el ejercicio del cargo de Alcalde-Presidente del le imponía una especial diligencia en el cumplimiento de las obligaciones que le correspondían como gestor de fondos públicos, no es menos cierto que, como anteriormente se ha indicado, esa diligencia en el ámbito contable debe ser la adecuada a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar. un municipio de 6.000 habitantes, para cuyo desempeño no se exigía una especial preparación técnico-jurídica que no se disponía, de servicios técnicos, y se contaba sólo con la fiscalización de la interventora

A mayor abundamiento, a DON E. I. R. L., en el ejercicio de sus funciones como Alcalde, a diferencia de la Interventora Municipal, no se le podían exigir conocimientos técnicos específicos como el contenido de los proyectos exigido en el artículo 51 de la Ley Foral 10/1998, conocimientos que, en virtud de su preparación y de sus funciones, le eran exigibles a la codemandada, quien, sin embargo, no hizo reparo alguno a la ordenación del pago cursado.

.../...

Por tanto, discrepo del criterio mayoritario mantenido por la Sala, al considerar que DON E. I. R. L., en su actuación, no incurrió en negligencia grave, circunstancia que obligaría a la exención de la responsabilidad contable directa declarada al mismo en la sentencia de instancia. En otro supuesto, se iría a una responsabilidad objetiva por daños, que no es recogida, en modo alguno, en el artículo 49 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, del Tribunal de Cuentas. En circunstancias similares, esta Sala de Justicia ha venido pronunciándose sobre la exoneración de la responsabilidad contable declarada en la primera instancia por falta de negligencia grave en la conducta de los demandados (entre otras, Sentencias 1/2002, de 5 de febrero, 11/2004, de 6 de abril, 24/2005, de 1 de diciembre, 15/2006, de 24 de julio, y 11/2008, de 28 de mayo).

50.000 habitantes, ya deba firmar una ingente cantidad de documentos, muchos de ellos con un trasfondo de enorme complejidad jurídica y técnica. A ello une sus funciones representativas, lo que exige la asistencia a numerosos eventos, y las inevitables reuniones con vecinos. Esto hace materialmente imposible que pueda sopesar a fondo todos y cada uno de los documentos que firma, licencias de obras, contratos, expropiaciones, subvenciones, ayudas sociales, declaraciones de ruina sino que, por el contrario, la diligencia de un buen padre de familia, que ejerce el cargo de alcalde, se debe agotar, en la aceptación de los informes de los funcionarios encargados y de la fiscalización de los interventores, y sólo cuando se aparta de ellos, en nuestra opinión, acredita falta de diligencia, y, entonces sí, debe asumir la correspondiente responsabilidad.

Respecto del interventor, si el reparo se ha de basar, tal y como se dispone en el artículo 154 de la LGP y el 15 del RD 2188/95, que dispone que los reparos deberán ser motivados con razonamientos fundados, en las normas en las que se apoye el criterio sustentado y deberán comprender todas las objeciones observadas en el expediente, ¿cuál ha de ser la diligencia del interventor ?, ¿debe ir más allá, de lo estrictamente legal e introducir cuestiones de conveniencia o de oportunidad ?.

A nuestro juicio, la diligencia del interventor se agota con el análisis de la legalidad, y, puesto que su reparo se ha de basar en un precepto legal infringido, el control legal es la base y límite de su función, sin que pueda ir más allá.

En todo caso, se ha de señalar, como hemos visto antes en la STCu13/2007, de 23 de julio que la evolución jurisprudencial va desplazando cada vez más la prueba de la culpa a la prueba del nexo causal, suponiendo que la existencia de la culpa queda subsumida en la causa del daño, lo que inevitablemente tiende a objetivar la responsabilidad contable.

7.9 ACCIONES QUE GENERAN RESPONSABILIDAD CONTABLE

Como dijimos anteriormente, el legislador, consciente o inconscientemente, ha regulado también de forma doble, y en algunos de sus elementos diferente, la responsabilidad contable, lo cual, vuelve a originar problemas interpretativos.

Ni la LOTCu ni la LFTCu nos dan un concepto concreto de las infracciones que generan responsabilidad contable, si bien, dentro del mismo podemos distinguir diversas categorías, diferenciando los supuestos de alcance, de los de malversación, y un tercer grupo compuesto por otros supuestos diferentes a éstos, pero que quedarían incluidos en la definición genérica de responsabilidad contable. Esta clasificación tiene unas importantes consecuencias procesales pues, mientras que las infracciones constitutivas de alcance y malversación son objeto de los procedimientos de reintegro por alcance, los restantes supuestos son conocidos a través del juicio de cuentas.

La LFTCu, tan sólo nos ofrece un concepto genérico de responsabilidad contable, el previsto en el artículo 49, que como ya hemos citado en diversas ocasiones, abarca, si exceptuamos a los perceptores de subvenciones, las pretensiones de responsabilidad que, se desprendan de las cuentas que deben rendir todos los tienen a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, cuando se deduzcan contra los ellos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, den lugar menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad. Posteriormente, diferencia los supuestos de alcance, de los de malversación, en el artículo 72, entendiéndose por alcance el 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 obligadas a rendirlas y malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que esta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo. Como vemos el concepto de alcance es mucho más amplio que el de malversación.⁸⁸¹

Posteriormente un tercer grupo compuesto por los supuestos diferentes a los dos citados, pero que quedarían incluidos en la definición genérica de responsabilidad contable.

La importancia de la clasificación deviene, como afirma Fortes, en importantes consecuencias procedimentales pues, mientras que los alcances y malversaciones son

⁸⁸¹ Teré Pérez, Alejandro. “El tratamiento de los incumplimientos normativos y de las responsabilidades en los informes de auditoría pública”. Auditoria Pública, 2009, n° 48, pág. 56.

objeto de los procedimientos de reintegro por alcance, los restantes supuestos son objeto de los juicios de cuentas.⁸⁸²

Esto es así, ya que, dada la redacción de los artículos 41 LOTCu y 180.1 y 2 de la LGP en los supuestos originarios de responsabilidad contable, distintos de los de alcance y malversación, la responsabilidad contable podrá ser exigida también en vía administrativa, a través del correspondiente expediente administrativo instruido al posible responsable.

Martínez Lago define los supuestos previstos en la LGP (en realidad por la fecha se refiere a su equivalente el TRLGP) acciones u omisiones culpables que dan lugar a la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública⁸⁸³ Medina destaca como la jurisprudencia ha venido interpretando de forma integrada y sistemática ambas regulaciones.⁸⁸⁴

Como resumen podemos decir que en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas quedan definidos los dos principales supuestos de la responsabilidad contable, como son el alcance y la malversación.

Para la LGP, los hechos que pueden generar responsabilidad son los siguientes:

- a) *Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de los fondos públicos.*
- b) *Administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro.*
- c) *Comprometer gastos, liquidar obligaciones 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 reintegrables, de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta ley.*

⁸⁸² Fortes García, Ana Isabel. *La responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las administraciones públicas*. INAP. 2014, p. 380.

⁸⁸³ Martínez Lago, Miguel Ángel, *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex 1992. p. 350.

⁸⁸⁴ Medina Gujarro, Javier. "Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas". *Revista española de control externo*. 1999, n.º , p.120.

e) No justificar la inversión de los fondos a los que se refieren los artículos 78 y 79 de esta ley y la Ley General de Subvenciones.

f) Cualquier otro acto o resolución con infracción de esta ley, cuando concurran los supuestos establecidos en el artículo 176 de esta ley.

Ya aludimos anteriormente a que, según Pascual García, ambas normativas se complementan.⁸⁸⁵ Para Fortes, la LGP, en el artículo 176, recoge el principio general de responsabilidad, de acuerdo al cual los servidores público, en general, que por dolo o culpa graves adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de la LGP, estarán obligados a indemnizar a la Hacienda Pública estatal o, en su caso, a la respectiva entidad a la que sirvan, por los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquellos, y ello, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder. Sentado este principio general, en el artículo 177.1 realiza una descripción más completa que la normativa de la jurisdicción contable del resto de supuestos constitutivos de responsabilidad.⁸⁸⁶

Álvarez Martín destaca que la LGP no es aplicable a las administraciones distintas de la estatal.⁸⁸⁷ No obstante, en este concreto aspecto, el Tribunal Supremo y el de Cuentas, han aplicado en múltiples ocasiones a supuestos relativos a la administración local, los preceptos de la LGP.⁸⁸⁸ Martínez Lago crítica el hecho de incluir una cláusula de *numerus apertus*, por contraria al principio de tipicidad.⁸⁸⁹

Las infracciones constitutivas de alcance o malversación son los supuestos más típicos que generan responsabilidad contable, y por ello, la mayor parte de las Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas son relativas a supuestos de alcance. Tal vez por ello, en la jurisprudencia del Tribunal de Cuenta se inició interpretación expansiva del concepto de alcance que responde, según Cortell Giner, a dos razones

⁸⁸⁵ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición, p.859.

⁸⁸⁶ Fortes García, Ana Isabel. *La responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las administraciones públicas*. INAP. 2014, p. 380.

⁸⁸⁷ Álvarez Martín, Juan Antonio. *La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos*. Ed. Bayer 2006, p. 149.

⁸⁸⁸ Por todas, la STS 8506/2012.

⁸⁸⁹ Martínez Lago, Miguel Ángel, *Manual de derecho presupuestario*. Ed Colex 1992. p. 352.

fundamentales: en primer lugar, evitar que surjan cuestiones prejudiciales que pudieran obligar a suspender el procedimiento jurisdiccional contable hasta que exista sentencia firme penal; y en segundo lugar, las limitaciones en el acceso a la jurisdicción contable que la LFTCu, introduce para aquellos supuestos distintos al alcance y malversación, ya que el juicio de cuentas sólo puede incoarse a la vista del resultado de una fiscalización.⁸⁹⁰

No obstante, las varias veces citada STS de veintiocho de Noviembre de dos mil doce, corrige esta tendencia expansiva realizada por el Tribunal de Cuentas del concepto de alcance, para tratar de encajarlo en límites más estrictos, sin que todo pago indebido, pueda considerarse alcance.

El Supremo acota el concepto de alcance a la propia definición que se hace del mismo en el artículo 72.1 de la LFTCu y como afirma con rotundidad en la sentencia en el sentido estricto de " 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".

Más adelante trata de dar un concepto más fácilmente asimilable y define, como el mismo señala *en términos sencillos* alcance es cualquier saldo en contra que pueda resultar de la liquidación de las cuentas a los empleados que, por razón de su cargo, manejan fondos o efectos públicos.

7.10 EL ALCANCE

a) Concepto de alcance

Vistos los problemas planteados, hemos de hacernos una pregunta, ¿Qué es un alcance? Según el artículo 72 LFTCu⁸⁹¹ un alcance es el saldo deudor injustificado de una cuenta, bien por la ausencia de numerario o bien por la falta de justificación en las cuentas, que han rendir las personas que tienen a su cargo el manejo de caudales o

⁸⁹⁰ Cortell Giner, R.P.: "Supuestos de responsabilidad contable". Auditoría Pública, 2010, n.º.50, p. 56.

⁸⁹¹ Jaldo pone de manifiesto que el concepto de alcance es más amplio en la LFTCu, que en la LGP. Jaldo Ruiz-Cabello, José Antonio. "La determinación de la responsabilidad civil y contable por delito económico en el ámbito militar". Revista española de derecho militar, 2011, n.º 98, p. 213.

efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas. La contundencia del artículo hace que la doctrina apenas se pronuncie, salvo para citarlo textualmente.⁸⁹²

Cortell Giner⁸⁹³ así lo hace y, añade una descripción de su extensión. Para Villanueva es un descubierto en las cuentas, independientemente de la causa,⁸⁹⁴ Fernández García, destaca que la existencia o no del alcance viene determinada por el resultado.⁸⁹⁵ Pascual García se basa en la definición legal, para después excluir, los supuestos que no son alcance.⁸⁹⁶ Para González Rivas es el cuentadante quien ha de probar todas y cada una de las anotaciones que figuren en las cuentas a su cargo para lo que debe aportar los justificantes, facturas, recibos, etc. que soportan las cuentas, de modo que si no lo hace así se produce un alcance, cuyo importe es la parte no justificada de las cuentas.⁸⁹⁷

La STS de 21 de enero de 2.015, trata, recogiendo los rasgos de la jurisprudencia anterior, de dar una definición de alcance:

El "alcance," está definido en el artículo 72.1 de la LFTCu en el sentido estricto de un 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

⁸⁹² Orón Moratal , Germán. Financiación autonómica, incumplimientos en materia de estabilidad presupuestaria, responsabilidades y eventual derivación. Revista Valenciana d'Estudis Autònoms. Nº 61 2016, pág. 219

⁸⁹³ Cortell Giner, Robert, "Aspectos críticos de la responsabilidad contable". Auditoría Pública. Auditoría Pública, 2007, n.º 43, p. 62.

⁸⁹⁴ Villanueva Rodríguez, Ulpiano. "Notas sobre la responsabilidad contable". Auditoría Pública. 2011, nº 55, p. 15.

⁸⁹⁵ Fernández García *De dicho precepto se desprende, de manera clara, que el alcance viene determinado por el resultado, es decir, por la inexistencia de justificación en una cuenta de fondos públicos, por la ausencia de acreditación del destino dado a los caudales o efectos públicos o, incluso, por la desaparición injustificada de los mismos, siendo, pues, indiferente la clase de cuenta o el concepto en donde aquél luzca*

Fernández García, José Francisco. "La responsabilidad contable: el reintegro por alcance". Revista de Administración Pública, núm. 192, Madrid, septiembre-diciembre (2013), p. 349.

⁸⁹⁶ Pascual García, José *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2005 4ª edición .pp, 870 y 871.

⁸⁹⁷ González Rivas, Juan José. "El recurso de casación contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas". Revista española de control externo, 2005, nº 21, p. 19.

su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición decuentadantes ante el Tribunal de Cuentas."

En términos sencillos alcance es el saldo en contra que resulta de la liquidación de las cuentas a los empleados que, por razón de su cargo, manejan fondos o efectos públicos. Todo alcance contable, haya existido o no culpa o dolo (caso de desfalco o malversación), implica la obligación de reintegrar al Tesoro Público el importe de dicho alcance, por aplicación natural del principio de responsabilidad civil [así, por todas, Sentencias de 2 de julio de 2004 (Casación 8924/1999) y 27 de noviembre de 1999 (Casación 1889/1995)] y el artículo 73.2 de la LFTCu.

Son dos, por lo tanto los supuestos en los que se genera el alcance:

- a) la ausencia de numerario
- b) la ausencia de justificación en las cuentas.⁸⁹⁸

La falta de justificación no podemos entenderla de manera exclusiva como la falta total y absoluta de la documentación que soporta el gasto realizado, sino, en el tenor de Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, de 30 de septiembre de 1992, el alcance también se produce cuando el responsable del manejo de los caudales públicos no puede explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión, empleo o destino que ha dado a los mismos y, en consecuencia, no puede justificar el saldo deudor que arrojan las cantidades a su cargo, y ello con independencia de que físicamente no se haya apropiado de los fondos públicos cuya custodia le había confiado la administración. Es más, la justificación no ha de ser meramente formal, sino que, al contrario, ha de acreditar el verdadero destino de los fondos. Así lo pone de manifiesto la STCu de 11 de abril de 2.013:

Por lo tanto, podemos considerar como alcance, tanto la falta de numerario como la defectuosa justificación de las cuentas, por se la documentación justificativa incompleta o inadecuada. Por todo lo razonado, esta Sala debe también confirmar la apreciación probatoria del "factum" realizada por la juzgadora de instancia, que sustentó la calificación como alcance de fondos públicos de todas aquellas salidas de caudales en

⁸⁹⁸ Cortell Giner, Robert. Aspectos críticos de la responsabilidad contable. Auditoría Pública. Auditoría Pública nº 43 2007, pág. 62. *En el concepto de alcance deben comprenderse, entre otros supuestos, según se desprende de la letra del precepto, todos aquellos casos en que por falta de justificación documental se da alguna de las situaciones descritas en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento.*

las que no resultó debidamente acreditado el destino final dado a dichos fondos, no bastando sólo y en todos los casos, la mera justificación de naturaleza formal, que como hemos visto, en algunos pagos sí ha servido para advenir el empleo adecuado de dinero público, pero que, respecto a otra serie de pagos, cuyo detalle aparece pormenorizado en dicha resolución, o bien dicha documentación no obra en autos o la que fue incorporada se ha considerado insuficiente para demostrar el referido verdadero destino o inversión dados a los fondos públicos transferidos en el sentido material que, como ya hemos razonado, viene exigiendo nuestra doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (de la que es exponente la STS de 23 de abril de 2007).

Esta conceptualización del alcance es la que se viene manteniendo en la jurisprudencia más reciente, como la aportada por la STCu de tres de diciembre de dos mil catorce, que insiste en que la simple existencia de un saldo deudor injustificado, por sí mismo, es constitutivo de alcance en los fondos públicos. En su parecer, a los simples a efectos de delimitar el alcance como ilícito contable, basta con que tenga lugar la falta de justificación o de numerario en las cuentas que deben rendirse. La causa del descubierto injustificado no es relevante y puede obedecer bien a la pura y simple ausencia material del numerario, en todo o en parte, a que la cuenta se refiere, bien a la falta de soportes documentales o de otro tipo que acrediten suficientemente el saldo negativo observado.

No podemos olvidar que el destino de los caudales públicos, cuya gestión por quien la tiene atribuida, trae como consecuencia la condición de cuentadante, implica que han tenido el destino adecuado. Como se recuerda en la STCu 4/2007, 23 de abril, que dice que la justificación es exigible al gestor de fondos públicos no es meramente formal, sino que tiene naturaleza material, pues, es imprescindible que quede acreditado que el destino dado a los fondos públicos sea el legalmente adecuado y, únicamente en tal caso, puede entenderse debidamente cumplida la obligación, que es personalísima, de rendir cuentas que incumbe a todo el que tiene a su cargo la gestión de caudales o fondos públicos.

Por el contrario la mera ineficiencia, o la falta de oportunidad en las decisiones adoptadas sobre el gasto público, no son consideradas como alcance, y, en consecuencia, no generan responsabilidad contable. Como el propio Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de noviembre de 2005 señaló, no hay responsabilidad contable

respecto de las controversias relativas a la oportunidad de una decisión económica o en la eficiencia en la administración de factores productivos o a la eficacia en la consecución de los objetivos.

b) Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de veintiocho de Noviembre de dos mil doce

Recientemente el concepto de alcance ha sido objeto de polémica entre los Tribunales de Cuentas y Supremo, corrigiendo el Supremo la interpretación realizada por el Tribunal de Cuentas. Sobre este planteamiento, el Supremo llega al análisis de los límites de la jurisdicción contable y la invasión de competencias de la jurisdicción ordinaria, si el concepto de alcance es extendido más allá de las competencias propias del Tribunal de Cuentas.

La cuestión se aborda en la STS 8506/2012, que anteriormente hemos citado, y el relato fáctico y jurídico es el siguiente.

El Pleno Municipal del Ayuntamiento de Boadilla del Monte aprobó el Convenio colectivo, que fue suscrito entre el Ayuntamiento y su personal funcionario con un período de vigencia, según el artículo 4 del mismo, de tres ejercicios: 1998, 1999 y 2000.

Entre otras cláusulas, su artículo 33 del Convenio se establecía que: "Todos los trabajadores municipales tendrán derecho a percibir dos pagas extraordinarias completas anuales, cuya cuantía será igual al 100% sobre el conjunto de las retribuciones mensuales, excepto las gratificaciones por servicios extraordinarios (horas extra)".

La cuantía de las retribuciones básicas, según el artículo 32 del Convenio, "será la que se fije para cada uno de los grupos A, B, C, D y E a que se refiere el artículo 25 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año correspondiente". Dichas retribuciones básicas, de acuerdo con el mencionado artículo del Convenio, incluyen sueldos, trienios y pagas extraordinarias, pero además establecía unos incrementos retributivos superiores a los fijados por las leyes de presupuestos anuales.

Como resumen, podemos decir que dicho convenio recogía una regulación de las pagas extraordinarias contraria a lo previsto en los arts, 23 y 24 de la Ley 30/1984, que tenían carácter de legislación básica, y un crecimiento de las retribuciones del personal

municipal por encima de lo previsto en las leyes de presupuestos de los ejercicios de vigencia del convenio.

El Tribunal de Cuentas entró a valorar la adecuación o no al ordenamiento del convenio aprobado por el Pleno, para poder concluir que sí se trataba de un pago indebido, en caso de ser el acuerdo inadecuado a las previsiones legales. El título competencial en el que se basó, es el artículo 17-2 de la LOTCu, según el cual la jurisdicción del Tribunal de Cuentas se extiende, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales, con exclusión de las de carácter penal, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionadas directamente.

Sobre esta base, la conclusión del Tribunal de Cuentas es clara, considera que los complementos de pagas extras que han sido pagados por el Ayuntamiento de Boadilla a sus funcionarios, son conceptos retributivos que no están previstos en la legislación, en concreto en los artículos 23 y 24 de la Ley 30/1984, que tienen carácter de legislación básica, por lo que los pagos efectuados por complemento de pagas extras carecen de justificación alguna.

Además, los artículos 23.1, b) de la Ley 65/1997, 26.1, b) de la Ley 49/1998 y 26.1, b) de la Ley 54/1999, que son las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de los ejercicios 1998, 1999 y 2000, que son los que está juzgando la sentencia, establecieron que las pagas extraordinarias, serían dos al año, con un importe cada una de ellas de una mensualidad de sueldo y trienios y no, como en el Convenio de autos, del 100% del conjunto de las retribuciones mensuales.

El Tribunal, obviamente, sostiene que estos preceptos resultaban aplicables a las Corporaciones Locales por aplicación de la legislación de la función pública.

El Tribunal de Cuentas, entra así a conocer sobre la adecuación al ordenamiento jurídico del supuesto del que conoce, dando por sentado que cualquier incremento que se haya producido en un concepto retributivo que no sea jurídicamente viable, supone una transgresión de la normativa presupuestaria, lo que implica la falta de apoyo legal de las salidas de fondos realizadas con cargo a dicho incremento.

Su conclusión es que el Ayuntamiento de Boadilla del Monte adoptó un acuerdo por el que asumía un Convenio Colectivo que, puesto que reconocía a los funcionarios de la Corporación Local el derecho a cobrar, dos veces al año, un "complemento de paga

extra", era por este motivo, contrario a las normas presupuestarias de carácter imperativo de ineludible aplicación.

El Tribunal de Cuentas, como vemos, para determinar si estamos o no ante un alcance, realiza un juicio previo, en el que estima como contrarias a derecho las cláusulas del convenio que hemos enunciado, y para justificar su análisis alega el mencionado artículo 17-2 de la LOTCu.

En consecuencia, considera que:

Los pagos realizados a los funcionarios públicos del Ayuntamiento en los ejercicios 1998, 1999 y 2000 con cargo al concepto retributivo "complemento de paga extra," carecen de fundamento jurídico adecuado y suficiente, a juicio de esta Sala de Justicia y dentro de los límites que enmarcan su decisión en este punto, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley Orgánica 2/1 982, de 12 de mayo, en lo relativo a la prejudicialidad administrativa.

Todos estos silogismos tienen como finalidad:

Dilucidar si los pagos realizados con fundamento en el mismo pueden encuadrarse en la categoría jurídica de los "pagos indebidos" y estimarse generadores de un "alcance en los fondos públicos," concluyendo que "No sólo son pagos indebidos los que se realizan sin título que los justifique, sino también los que se satisfacen con fundamento en títulos jurídicamente insuficientes o irregulares.

La mera existencia material de un contrato, convenio, pacto, resolución o acuerdo no implica necesariamente la corrección jurídica de los pagos que se derivan de ellos pues, si dichos títulos adolecen de vicios jurídicos relevantes, no podrán constituirse en causa legal justificativa de las salidas de fondos que sean consecuencia de ellos.

Una cláusula contraria a Derecho, aunque esté incorporada a un Convenio colectivo aprobado por Acuerdo plenario de la Corporación, no puede constituir soporte jurídico suficiente para los pagos realizados con fundamento en la misma. Se trata de una estipulación convencional que, por su antijuridicidad, constituye una mera apariencia formal de legalidad desde luego insuficiente para dar cobertura a unos pagos que, por esa razón, deben considerarse técnicamente como pagos indebidos "[...].

Pues bien, una vez decidido que nos hallamos ante pagos indebidos, en el sentido técnico-jurídico del término, procede determinar si pueden considerarse constitutivos de alcance de acuerdo con el artículo 72.1 de la Ley 7/1 988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Hasta aquí la sentencia del Tribunal de Cuentas. Por contra, el Supremo considera inadecuada la absorción del concepto de pago indebido por el de alcance, que ha realizado el Tribunal de Cuentas. La secuencia lógica: el convenio es ilegal, luego los pagos que de él se derivan son indebidos, y, por lo tanto, se incurre en alcance, que ha realizado el Tribunal de Cuentas, como veremos, es rechazada de plano por el Supremo, para quien los pagos efectuados por el Ayuntamiento, como complemento de pagas extras, no tienen la consideración legal de " pagos indebidos " a efectos de la posible responsabilidad contable.

El Supremo considera que el Tribunal de Cuentas se equivoca por dos motivos, en primer lugar, porque no es admisible la interpretación amplia que pretende otorgar al concepto de alcance, así como el procedimiento mismo utilizado, el de reintegro por alcance del que dimana dicha concepción.

El Supremo retoma su definición de alcance, que antes hemos visto, según la cual, en términos sencillos alcance es el saldo en contra que resulta de la liquidación de las cuentas a los empleados que, por razón de su cargo, manejan fondos o efectos públicos.

A partir de aquí, independientemente de que haya existido o no culpa o dolo (caso de desfaldo o malversación), para el Supremo:

Implica la obligación de reintegrar al Tesoro Público el importe de dicho alcance, por aplicación natural del principio de responsabilidad civil [así, por todas, Sentencias de 2 de julio de 2004 (Casación 8924/1999) y 27 de noviembre de 1999 (Casación 1889/1995)] y el artículo 73.2 de la LFTCu. .../...

Como se desprende de lo que ya se ha declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 18 de enero de 2012 (Casación 11/2010) deben diferenciarse adecuadamente los supuestos de responsabilidad contable por alcance , ilícito presupuestario tipificado en los artículos 72 de la LFTCu y 141.1.a) de la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1988 , vigente en el momento en que se cometieron los hechos enjuiciados [artículo 177.1.a) de la LGP de 26 de noviembre de 2003] de otras

infracciones contables distintas, como la preceptuada en el apartado 141.1. d) de la mencionada Ley Presupuestaria de 1988 [177.1 d) de la LGP] consistente en dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en virtud de funciones encomendadas.

Para el Supremo, dado que los dos supuestos se diferencian en la Ley, es inadmisibile, en una correcta interpretación de lo establecido en la LGP, que el supuesto de dar lugar a la realización de pagos indebidos, pueda vaciarse siempre y necesariamente en el de alcance porque para ello se emplea una interpretación amplia del concepto de alcance, como hace el Tribunal de Cuentas en la sentencia que comentamos.

En definitiva, el concepto de "pagos indebidos," que se discute en el motivo, no puede identificarse genéricamente, a los efectos derivados de la eventual exigencia de responsabilidades contables, con el de alcance o malversación en la administración de fondos públicos.

Esta errónea asimilación de conceptos tiene consecuencias procesales, que los procedimientos de reintegro por alcance, son un cauce procesal inadecuado, cuando van destinados a enjuiciar la posible responsabilidad derivada de un saldo deudor injustificado en las correspondientes cuentas del sector público. La sentencia que comentamos, es contundente en su argumentación,

Esa circunstancia lleva a declarar, asimismo, que la Sala de Apelación ha aplicado en forma indebida el artículo 17.2 de la LOTCu, sobre el que se discutió en el motivo primero del recurso de doña Remedios , al declarar la disconformidad a Derecho del artículo 33 del repetido Convenio colectivo en un procedimiento de reintegro por alcance.

La existencia de un alcance de cuentas dimana necesariamente, como hemos dicho, de un ilícito contable del artículo 141.1 a) de la LGP de 1988. La Sala de apelación no debió extender, por ello, el ejercicio de su jurisdicción hasta el punto de declarar -"incidenter tantum" la ilegalidad del artículo 33 del Convenio colectivo (cuestión prejudicial) porque esa ilegalidad condiciona la existencia de un ilícito presupuestario del artículo 141.1 d) de la misma Ley General Presupuestaria , pero no guarda la relación directa que exige el artículo 17.2 in fine de la LFTCu con la cuestión principal resuelta , que es un reintegro por alcance.

La nulidad del convenio colectivo no era en este caso antecedente lógico-jurídico de la declaración de alcance de cuentas por lo que su examen, que no condicionaba la resolución del proceso principal, correspondía a la jurisdicción del orden contencioso-administrativo, ante la que no consta que haya sido impugnado y no al ámbito de la jurisdicción contable como cuestión prejudicial no devolutiva. Es esa la posición que se ha esforzado en defender el primer motivo de casación de doña Remedios, aunque con un planteamiento inadecuado, porque el error de la sentencia es un error in iudicando y no un error in procedendo .

No puede dejar de subrayarse que, como señala acertadamente el Ministerio Fiscal, la declaración de nulidad del artículo 33 del convenio colectivo de funcionarios, incluso en el caso de ser aceptable, resultaría inane porque no alcanzaría a los actos administrativos de aplicación de dicho convenio que autorizaron en puridad el abono de los complementos retributivos de los funcionarios que se hicieron al amparo de normas-las dimanantes del Convenio colectivo- que además estaban en vigor, y resultaban plenamente válidas y efectivas al tiempo en que se dictaron y ejecutaron.

En consecuencia, es obligado apreciar la falta de uno de los presupuestos determinantes de la eventual comisión de un ilícito presupuestario y contable por los dos recurrentes, lo que impide apreciar la concurrencia de responsabilidad contable sin que sea necesario entrar en el examen de si se debe apreciar o no una conducta dolosa o gravemente negligente en la actuación de los responsables, de acuerdo con los términos preceptuados en el artículo 49.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas . Basta comprobar que los actos administrativos que autorizaron el abono de los complementos retributivos eran válidos y eficaces al tiempo en que fueron dictados y que se fundamentaron en el artículo 33 de un Convenio colectivo aprobado por el Pleno de la referida Entidad Municipal, por cierto sin ningún voto en contra (folios 215 y 216 del procedimiento en primera instancia), para estimar ambos motivos de casación.

No podemos eludir que, en la precisión del concepto de alcance, además de la correcta calificación jurídica, y las consecuencias procesales a las que hemos aludido, por parte del Tribunal Supremo subyace una intención de acotar las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas. En todo caso, estas sentencias inician una tendencia que frena la

reciente jurisprudencia del Tribunal de Cuentas. Como señala López Díaz,⁸⁹⁹ la decisión del Tribunal Supremo obliga al Tribunal de Cuentas a limitar la interpretación expansiva del concepto de alcance que ha venido realizando.

Cortell Giner ya había puesto de manifiesto que pueden existir discrepancias en la aplicación de los criterios para clasificar las infracciones contables dentro de uno de los dos grupos básicos de responsabilidad contable, esto es, dentro de los alcances y malversaciones, o dentro del “resto de las infracciones contables”. En su opinión se produce esta situación porque el concepto de alcance que ha sido recogido en el artículo 72.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas es más amplio que el formulado en el artículo 176.1.a) de la LGP y que es reproducido en lagunas de las normas reguladoras de la hacienda pública de las Comunidades Autónomas. En consecuencia, algunos supuestos que en vía administrativa son constitutivos de infracción contable distinta del alcance, en vía jurisdiccional cabría subsumirlos en el concepto de alcance del artículo 72.1 de la Ley de Funcionamiento.⁹⁰⁰

7.11 CONCEPTO DE FONDOS PÚBLICOS

Hemos visto que una de las dos funciones que atribuye el artículo 2 de la LOTCu el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo

⁸⁹⁹ Para López Díaz, *la postura del TS, más proclive a limitar la amplitud del alcance, resulta más acorde con la tipificación legal de los supuestos de infracciones generadoras de responsabilidad contable y con los diferentes procedimientos previstos en la normativa reguladora del funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Y, por otra parte, obligará a que el Tribunal de Cuentas deba replantearse la interpretación expansiva del concepto de alcance que ha venido monopolizando las declaraciones de responsabilidad contable, muy especialmente en lo que tiene que ver con pagos indebidos o no justificación de subvenciones.* López Díaz, Antonio. “Alcance y otras conductas generadoras de responsabilidad contable.” *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 168, p. 249.

⁹⁰⁰ Como señala Giner *este diferente criterio de clasificación de infracciones contables, según estemos en vía administrativa o jurisdiccional da lugar a la existencia de expedientes administrativos de responsabilidad contable cuyo objeto son infracciones contables que según el artículo 72.1 de la Ley de Funcionamiento deben ser calificadas como alcance. Sin embargo la citada Ley no contempla la posibilidad de que dichos expedientes constituyan el antecedente formal del procedimiento de reintegro por alcance,*

, R.P.: “Los expedientes administrativos de responsabilidad contable”, *Auditoría Pública*, nº 19, diciembre, 1999, p. 67.

el manejo de caudales o efectos públicos, y que el 38 concreta la responsabilidad contable, en el menoscabo que se cause a dichos caudales o efectos públicos.

Por lo tanto, una de las funciones básicas en el estudio de la responsabilidad contable, ha de ser el deslinde del concepto de caudales o efectos públicos. Es el elemento propio de la responsabilidad contable.⁹⁰¹

Nos interesa en este trabajo, el concepto de fondos públicos a efectos, única y exclusivamente de la responsabilidad contable, por lo que no lo abordaremos desde el punto de vista del derecho penal, o cualquiera otro.

Pues bien, como se señala, por Pascual García, nos encontramos ante una cuestión apenas estudiada por la doctrina y sin concreción por la jurisprudencia, lo que le hace afirmar que falta un concepto doctrinal y jurisprudencial de fondos públicos, pese a la profusión con que se emplea la expresión en muchos preceptos del ordenamiento financiero.⁹⁰² Vacas, además, también pone de manifiesto una generalizada falta de concreción normativa del concepto.⁹⁰³

Pascual,⁹⁰⁴ después de esta constatación, considera que para aproximarse al concepto de fondos públicos, se requiere considerar dos aspectos: en primer lugar qué se entiende por caudales, fondos, créditos, valores o efectos, que sería el género, y, en segundo lugar, qué añade al género, la especie, el adjetivo público.

Respecto de la primera cuestión, por caudales, considera que no debe incluir cualquier clase de bienes, sino sólo un determinada clase: el dinero o los bienes fácilmente convertibles en dinero, es decir, todos los que el artículo 115 del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria (el trabajo es de 1,999) engloba bajo la expresión «recursos financieros».

⁹⁰¹ Teré Pérez, Alejandro. “El tratamiento de los incumplimientos normativos y de las responsabilidades en los informes de auditoría pública”. Auditoría Pública, 2009, n° 48, p. 60.

⁹⁰² Pascual García, José. “Fondos públicos y responsabilidad contable.” Revista Española de Control Externo, n.º 2, p. 197.

⁹⁰³ Vacas García-Alós, Luis. *La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones*, p. 68.

⁹⁰⁴ Pascual García, José. “Fondos públicos y responsabilidad contable”. Revista Española de Control Externo. n.º 2, p. 174.

Para él,⁹⁰⁵ claramente, tanto el TRLGP, como la LOTCu y la Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, *cuando utilizan el termino, se sitúan en el segundo de los significados. Los términos «fondos», «valores» o «efectos» pueden considerarse equivalentes al de «caudales».*

En su redacción actual, la LGP, mantiene, en sus líneas básicas, la misma dicción que el TRLGP. Lo recoge, al regular el Tesoro Público, en el artículo 90, de la siguiente manera:

Constituyen el Tesoro Público todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos, las agencias estatales y el resto de entidades del sector público administrativo estatal con exclusión de los sujetos contemplados en el artículo 2.1.d) y h) y 2.3, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

Galán Sánchez⁹⁰⁶ comparte esta opinión, lo que conlleva la eliminación de los bienes muebles e inmuebles que no sean de naturaleza financiera.

Por lo que hace referencia a la regulación local, tenemos que volver a recordar que la dicción del TRLRHL, deriva del TRLGP, y no de la actual LGP, por lo que, si bien no es idéntica, si que, en esencia, tal como hemos señalado antes, al coincidir en sus líneas esenciales las dos últimas legislaciones presupuestarias, no hay diferencias más allá de las simples de redacción.

El artículo 194 del TRLRHL, al afrontar la regulación de la definición y régimen jurídico de la tesorería de las entidades locales lo hace así:

1. Constituyen la tesorería de las entidades locales todos los recursos financieros, sean dinero, valores o créditos, de la entidad local, tanto por operaciones presupuestarias como extrapresupuestarias.

⁹⁰⁵ Pascual García, José. “Fondos públicos y responsabilidad contable”. Revista Española de Control Externo. n.º 2, p. 174.

⁹⁰⁶ Galán Sánchez, Rosa Mª. *El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas*. IEF. Madrid, 2001, p. 80.

2. Los preceptos contenidos en el presente capítulo serán de aplicación, asimismo, a los organismos autónomos.

Resuelta, desde el planteamiento de Pascual García, la cuestión de qué debemos considerar por caudales o efectos, tenemos que entrar a considerar cuándo tendrán la consideración de públicos. Medina, también considera que, el punto de conexión que determina la competencia de la jurisdicción contable es el carácter público de los bienes, caudales o efectos que son objeto de la cuenta, cualquiera que sea la naturaleza de la persona o entidad que la rinde. El carácter público, desde su punto de vista, viene determinado por su titularidad, por lo que tendrán esta consideración todos aquellos bienes, caudales o efectos que pertenezcan a un órgano o ente de los que integran el sector público, determinado según el concepto que se contiene en el artículo 4 de la LOTCu.⁹⁰⁷

En primer lugar, siguiendo a Medina, acudiremos a la legislación de la jurisdicción contable. Según el artículo 4 de la LOTCu, los entes que integran el sector público, a los efectos de dicha ley, son:

- 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.

Esta legislación, no ha estado adaptada a la sucesiva tipología de personas jurídico públicas, que han ido surgiendo en los últimos años, lo cual, en algunos casos ha originado ciertos problemas interpretativos. Dada la regulación de la responsabilidad contable que hace la LGP, y que admiten, tanto el Tribunal Supremo como el de cuentas,, creemos que se ha de aceptar plenamente, la clasificación que hace el artículo 2 de la LGP, que al establecer que a *los efectos de esta Ley forman parte del sector*

⁹⁰⁷ Medina Guijarro, Javier. “Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas”. Revista Española de Control Externo. n.º 1, p. 121.

público estatal, también se ha de incluir como un efecto más, la responsabilidad contable. El citado artículo incluye:

- La Administración General del Estado.
- El sector público institucional estatal, integrado por:
 - Los organismos públicos vinculados o dependientes de la Administración General del Estado, clasificados en Organismos autónomos y Entidades Públicas Empresariales.
 - Las autoridades administrativas independientes.
 - Las sociedades mercantiles estatales.
 - Los consorcios adscritos a la Administración General del Estado.
 - Las fundaciones del sector público adscritas a la Administración General del Estado.
 - Los fondos sin personalidad jurídica.
 - Las universidades públicas no transferidas.
 - Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social, así como sus centros mancomunados.
 - Cualesquiera organismos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de la Administración General del Estado.

7.12 CLASES DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

a) Planteamiento de la cuestión

La responsabilidad contable puede ser de dos tipos directa o subsidiaria, según el artículo 38.2 de la LOTCu continuando, por lo tanto, las dos clases de responsabilidad contable que tradicionalmente, se habían establecido en la regulación de las responsabilidades frente a la Hacienda Pública.

El Título IV de la LOTCu es el encargado de regular la responsabilidad contable, recogiendo en el Capítulo I las disposiciones comunes, en el Capítulo II, artículo 42, la

responsabilidad directa, y en el Capítulo III, artículo 43, la responsabilidad subsidiaria.⁹⁰⁸

La responsabilidad directa viene definida en el artículo 42.1 de la LOTCu, estableciendo que:

Serán responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participando con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución.

Por contra, según el 43-1 LOTCu:

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.

Se sigue, de esta manera, las pautas marcadas por los antecedentes legislativos próximos, que son el ROTSHP y el artículo 19 de la Ley de Organización, Funciones y Procedimientos del Tribunal de Cuentas del Reino de 23 de Diciembre de 1953, modificada el 3 de Diciembre de 1961, que es el antecedente inmediato, y norma vigente hasta la aprobación de la LOTCu.

De una lectura rápida, podríamos señalar que, el legislador pretende para la responsabilidad directa, que concurra el dolo, el elemento volitivo propio de quienes ejecutan, fuerzan o inducen a ejecutar, cooperan, ocultan o impiden la persecución, del ilícito, por contra, la responsabilidad subsidiaria, sería la propia del negligente.

⁹⁰⁸ Para Martorell Zulueta, esta distinción es consecuencia de no ser una responsabilidad disciplinaria. Martorell Zulueta, Purificación. “Responsabilidad contable y tratamiento jurisprudencial de la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles. Conexión y contraste con la responsabilidad de los administradores de fondos públicos”. Revista española de control externo, 2012, n.º 41.

No obstante, aún aceptando este planteamiento, una lectura más reposada, nos lleva a caer en la cuenta de la no expresa inclusión de la culpa, por parte del legislador, en ninguno de los dos supuestos relatados.⁹⁰⁹

Si este olvido del legislador ya plantea un importante problema interpretativo,⁹¹⁰ esto es, dónde situar la culpa, si en el campo de la responsabilidad directa o en el de la subsidiaria, el problema adquiere mayores dimensiones cuando se promulgan dos leyes que regulan también la responsabilidad contable, la LFTCu y la LGP.

Cuando integramos, en el análisis jurídico, la legislación posterior que menciona la culpa se traduce en uno de los principales problemas interpretativos de la graduación de la responsabilidad contable. En efecto, el 49 de la LFTCu atribuye a jurisdicción contable, el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben los cuentadantes, cuando concurren *dolo, culpa o negligencia graves*. La culpa y la negligencia, según el precepto citado, han de poder ser calificadas como graves para generar responsabilidad contable, dejando muy mermada la responsabilidad subsidiaria, pues parece que la negligencia debe alcanzar la consideración de grave para que pueda generar responsabilidad. No obstante la mención a la culpa, seguimos sin tener un argumento claro, que nos indique en que plato de la balanza debemos situar la culpa. El artículo 176 LGP, ley posterior de las antes citadas LOTCu y LFTCu, no lo podemos olvidar, establece que las autoridades y demás personal al servicio de las entidades del sector público estatal *que por dolo o culpa graves* adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones de la LGP, están obligados a indemnizar a la hacienda pública por los daños causados. Aquí ya hemos dejado atrás la negligencia, y, en todo caso la culpa ha de ser grave.

También la LGP, al igual que la LOTCu, y a diferencia de la LFTCu, aborda aborda la distinción entre la responsabilidad directa y la subsidiaria. La distinción la realiza, en su artículo 178, de la siguiente manera:

⁹⁰⁹ Cubillo Rodríguez hace referencia a solo ellos como elementos integrantes de la responsabilidad contable. Cubillo Rodríguez, Carlos. *La diligencia exigible en la gestión de los caudales públicos. Seminarios 1994-1995*. Tribunal de Cuentas, p.148.

⁹¹⁰ Como advierte Fortes García es un concepto nada claro. Fortes García, Ana Isabel. *La responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las administraciones públicas*. INAP, 2014, p. 387.

Cuando el acto o la resolución se dictasen mediando dolo, la responsabilidad alcanzará a todos los daños y perjuicios que conocidamente deriven de la resolución adoptada con infracción de esta ley.

En el caso de culpa grave, las autoridades y demás personal de los entes del sector público estatal sólo responderán de los daños y perjuicios que sean consecuencia necesaria del acto o resolución ilegal.

No obstante, la LGP introduce una novedad importante, obliga a la Administración a proceder previamente contra los particulares para el reintegro de las cantidades que indebidamente hayan percibido. Por lo tanto, la responsabilidad contable queda subordinada a la imposibilidad de recuperar la administración las cantidades en las que ha resultado perjudicada.

El preámbulo LFTCu, deja bien a las claras la intención del legislador de ahorrar el régimen jurídico de la responsabilidad contable, no sólo desde la legislación, orgánica u ordinaria, reguladora del Tribunal de Cuentas, sino también desde la legislación presupuestaria. Por ello, el propio Preámbulo de la LFTCu conecta la legislación presupuestaria⁹¹¹ con la de la jurisdicción contable a la que le atribuye el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad contable que se deduzcan contra quienes, teniendo a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos *e interviniendo dolo, culpa o negligencia graves*. El legislador manifiesta su voluntad abiertamente cuando afirma que la necesidad de la concurrencia de dolo, culpa o negligencia graves es una *exigencia esta derivada de la enunciación del principio por el artículo 140 de la Ley General Presupuestaria*.⁹¹²

⁹¹¹ Téngase en cuenta que en el momento de la aprobación de la LFTCu, estaba vigente el TRLGP de 1988.

⁹¹² El Preámbulo de la LFTCu dice que *por ello, le atribuye, como objeto, el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que se deduzcan contra quienes, teniendo a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos e interviniendo dolo, culpa o negligencia graves –exigencia ésta derivada de la enunciación del principio por el artículo 140 de la Ley General Presupuestaria– originan menoscabo en los mismos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad aplicable a las Entidades del sector público o a las personas o Entidades beneficiarias o receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas provenientes de dicho sector. Y es que si la responsabilidad es contable, además de deber lucir de las cuentas que deban rendir todos cuantos manejen caudales o efectos públicos, como se desprende claramente del contenido del artículo 15 de la Ley Orgánica 2/1982, debe también significar la infracción de preceptos*

Curiosamente volvemos a lo que nos indicaba la lectura rápida, de los artículos 42 y 43 de la LOTCu, pero aquí también vemos que, el legislador en la LGP, pretende para la responsabilidad directa, que concurra el dolo, el elemento volitivo, la intención del daño. Por contra, la responsabilidad subsidiaria, será, eso sí, aquí hay un cambio, la propia del culpable, y no la del simple negligente.

No se trata de echar más leña a un fuego de por sí, como podemos ver fácilmente, bastante intenso, pero, a los efectos de integrar posibles lagunas, no podemos olvidar que el artículo 145-2 de la LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP), prevé la responsabilidad administrativa de las autoridades y personal al servicio de las administraciones, de modo que cuando la administración se ha visto obligada a indemnizar a los particulares por los daños que éstos han sufrido, una vez que haya indemnizado a los lesionados, ha de exigir, de oficio, a sus autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que pudieran haber incurrido por dolo, o culpa o negligencia graves, lo que requiere la previa instrucción del procedimiento correspondiente.

Cuando los daños los sufre directamente la administración, el párrafo 3 del citado artículo da la misma solución, instruir igual procedimiento.

En ambos casos para la exigencia de la responsabilidad ha de concurrir, entre otras causas: el resultado dañoso producido, la existencia o no de intencionalidad, la responsabilidad profesional del personal al servicio de las Administraciones públicas y su relación con la producción del resultado dañoso.

Por lo tanto, la primera conclusión es que la regulación legal no es precisamente clarificadora.⁹¹³

reguladores de la contabilidad a que están, en términos generales, sometidas las Entidades del sector público o quienes manejan caudales o efectos que merezcan la misma conceptualización.

⁹¹³ Sala Sánchez centra con bastante fortuna la dispersión normativa que hemos expuesto y su posible coordinación, que no puede venir de considerar de forma aislada la regulación propia del Tribunal de Cuentas, de este modo, y *aun cuando no lo diga expresamente el texto del artículo 38, la responsabilidad contable, a diferencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, no es objetiva, sino subjetiva y anclada, por consiguiente, en los presupuestos de culpa, negligencia o demora, con distintas modulaciones, en punto a la gravedad de la culpa, según se trate de responsabilidad directa o subsidiaria, sencillamente: a) porque así resulta de la propia contraposición legal entre ambas –artículos 42.1 y 43.1–5; b) porque así, también, se desprende de lo preceptuado en el artículo 140 de la Ley General Presupuestaria, que exige, para incurrir en responsabilidad contable, la concurrencia de dolo, culpa o negligencia graves en la adopción de resoluciones o en la realización de actos que infrinjan la propia Ley, y c) porque, por último, resultaría anómalo que para perseguir responsabilidades contables, a título de responsabilidad directa, en vía administrativa –esto es, con*

Eata regulación legal, como era de esperar ha dado lugar a una jurisprudencia contradictoria, tanto dentro de los dos tribunales con competencia en la materia, el Supremo y el de Cuentas, como entre las sentencias de cada uno de ellos. La doctrina, muy escasa, dedicada al tema, si bien tiene más puntos en común, también esta lastrada por las divergencias jurisprudenciales.

Esta cuestión afecta enormemente a la responsabilidad contable del interventor, porque, si excluimos actuaciones dolosas, su responsabilidad se derivará de la culpa o negligencia, en sus diversos grados.

Como colofón señalaremos que, según el artículo 1104 del CC:

La culpa o negligencia del deudor consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar.

Cuando la obligación no exprese la diligencia que ha de prestarse en su cumplimiento, se exigirá la que correspondería a un buen padre de familia.

b) Tratamiento doctrinal y jurisprudencial

Empezaremos por la postura que a nuestro juicio es la más extrema, que es la expresada por Casana, para quien es obligado plantear si la LOTCu diseña una responsabilidad de carácter objetivo. No obstante Casana considera la falta de referencia a la culpabilidad no como un imperativo legal, sino como un olvido del legislador.⁹¹⁴

No es menos cierto, que la posibilidad de considerar como objetiva la responsabilidad contable, ha sido rechazada expresamente por el propio Tribunal de Cuentas. Así, por ejemplo, como ya hemos visto, la STCu 17/11/2001, rechaza aceptar una interpretación

arreglo a la Ley General Presupuestaria–, se exigiera la gravedad de la culpa y, sin embargo, ante el Tribunal de Cuentas pudiera prescindirse de ese fundamental requisito, por cierto también exigido en todos los casos en que se reconoce a la Administración una acción de reintegro frente a las autoridades, funcionarios o agentes que hubieren, por culpa o negligencia graves, ocasionado la obligación de aquélla de indemnizar a terceros o que hubieren, con la misma culpa o negligencia, causado daño o perjuicio en los bienes y derechos del Estado (artículo 42, párrafos 1 y 2, de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado) Sala Sánchez, Pascual. La Constitución, la Ley orgánica del Tribunal de Cuentas y su Ley de funcionamiento (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a la Ley orgánica 2/1982). Revista española de control Externo, 2011, n.º 37, pp. 115 y 116.

⁹¹⁴ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF, 2005, p. 110.

de las normas reguladoras de la responsabilidad contable, que impliquen una concepción objetiva de la misma, y autoricen, a prescindir del conjunto de circunstancias y concausas que puedan darse, y que permiten moderar los efectos de la negligencia de los gestores no directamente responsables del perjuicio causado a los fondos públicos. Para López Díaz, que si bien entiende que la redacción de la LOTCu pudo suscitar dudas, el artículo 49 de la LFTCu, zanjó definitivamente la cuestión.⁹¹⁵ Sala Sánchez considera que no se puede considerar la responsabilidad contable como una responsabilidad objetiva, aunque así pudiera parecer de la dicción del artículo 38 LOTCu. Aunque dicha ley no lo diga de modo expreso, es necesario que al responsable se le pueda reprochar el no haber actuado conforme al ordenamiento cuando pudo y debió hacerlo.⁹¹⁶

Dentro del campo de los autores que consideran necesaria alguna nota de subjetividad, empezaremos por Medina Gujarro. Medina parte del artículo 43 LOTCu y, en su opinión, si 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, según una interpretación sistemática de los artículos 38, 39, 40 y 43 de la LOTCu, en relación con el 49 de la LFTCu, hemos delimitado el campo de la responsabilidad subsidiaria, por lo que el resto, será directa. En su opinión, si la mera negligencia no es suficiente para calificar la responsabilidad de directa, serán responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a

⁹¹⁵ López Díaz, Antonio. “La responsabilidad contable subsidiaria: Elementos subjetivos y modulación de su alcance”. Revista Española de Derecho Financiero, n.º158, p. 264.

⁹¹⁶ Para Sala, aunque la dicción literal del artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal conduciría, en principio, a esta conclusión. Sin embargo, aunque la citada Norma no lo diga de modo expreso, es necesario que al sujeto jurídico de que se trate pueda serle reprochado el no haber actuado conforme al ordenamiento cuando pudo y debió obrar lícitamente, Sala Sánchez, Pascual. “La jurisdicción contable. Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España”. Revista española de control externo, 2005, n.º 21, p. 110.

ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participando con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución, mediando además del dolo, la culpa grave.⁹¹⁷

No obstante, creemos que se puede llegar con el mismo argumento a la solución contraria. Si son responsables directos quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participando con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución, todas las restantes responsabilidades, deberían ser subsidiarias.

Para Pascual García, para que exista responsabilidad directa, la culpa tiene que ser grave.⁹¹⁸

Desde el punto de vista de López Díaz,⁹¹⁹ los elementos determinantes para que una concreta conducta de un gestor público causante de responsabilidad contable, se pueda calificar como de directa o subsidiaria, son tanto los objetivos como los subjetivos.

En primer lugar por lo que hace referencia al elemento objetivo, es decir, los hechos llevados a cabo por el sujeto responsable, según este autor, nos encontraríamos ante una responsabilidad directa, cuando el sujeto responsable ha ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución. Por lo tanto se exige una participación intencionada en los actos o en su encubrimiento o interferencia en la persecución.

Por contra, la responsabilidad subsidiaria procede cuando, sin intención de cooperar en el daño, se ha 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.

Pasando ahora al elemento subjetivo, por lo tanto, al grado de culpabilidad del sujeto, también aprecia López Díaz algunas diferencias en la tipificación de ambas modalidades de responsabilidad.⁹²⁰

⁹¹⁷ Medina Gujarro, Javier. *Código del Tribunal de Cuentas Legislación y Jurisprudencia*. Segunda Edición. 2008, p 154.

⁹¹⁸ Pascual García, José. *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE, 2005 4ª edición , p.865.

⁹¹⁹ López Díaz, Antonio. “La responsabilidad contable subsidiaria: Elementos subjetivos y modulación de su alcance”. *Revista Española de Derecho Financiero* N°158 pp. 268 y 269.

⁹²⁰ López Díaz, Antonio. “La responsabilidad contable subsidiaria: Elementos subjetivos y modulación de su alcance”. *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º158 p. 269.

Así, en la responsabilidad directa, aunque en el artículo 42 no se menciona específicamente el grado de culpabilidad, considera que debe tenerse en cuenta que la LFTCu, al definir la responsabilidad, en general, alude a acciones llevadas a cabo con dolo, culpa o negligencia graves.

En la subsidiaria, el artículo 43, al definirla alude a negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones, por lo que coexisten elementos diferenciales tanto en lo que se refiere a la descripción de las conductas (elemento objetivo) acción, frente a cumplimiento de obligaciones, como en lo que atañe al elemento subjetivo que concurre en los sujetos participantes, especialmente la mayor o menor gravedad de la culpa concurrente.

Este precepto, continúa López Díaz,⁹²¹ delimita las diferentes formas de participación en los hechos, señalando a los autores en sentido estricto, al ser los ejecutores materiales; a los autores mediatos, que son los que se valen de otra persona como instrumento para ejecutar el hecho, respondiendo como si lo hubiesen ejecutado ellos al haber forzado a otro u otros a su ejecución; a los inductores, que llevan a cabo un hecho determinante de responsabilidad mediante la utilización de ciertos medios por el inductor sobre el inducido, haciendo nacer en él motivos que le resuelven a ejecutar los hechos; a los cooperadores, incluyendo a los cooperadores necesarios, que son aquellos que cooperan en la ejecución de un hecho con un acto o actos sin los cuales no se hubiere llevado a cabo, y los que los hacen con actos anteriores o simultáneos, pero no necesarios, porque son los cómplices en sentido estricto; y por último también aquellos que teniendo conocimiento de la realización de un ilícito contable intervienen con posterioridad para ocultarlo o impedir su persecución, y que son por lo tanto encubridores del hecho.

La distinta participación en los hechos, en definitiva, lleva a López Díaz a concluir que, a diferencia de lo que sucede en el campo penal, no va a implicar una graduación, ni en la responsabilidad contable directa que se declare ni en las correspondientes obligaciones indemnizatorias que de ella se deriven.

La interpretación que estos autores efectúan de la dicotomía de los artículos 42 y 43 de la LOTCu se basa en las clasificaciones propias de la responsabilidad civil

⁹²¹ López Díaz, Antonio. “La responsabilidad contable subsidiaria: Elementos subjetivos y modulación de su alcance”. Revista Española de Derecho Financiero, n.º158, pág. 273

extracontractual o aquiliana elaboradas por Díez Picazo y Gullón, al distinguir, entre las responsabilidades directas o por hechos propios -aquella que se impone a la persona causante del daño, al autor del evento dañoso- y las indirectas o por hechos ajenos -aquella que se impone a una persona que no es el causante del daño.⁹²²

Por contra, para Martín López incurren en responsabilidad directa los autores, en las distintas modalidades de autoría, pero únicamente la autoría dolosa generará responsabilidad contable directa, motivando las conductas de autores imprudentes o negligentes, por el contrario, responsabilidad contable subsidiaria.

La exigencia del comportamiento doloso del autor para las responsabilidades contables directas se infiere, según Martín López, del hecho de que, en caso contrario, una conducta de autor consistente en una infracción contable mediando culpa o negligencia, sería, al mismo tiempo, responsabilidad directa y subsidiaria, por lo que, el dolo constituye el elemento delimitador de las responsabilidades contables directas y subsidiarias.⁹²³

Casana⁹²⁴ coincide parcialmente con esta opinión, la LOTCu no utiliza un único criterio para establecer la separación entre ambos grados de la responsabilidad, pero no son dos, sino que, por el contrario, son tres los criterios distintivos que subyacen en la regulación de la LOTCu:

- el del grado de autoría y participación,
- el del grado de culpabilidad
- y el del orden en la responsabilidad.

En función del grado de autoría y participación en la infracción contable, se podría distinguir, siguiendo la técnica propia del derecho penal, entre autores -incluyendo los inductores y cooperadores o cómplices- y encubridores; y entre responsabilidad directa o por hechos propios y responsabilidad indirecta o por los hechos de otro. Si atendemos

⁹²² Martín López, Jorge. “A vueltas con la delimitación de las responsabilidades contables directas y subsidiarias”. Civitas. Revista española de derecho financiero, 2002, n.º 115, p.498.

⁹²³ Martín López, Jorge. “A vueltas con la delimitación de las responsabilidades contables directas y subsidiarias”. Civitas. Revista española de derecho financiero, 2002, n.º 115, p.501.

⁹²⁴ Casana Merino, Fernando. *La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran*. IEF. 2005, p. 135.

al grado de culpabilidad cabría hablar de responsables por dolo, culpa o negligencia. Por último, por el orden en que son responsables se puede distinguir entre responsabilidad principal y secundaria o subsidiaria. Es principal la que se exige al llamado a responder en primer lugar. Es una responsabilidad secundaria o subsidiaria -no en el sentido complejo que lo utiliza la LOTCu, sino en general- la que sólo puede exigirse cuando el menoscabo ocasionado no haya podido ser reparado exigiendo la indemnización a los responsables principales.

Como veremos a continuación, los tres criterios se mezclan en los conceptos de responsabilidad directa y de responsabilidad subsidiaria que da la LOTCu.

c) Tipo de responsabilidad del interventor negligente

Evidentemente analizamos la posibilidad de responsabilidad contable del interventor, dando por supuesto que no concurre en el interventor voluntad alguna de sustracción, ocultación o colaboración en los hechos generadores de la responsabilidad, sino, tan sólo una mala praxis profesional.

Cortell ilustra la situación, planteando el supuesto de un interventor que fiscaliza, de manera descuidada, favorablemente el pago de una indemnización por resolución de un contrato laboral, que no resulta legalmente procedente, pero que fue convenida por el ordenador de pagos con el trabajador cesante.⁹²⁵

En este supuesto, *prima facie*, parece que la conducta del interventor no debe considerarse como dolosa, aunque sí constitutiva de culpa o negligencia graves, ya que omitió un deber elemental en la fiscalización.

En cuanto al ordenador de pagos, resulta evidente su voluntad de pagar la indemnización que da origen a la posible responsabilidad, si bien es cierto que pagó sin que el interventor le opusiera ningún reparo.

No cabe duda de que el autor de la infracción es el ordenador de pagos y que el interventor realiza una conducta propia del partícipe que actúa sin dolo pero sí con culpa o negligencia graves. Donde puede existir una mayor incertidumbre es en la calificación de la conducta del ordenador de pagos (autor). Es evidente, que a la hora de valorar el

⁹²⁵ Cortell Giner, Robert. “Aspectos críticos de la responsabilidad contable. Auditoría Pública”. Auditoría Pública, 2007, nº 43, pp. 59 y 60.

comportamiento de este deberían practicarse una serie de pruebas que permitieran al juzgador pronunciarse sobre el asunto.

Así, si se llega a la conclusión de que el autor actuó dolosamente y el interventor con culpa o negligencia graves, según la postura mantenida por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, ambos sería responsables directos. En cambio, si se aplica la doctrina que parece más acertada a Cortell, el ordenador de pagos sería responsable directo y la responsabilidad del interventor sería subsidiaria. Finalmente, la opinión mantenida por Martín López, que hemos expuesto en el apartado anterior, nos llevaría a considerar que sólo existe un responsable directo, que es el ordenador de pagos, y que no hay responsables subsidiarios.⁹²⁶

Para Bascones, en todo caso, la responsabilidad contable del interventor nunca puede ser una responsabilidad de autor ya que, por su función, no tiene a su cargo el manejo de fondos públicos, y como no es un gestor, sus acciones u omisiones no dañan los caudales públicos porque él no los gestiona; él simplemente los fiscaliza.⁹²⁷ A la inversa, la responsabilidad del interventor ha de ser, según Bascones, la de partícipe, y que podrá ser:

- a) Responsabilidad directa si ha actuado como inductor, cómplice o cooperador en la comisión de la infracción contable, de acuerdo con el artículo 42 de la LOTCu,
- b) Responsabilidad subsidiaria, cuando de acuerdo con el artículo 43 de la LOTCu haya dado lugar a que los caudales públicos resulten menoscabados o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial de las responsabilidades directas, pero en todo caso sin actuar como partícipe.

No obstante, subraya la dificultad de la delimitación de la responsabilidad directa o subsidiaria del interventor, y en general del que no siendo autor sí es partícipe, ya que en los dos tipos de responsabilidad, de su actuación se deriva una participación en los

⁹²⁶ Cortell Giner, Robert. “Aspectos críticos de la responsabilidad contable. Auditoría Pública”. Auditoría Pública, 2007, nº 43, p. 60.

⁹²⁷ Bascones Ramos, José Miguel. *La Responsabilidad Civil de los Interventores (II)*. Papeles de Trabajo, p. 58.

hechos constitutivos de responsabilidad contable, sentando, de manera tajante, que el autor es, en todo caso, el gestor de los caudales públicos.

Bascones comparte básicamente los postulados de Cortell Giner, y en su opinión el interventor puede incurrir en responsabilidad directa si su conducta es la propia del partícipe porque actuó con dolo, por contra, si es un interventor que sólo incumple con las normas contables por negligencia, su responsabilidad sería subsidiaria.⁹²⁸

De todas maneras, hemos de tener en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, basada en los criterios antes citados, sí que admite la responsabilidad directa del interventor, aún cuando la participación del mismo, en ningún caso puede considerarse como dolosa, debiendo interpretarse el grado de culpa o negligencia en el que incurre.

En la Sentencia 6/2012, de 27 de marzo, el Tribunal de Cuentas se plantea la decisión sobre el carácter directo o subsidiario de la responsabilidad, dependiendo de que, la conducta imputable al responsable, se estime subsumible en la descripción de uno u otro de los preceptos de la LFTCu, independientemente del cargo que ostenta el causante del daño. Parte en su argumentación de la doctrina recogida en su sentencia de 7 de octubre de 2010 que señala que el carácter directo o subsidiario de la responsabilidad contable no deriva sólo de las funciones del cargo que se ostenta y del concurso de estas con las atribuciones de otras personas involucradas en la gestión enjuiciada, sino que es consecuencia sobre todo de la relevancia jurídica de la conducta concreta de cada gestor en el incumplimiento legal producido y en el daño originado en el Patrimonio Público. A partir de aquí, es cuando afirma que:

La condición de Interventor del recurrente no supone “a priori” que la responsabilidad exigible deba ser subsidiaria por razón del propio cargo. Será en cada caso concreto donde se pueda decidir, a la vista de la concreta relación de cada conducta con cada

⁹²⁸ A nuestro juicio, y aquí compartimos básicamente los postulados mantenidos por Cortell Giner, el interventor puede incurrir en responsabilidad directa y por tanto asumiría solidariamente con el autor del menoscabo de los caudales públicos la obligación de indemnizar, únicamente si su conducta es la propia del partícipe en los términos que señala el artículo 42 de la LOTCu y ha actuado dolosamente. Sólo, por tanto, si el interventor ha actuado con la intencionalidad propia del dolo nos encontraremos ante las figuras de la inducción, complicidad (en la doble modalidad de cooperación necesaria y no necesaria) o encubrimiento, que darían lugar a la responsabilidad directa. Si no se prueba que el interventor actuó con dolo, su responsabilidad sería subsidiaria. Bascones Ramos, Jose Miguel. *La Responsabilidad Civil de los Interventores* (II). Papeles de Trabajo, p, 57.

alcance producido, quiénes son responsables directos y quiénes subsidiarios, sin perjuicio del cargo que ostentan y de la intervención que otras personas hayan podido tener en los mismos hechos.

Si bien el Tribunal deja claramente sentado que no excluye la responsabilidad directa, por el mero ejercicio del cargo de interventor, de hecho, cuando describe la conducta punible, que es la típica de una fiscalización incorrecta, califica la responsabilidad del interventor como subsidiaria, en los siguientes términos:

Partiendo de las precisiones anteriores, como adecuadamente señala la sentencia de instancia la conducta del recurrente implica un cierto grado de omisión de los deberes de control y supervisión inherentes a su cargo, lo que influyó en que se produjera el menoscabo en los fondos del Ayuntamiento, no se puede concluir que haya “ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución”, como exige el artículo 42. 1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas para considerarles responsables directos y, por eso, su responsabilidad debe ser calificada como subsidiaria”.

En esta misma línea, abunda la STCu de siete de febrero de dos mil trece. En los hechos probados se constata que dos cajeros, que participaron en el manejo de los fondos, no ingresaban en la cuenta del Ayuntamiento, incumpliendo, obviamente, la normativa interna, presupuestaria y contable sobre el cobro e ingreso, el efectivo cobrado. Para el Tribunal, se aprecia la existencia, ya no de culpa grave, sino de dolo, en la actuación de los dos cajeros, y del daño evidente para los fondos municipales de sus actos, por el importe de las cantidades que se dejaron de ingresar, y que se cuantificaron en fase probatoria en una cantidad concreta, por lo que, considera el Tribunal, que se cumplen todos los requisitos necesarios para la existencia de responsabilidad contable directa de los dos funcionarios.

Sus superiores, por contra, alegaron que en su caso, de existir responsabilidad contable a ellos atribuible, esta debería ser subsidiaria. Para analizar esta cuestión el Tribunal parte de la doctrina de la Sala de Justicia, manifestada, entre otras, en las sentencias de 27 de marzo de 2012, 7 de octubre de 2010, 15 de diciembre de 2009 y 17 y 31 de marzo de 2009, en las que se afirma que lo que determina que una conducta concreta

sea constitutiva de responsabilidad contable, directa o subsidiaria, no es el carácter grave o leve de la negligencia apreciada sino la relevancia que la misma, ha tenido para la provocación del daño a los fondos públicos.

Según esta doctrina jurisprudencial, que, a nuestro juicio, va mas allá de lo previsto en los artículos 42 y 43 de la LOTCu, el grado de culpa que concurra en los hechos no resulta decisivo a efectos de determinar el grado de responsabilidad en el que se ha podido incurrir, aceptando así que la existencia de negligencia grave puede dar lugar, tanto a responsabilidad directa como a subsidiaria, ya que lo relevante es la participación que hayan tenido los presuntos responsables en los hechos generadores del alcance, sino su trascendencia.

La sentencia remite a los artículos 42 y 43 de la LOTCu. La decisión sobre el carácter directo o subsidiario de la responsabilidad, lógicamente, para el Tribunal depende de que la acción u omisión de los demandados se estime subsumible en la descripción de uno u otro de los artículos referidos de la LOTCu, pero no pone el acento en la conducta pro activa y voluntaria del infractor en relación a los hechos, sino que, siguiendo el relato de las referidas sentencias de 27 de marzo de 2012 y de 7 de octubre de 2010, considera que el carácter directo o subsidiario de la responsabilidad contable no deriva sólo de las funciones del cargo que se ostenta y del concurso de estas con las atribuidas a otras personas que también estén involucradas en la gestión cuestionada, sino que es consecuencia sobre todo de la relevancia jurídica de la conducta concreta de cada gestor en el incumplimiento legal producido y en el daño que se ha causado a los fondos públicos. De esta manera concluye que será en cada caso concreto dónde y cuándo se pueda decidir, a la vista de la concreta relación de cada conducta con cada alcance producido, quiénes son responsables directos y quiénes subsidiarios, sin perjuicio del cargo que ostentan y de la intervención que otras personas hayan podido tener en los mismos hechos.

En el supuesto de la sentencia, considera que a los superiores únicamente se les puede atribuir un cierto grado de omisión de los deberes de control y supervisión inherentes a sus cargos, puesto que ni detectaron ni corrigieron los hechos que se enjuiciaron, lo que influyó o, al menos no evitó, que se produjera el menoscabo en los fondos del Ayuntamiento.

No obstante, sin entrar en analizar el grado de culpa o negligencia, la sentencia afirma de manera firme que no se puede concluir que hayan participado ejecutando, forzando o induciendo a ejecutar o coadyuvado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución, tal y como exige el artículo 42. 1 de la LOTCu para considerarlos como responsables directos. Por ello entiende la sentencia que su responsabilidad en la que incurrieron debe ser calificada como subsidiaria, puesto que en el desarrollo del procedimiento, en relación a ellos, solo han quedado acreditadas omisiones de sus obligaciones por el funcionamiento interno muy deficiente del Organismo en materia económica y de control durante el período de desempeño de sus cargos

Concretando en el interventor, la sentencia le reprocha:

1. No impulsar la adopción de ninguna medida correctora, o de cautela especial, ante el riesgo de menoscabo patrimonial que se originaba por la gestión de un volumen demasiado elevado de efectivo en la Caja
2. No evitar o subsanar la falta de realización de los arqueos que son preceptivos y suscribir algunos que tenían contenido irregular.
3. Firmar los talones que le eran presentados aunque las sumas que se aportaban a través de ellos eran muy superiores a las necesidades reales de la Caja de efectivo, y no adoptar ninguna cautela especial ante lo que era una apariencia de anormal funcionamiento de la Caja y que se reflejaba en una excesiva frecuencia y cuantía de esos talones.
4. No formar ni proponer la aprobación de las Cuentas Generales de la Corporación de los ejercicios coincidentes con su desarrollo del puesto de Interventor, lo que provocó una situación contable desactualizada que contribuyó a facilitar la producción del alcance.
5. No desarrollar ningún control sobre la falta de firma y veracidad de los saldos contenidos en las hojas de caja elaboradas por los cajeros
6. No advirtió el riesgo para la integridad de los caudales públicos, ni adoptó cautela alguna, respecto al cobro de cantidades, con destino a la Caja de efectivo, procedentes de tasas.

A pesar de lo expuesto, el Tribunal considera que estos incumplimientos no tienen la suficiente entidad como para que la responsabilidad se califique de directa, pero sí de subsidiaria.

Creemos que en la argumentación expuesta hay algo más que la relevancia para la provocación del resultado lesivo para los fondos públicos. En el fondo, si combinamos relevancia de la actuación con la dicción literal de los artículos 42 y 43 de la LOTCu, estamos ante lo que consideramos interpretación más correcta de la línea que separa ambos tipos de responsabilidades: para que la responsabilidad sea directa es necesario que se haya *forzado o inducido a ejecutar o coadyuvado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución, en todo caso una conducta pro activa*, y, a sensu contrario, todo lo demás supone una responsabilidad subsidiaria, y por lo tanto el interventor, en el ejercicio de su actividad digamos «normal», solo puede, en nuestra opinión, incurrir en responsabilidad subsidiaria.

Este planteamiento no se ve reafirmado en la STCu de veintinueve de mayo de dos mil trece. Los hechos que se enjuician, en resumen, son éstos. El Alcalde encarga la redacción del proyecto, dirección facultativa, y estudio y coordinación en materia de salud de unas obras. Posteriormente, uno de los arquitectos que redactó el proyecto, solicitó en nombre del Ayuntamiento, un estudio geotécnico a una empresa, estudio que fue realizado, aunque hubiese tenido que ser abonado por el contratista al formar parte del proyecto, por lo que emitieron una factura a nombre del Ayuntamiento. Las personas autorizadas para disponer e intervenir los fondos municipales, ordenaron y fiscalizaron de conformidad el pago.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, se consideraron responsables directos en primera instancia tanto el Alcalde, como la Interventora, por su intervención en el proceso de disposición de fondos públicos como ordenador del pago y como controlador de que el gasto público se adecue a la legalidad vigente. Y todo ello porque la sentencia considera que:

Concurre, por tanto, en la actuación de los apelantes negligencia grave porque realizaron el pago de una factura contraviniendo las normas que en materia de proyectos de obra prevé que los estudios geotécnicos formen parte de éstos, sin que se haya acreditado la concurrencia de ninguna circunstancia especial que justificase apartarse de esta previsión legal, exigiéndose al gestor de fondos públicos una especial

diligencia por la naturaleza de los fondos que maneja, siendo su obligación velar por el cumplimiento de la legalidad en el ejercicio de sus funciones.

La conclusión es considerar responsables contables directos al Alcalde como ordenador de pagos y al Interventor como controlador de la legalidad, el primero como gestor de fondos ajenos, y la Interventora porque no formuló reparo alguno.

Pero la interventora, ¿ha forzado o inducido a ejecutar o coadyuvado en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución?, o, más bien, simplemente ha sido negligente.

La adopción de una u otra postura es, evidentemente trascendente, ya que la responsabilidad subsidiaria, de acuerdo a los artículos 38.4 y 40.1 de la LOTCu, se puede moderar de forma prudencial y equitativa, pudiendo incluso eximirse de responsabilidad como consecuencia de la falta de medios materiales o personales; por el contrario, los mismos artículos excluyen esta posibilidad, que no están prevista para el caso de la responsabilidad directa.

De todas maneras, hay otras sentencias que condenan al interventor como responsable directo. Posteriormente analizaremos la sentencia de fecha 29 de septiembre de 2009 del Tribunal de Cuentas, que considera al interventor responsable contable directo, y que nos permitirá retomar parcialmente la cuestión.

En todo caso, nosotros reiteramos que coincidimos con las posiciones de Bascones y Cortell, y que, en nuestra opinión, la responsabilidad del interventor negligente es siempre subsidiaria.

7.13 LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE EN VÍA ADMINISTRATIVA.

La responsabilidad contable no es exigible, tan solo en vía jurisdiccional. También puede serlo en vía administrativa. Apenas haremos una pequeña mención porque, en las entidades locales, en parte por los problemas legales que después veremos, es una posibilidad de muy escasa utilización.

En efecto, la LOTCu permite, en el artículo 41, en determinados casos, que se pueda exigir este tipo de responsabilidad mediante la tramitación de un expediente

administrativo, lo que, según Giner, constituye una manifestación de la autotutela administrativa,⁹²⁹ con una finalidad, como toda la responsabilidad contable, exclusivamente reparadora, y no sancionadora.

Ni la LOTCu ni la LFTCu concretan cuando procede, y el legislador usa para ello la LGP, artículos 177.1) y 180, y son las infracciones contables distintas del alcance y malversación. Así, cuando una administración tiene conocimiento de una infracción que puede suponer responsabilidad contable, ha de instruir el correspondiente expediente.⁹³⁰ La autoridad que acuerde la incoación del expediente, lo ha de comunicar al Tribunal de Cuentas, el cual podrá en cualquier momento recabar el conocimiento del asunto.⁹³¹ Si los indicios son de alcance la competencia es exclusiva del Tribunal de Cuentas, y si no lo son, y no avoca para sí la competencia el Tribunal, la administración continúa la tramitación. El procedimiento es el regulado en el Real Decreto 700/1988.

Contra esta posibilidad se han alzado algunas voces. Especialmente crítica es la de Blanque Avilés, para quien es una a quiebra del orden jurisdiccional que instaura la LOTCu.⁹³²

En este caso, como advierte Rosinyol, la administración se convierte en juez y parte.⁹³³

Respecto de la posibilidad de que las Administraciones Locales puedan tramitar este tipo de expedientes administrativos, aunque se prevea en el artículo 41 de la LOTCu, no lo desarrolla la legislación local. Si lo hace, indirectamente el artículo 20 del Real Decreto 429/1993, de 26 de mayo, por su remisión los artículos correspondientes de LGP, para la responsabilidad contable.

⁹²⁹ Cortell Giner, Robert P. “Los expedientes administrativos de responsabilidad contable. Auditoría” *Pública*, 1999, nº 19, p. 64.

⁹³⁰ Pascual García, José *Régimen jurídico del gasto público*. Ed. BOE.2014 6ª edición , p.1022.

⁹³¹ Cortell Giner, Robert P. “La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales.” *Revista española de control externo*. 2000, n.º4, p. 115.

⁹³² Blanque Avilés, José Manuel. “El artículo 41 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas”. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 1987, nº 53, pp. 58 y 59.

⁹³³ Rosinyol i Vidal, Carles.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*. Editorial Civitas. 2ª. Edición. 1999, pág. 114.

Cortell Giner opina que, si bien una interpretación estricta llevaría, por la falta de atribución expresa por ley, a negar tal posibilidad, el artículo 145 de la LRJPAC, aboga en sentido contrario.⁹³⁴

En opinión de Rosinyol i Vidal, una posibilidad es la del artículo 78.3 de laLRBRL, que prevé que las propias Corporaciones Locales podrán exigir la responsabilidad de sus miembros cuando por dolo o culpa grave, hayan causado daños y perjuicios a la Corporación, por lo que se habilitaría a las Corporaciones Locales para resolver los expedientes de responsabilidad contable, pero solo cuando los responsables son miembros de la Corporación, pero no para el personal al servicio de las mismas. No obstante, dicha laguna puede ser solventada, para el autor, por la aplicación a todas las Administraciones Públicas del Real Decreto 429/1993, cuyo artículo 20.2 prevé expresamente, como hemos visto, los procedimientos de responsabilidad contable en vía administrativa, por tanto también en el ámbito de las Corporaciones Locales, aplicable tanto a cargos electos como respecto de su personal.⁹³⁵ Al mismo argumento recurre Cubillo Rodríguez.⁹³⁶

El Tribunal de Cuentas, ha aceptado expedientes administrativos instruidos por Corporaciones Locales, a través del procedimiento previsto en el Real Decreto 700/1988, en diversas Sentencias las de 28 de octubre de 2005,25 de febrero de 2009, o de 21 de julio de 2011.

No obstante, insistimos en que son muy pocos los casos en los que se completa el procedimiento por la administración local, ya que cuando se detecta algún supuesto, se suele dar conocimiento al Tribunal de Cuentas, sin instruir más trámites.

⁹³⁴ Cortell Giner, Robert P. “Los expedientes administrativos de responsabilidad contable”. Auditoría Pública, 1999, n.º 19,pp. 65 y 66.

⁹³⁵ Rosinyol i Vidal, Carles.: *La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas*. Editorial Civitas. 2ª. Edición. 1999, pp. 146 y 147.

⁹³⁶ Cubillo Rodríguez, Carlos: *La jurisdicción del Tribunal de Cuentas*, Ed. Comares 1999, pp. 209 y 210.

CAPITULO 8 SUPUESTOS CONCRETOS DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

En los siguientes apartados, trataremos de analizar, a través de los más habituales procedimientos administrativos con trascendencia presupuestaria, los distintos casos en los que porqué y como, puede producirse una responsabilidad contable del interventor de una corporación local.

La relación no pretende ser exhaustiva, pero, creemos que si es suficiente, basándonos sobre todo en la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, para poder analizar un amplio abanico de supuestos, que cubren la mayor parte de las situaciones en la que existe una exigencia de responsabilidad contable a un interventor.

En aquellos procedimientos que implican gasto público, estudiaremos los que generan un mayor número de expedientes y consumen una mayor parte de créditos presupuestarios: contratación, retribuciones de personal y subvenciones. También entraremos en un supuesto especial por lo delicado, los gastos de representación.

El elemento básico de esta parte del trabajo, es el análisis de la jurisprudencia.

8.1 CONTRATACION

La actividad contractual de las Administraciones tiene, en países de nuestro entorno, una importancia desde el punto de vista económico, de primera magnitud. También desde el punto de vista estrictamente jurídico.⁹³⁷ Según la Comisión Nacional de la Competencia, a contratación pública tiene en España una importancia fundamental: de acuerdo con los datos de la UE, el peso de la contratación pública en el PIB español se situaba en 2008 en un 14,9%.⁹³⁸

⁹³⁷ Según Ramallo, es contrato es la vía fundamental de ejecución del presupuesto. Ramallo Massanet, Juan. “El control externo en las nuevas formas de colaboración público-privada”. Revista española de control externo, 2007, nº 26.

⁹³⁸ Guía sobre contratación pública y competencia. Publicación de la Comisión Nacional de la Competencia, pág. 4. Consultable en http://www.cnmc.es/Portals/0/Ficheros/Promocion/Guias_y_recomendaciones/GUIA_CONTRATACION_v4.pdf

Según datos de la Unión Europea, en 2011, las obras, bienes y servicios públicos constituyeron el 15,5 % del PIB en España. Ese mismo año, el valor de las licitaciones publicadas en el Diario Oficial representó el 15,2 % del gasto total en obras, bienes y servicios públicos.⁹³⁹

Por lo tanto nos encontramos ante una de las ramas de la actividad administrativas más extensas,⁹⁴⁰ y, porque no decirlo, una de las que pueden dar lugar a mayores posibilidades de fraude.⁹⁴¹

Así lo reconoce el documento elaborado por la OCDE, Integridad en la contratación pública buenas prácticas de la “a” a la “z”, donde se puede leer:

La contratación pública se ha identificado como la actividad gubernamental más vulnerable a la corrupción. Como proceso importante en el que interactúan los sectores público y privado, la contratación pública plantea diversas oportunidades para que tanto los agentes públicos como privados desvíen fondos públicos para la consecución de ganancias particulares. Por ejemplo, el soborno por parte de empresas internacionales en países de la OCDE es más predominante en la contratación pública que en los servicios públicos, la fiscalidad, el poder judicial y la captura estatal, según la Encuesta de opinión ejecutiva de 2005 del Foro Económico Mundial.⁹⁴²

Esta cuestión también se pone de manifiesto en el ANEXO ESPAÑA al Informe de lucha contra la corrupción de la UE, en la que se hace referencia a que en los ámbitos autonómico y local, la eficacia global de los controles establecidos, en relación con el gasto público, parecen ser insuficientes, en la medida en que las amplias competencias que tienen atribuidas estas administraciones, no se corresponden de manera equilibrada

⁹³⁹ http://ec.europa.eu/internal_market/publicprocurement/docs/modernising_rules/public-procurement-indicators-2011_en.pdf

⁹⁴⁰ Y también de mayor producción normativa. Vide Martín Nájera, Santiago Adolfo y Rodríguez Pérez, Rosario P. “Desafíos en la fiscalización de la contratación pública. Efectos de la falta de transposición de las directivas de contratos” Auditoría Pública, 2016, nº 67, p.24.

⁹⁴¹ Vide Castejón González, Jorge. “Aproximación a la evaluación del Control Interno en las Auditorías Públicas sobre la Gestión Contractual”. Auditoría Pública, 2012, nº 57, pp. 71-82.

⁹⁴² Se puede consultar en <http://www.oecd.org/fr/gov/ethique/38947794.pdf>

con una rendición de cuentas adecuada. También constata que las apreciaciones realizadas por el Tribunal de las Cuentas confirman esta impresión.⁹⁴³

Recientemente España ha recibido la Recomendación de Decisión del Consejo de la Unión Europea de 27 de julio de 2016 por la que se formula una advertencia a España para que adopte medidas dirigidas a la reducción del déficit que se considera necesaria para poner remedio a la situación de déficit excesivo

Para el Consejo, España también debe prestar atención a los aspectos cualitativos de las finanzas públicas. Entre ellos el Consejo alude a la política de contratación pública. Considera significativo el número de irregularidades con un impacto en la aplicación de la legislación sobre contratación pública de la UE, que se ha puesto en conocimiento de la Comisión durante los últimos años. Uno de los aspectos que destaca es la falta de mecanismos de control a priori y a posteriori suficientes, lo que obstaculiza la aplicación correcta y uniforme de la legislación en materia de contratación pública. También advierte que España tiene una baja tasa de publicación de los anuncios de contratos y un nivel relativamente elevado de recurso al procedimiento negociado sin publicación previa en comparación con otros Estados miembros.⁹⁴⁴

Desde hace tiempo se vienen detectando problemas de contratación pública desviada. Ya López López ponía de manifiesto y agrupaba éstos problemas así: anomalías que afectan a la fase de adjudicación, anomalías que afectan a las fases de adjudicación y de ejecución de manera simultánea y anomalías que afectan exclusiva y privativamente a la fase de ejecución.⁹⁴⁵

Para Mata, Bertran y Llaràs, el interés público que condiciona la contratación, desde el punto de vista del control, se centra en la determinación del objeto, la selección del contratista.⁹⁴⁶ Gimeno Feliu,⁹⁴⁷ incluso se ha atrevido con un catálogo de las

⁹⁴³ http://www.ec.europa.eu/dgs/home-affairs/what-we-do/policies/organized-crime-and-human-trafficking/corruption/anti-corruption-report/docs/2014_acr_spain_chapter_es.pdf.

⁹⁴⁴ Se puede consultar en <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10793-2016-INIT/en/pdf>.

⁹⁴⁵ López López, Juan Carlos. *Reflexiones sobre fiscalización de la contratación administrativa por el Tribunal de Cuentas. Seminarios 1985*. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, p. 96.

⁹⁴⁶ Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. *El control intern de la gestió econòmic financerà de les entitats locals*. DGAL. Generalitat de Catalunya, p. 160 Gimeno

⁹⁴⁷ Para Gimeno Feliu el catálogo de las posibilidades de conductas inapropiadas en la contratación pública, y que son las principales debilidades que presenta el sistema, clasificadas por las fases del procedimiento son, en su opinión, las siguientes

a. En la fase precontractual las «modalidades ordinarias» de corrupción serían:

- 1. Falta adecuada de evaluación o planificación de las necesidades.*
- 2. Creación de una demanda artificial de bienes y servicios innecesarios que no satisfagan necesidades reales del órgano de contratación.*
- 3. Facilitando información que otorgue ventaja a determinados licitadores con respecto a otros, o bien las especificaciones técnicas empleadas para identificar el objeto del contrato pueden limitar la presentación de ofertas competitivas al direccionarse en favor de determinados licitadores, de tal manera que solamente unos pocos las puedan satisfacer. El «mecanismo» de las especificaciones técnicas.*

b. En la fase elección del procedimiento:

- 1. Recurriendo al procedimiento negociado cuando no se dan las circunstancias para ello y no negociando sino utilizando el procedimiento como sistema de adjudicación directa.*
- 2. Fraccionando el objeto del contrato para sustraerse a las reglas de publicidad y concurrencia.*
- 3. Utilizando el contrato menor -ex artículo 122.3 LCSP- como adjudicación directa.*

c. En fase adjudicación del contrato:

- 1. Contaminación de intereses al adjudicar contratos a personas que se encuentran incurso en incompatibilidades o en situación de conflicto de intereses que pueden influir o mediar en favor de determinados licitadores. Ausencia de claridad a la hora de fijar los criterios de adjudicación.*
- 2. Ponderación inadecuada de los criterios de adjudicación;*
- 3. Ausencia de comunicación a los candidatos y a los licitadores sobre las decisiones relativas a la adjudicación del contrato.*
- 4. Inexistencia de mecanismos eficaces ex ante.*
- 5. Sistema de recursos ineficaz -desde la perspectiva de eventual «corrección» de la ilegalidad advertida- ante las decisiones de adjudicación.*

d. En fase ejecución del contrato:

- 1. Utilización arbitraria de las prerrogativas con fines distintos al propio de la correcta ejecución del contrato.*
- 2. Ausencia de controles sobre la prestación, lo que genera problemas de calidad.*
- 3. Modificación de contratos «desproporcionadas» y en fraude legal, quebrando el principio de concurrencia e igualdad de trato.*

Gimeno Feliu, José M^o La Ley de Contratos del Sector Público: ¿una herramienta eficaz para garantizar la integridad? Revista española de Derecho Administrativo num. 147/2010.

posibilidades de conductas inapropiadas en la contratación pública, y que son las principales debilidades que presenta el sistema.⁹⁴⁸

Veremos los principales puntos conflictivos.

En la preparación del contrato se suele dar una defectuosa justificación del contrato, por una planificación inadecuada las necesidades,⁹⁴⁹ lo que puede generar una demanda artificial de bienes y servicios innecesarios.⁹⁵⁰ Cubillo Rodríguez hace especial referencia a la utilización de los contratos de servicios sin necesidad real.⁹⁵¹

También se ha de tener en cuenta la posibilidad del otorgamiento de ventajas competitivas, a través de las especificaciones técnicas empleadas para identificar el objeto del contrato, que pueden limitar la presentación de ofertas competitivas al dirigirse hacia unos determinados licitadores, de forma que solamente los “adecuados” las puedan satisfacer. Es el «mecanismo» de las especificaciones técnicas.⁹⁵²

En la elección del procedimiento se suelen producir dos clásicos, el abuso del procedimiento negociado cuando no se dan las circunstancias para ello y el fraccionamiento del objeto contractual para sustraerse a las reglas de publicidad y concurrencia.⁹⁵³

⁹⁴⁸ Muchas de las apreciaciones de Gimeno y del informe antes citado, se ven reflejadas en los informes del Tribunal de cuentas. Vease, p.e. *las conclusiones del Informe Fiscalización de la contratación de las entidades locales de la Comunidad Autónoma de Cantabria*, Ejercicio 2012

⁹⁴⁹ Según Pleite Guadamillas, este informe es necesario para poder proceder a tramitar el contrato. Pleite Guadamillas, Francisco. *VVAA Comentarios a la Ley de contratos del sector público*. Ed. Bosch 2009, Tomo I p. 221.

⁹⁵⁰ Martín Nájera, Santiago A. “Consideraciones acerca de la función fiscalizadora de los Órganos de control externo a raíz de la Sentencia Nº 660/2011 de la Sección 3ª de la Audiencia Provincial de Málaga”. *Auditoría Pública*, 2012, nº 56, pp. 84 y 85.

⁹⁵¹ Cubillo Rodríguez, Carlos. “Hacia una teoría general de la corrupción en la vida pública” *Revista española de control externo*, 2001, nº 9, pp. 49 y 50.

⁹⁵² Algunos autores como Bernal Blay, hacen referencia también a la exigencia de requisitos de solvencia desproporcionados. Bernal Blay, Miguel Ángel El principio de objetividad en la contratación pública. *Documentación administrativa*. Gener 2011, nº 289, p. 137.

⁹⁵³ Vide Informe 69/08 de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa

El círculo se cierra con el uso del contrato menor ⁹⁵⁴ -ex artículo 138.3 TRLCSP- como adjudicación directa. ⁹⁵⁵

En la fase de adjudicación del contrato, ⁹⁵⁶ los problemas más numerosos proceden de la ausencia de claridad a la hora de fijar los criterios de adjudicación, lo que incrementa la discrecionalidad de la administración, ⁹⁵⁷ criterios sin relación con el objeto del contrato o ponderación inexistente o inadecuada de los criterios de adjudicación; ⁹⁵⁸

Por último se ha de destacar, otro clásico, la modificación de contratos «desproporcionadas» y en fraude legal, quebrando el principio de concurrencia e igualdad de trato. ⁹⁵⁹

8.2 EL PROBLEMA DE LA EXISTENCIA DE RESPONSABILIDAD CONTABLE EN LA CONTRATACION

Ante esas posibilidades de usos desviados, ⁹⁶⁰ la consecuencia que en principio podría parecer más lógica, sería pensar en una intensificación de los mecanismos de exigencia de responsabilidad contable. Pues bien la regulación positiva es la contraria, lo cual no implica una declaración de irresponsabilidad, sino, bien al contrario, una unificación del régimen de responsabilidad de los servidores públicos. En el régimen de la responsabilidad contable derivada de la contratación del sector público, es donde,

⁹⁵⁴ Candela Talavero, José Enrique. “El fraccionamiento del objeto de los contratos públicos y la fraudulenta utilización del contrato menor”. Auditoría Pública, 2011, n.º 53, pp.85-94.

⁹⁵⁵ Vide Riera López Marta. “Contratos menores: rasgos característicos, menciones especiales y consecuencias de un uso abusivo”. Auditoría Pública, 2013, n.º 61, pp. 61-68.

⁹⁵⁶ Para Bernal, es en ésta fase cuando se manifiesta estrechamente la relación objetividad-igualdad de trato. Bernal Blay, Miguel Ángel El principio de objetividad en la contratación pública. Documentación administrativa, Gener 2011, n.º 289, p. 144.

⁹⁵⁷ Castejón González, Jorge. “Aproximación a la evaluación del Control Interno en las Auditorías Públicas sobre la Gestión Contractual”. Auditoría Pública, 2012, n.º 57, p. 76.

⁹⁵⁸ Cubillo Rodríguez, Carlos. “Hacia una teoría general de la corrupción en la vida pública” Revista española de control externo, 2001, n.º 9, p. 49.

⁹⁵⁹ Cubillo Rodríguez, Carlos. “Hacia una teoría general de la corrupción en la vida pública”. Revista española de control externo, 2001, n.º 9, p. 49.

⁹⁶⁰ Coinciden básicamente con lo puesto de manifiesto en Principios de contratación administrativa y su aplicación práctica en las áreas de riesgo Documento n.º 5 .Se puede consultar en <http://www.fundacionfiasep.org/bocms/images/bfilecontent/2013/10/10/9390.pdf?version=1>

seguramente, con mayor intensidad se manifiesta la dificultad de la bifurcación del sistema de responsabilidad de los agentes públicos, al que hemos aludido en diversas ocasiones, ya que concurren múltiples agentes.

El TRLCSP hace mención expresa a la responsabilidad de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas:

Disposición adicional 19ª. Responsabilidad de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas.

1. La responsabilidad patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas derivada de sus actuaciones en materia de contratación administrativa, tanto por daños causados a particulares como a la propia Administración, se exigirá con arreglo a lo dispuesto en el Título X de la LRJPAC próxima LRJSP, de 26 de noviembre, y en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

2. La infracción o aplicación indebida de los preceptos contenidos en la presente Ley por parte del personal al servicio de las Administraciones Públicas, cuando mediere al menos negligencia grave, constituirá falta muy grave cuya responsabilidad disciplinaria se exigirá conforme a la normativa específica en la materia.

El precedente legislativo es la D.A 5ª del TRLCAP, sin que existiera con anterioridad, una proclama similar en la Ley de Contratos del Estado.

En este punto, tampoco existe, prácticamente, tratamiento doctrinal alguno. Bascones considera que⁹⁶¹ a pesar de la D.A 5ª del TRLCAP, las infracciones en materia de contratación pueden ser constitutivos de responsabilidad contable si se producen incumplimientos de la legislación contractual que lo son también de la normativa presupuestaria.

⁹⁶¹Bascones considera que a pesar lo dispuesto en la legislación contractual, los errores en materia de contratación pueden ser constitutivos de responsabilidad contable cuyo enjuiciamiento corresponde al Tribunal de Cuentas, si en materia de gastos contractuales también se producen incumplimientos de la legislación contractual que lo son también de la normativa presupuestaria. Bascones Ramos, José Miguel. *La Responsabilidad Civil de los Interventores (I)*. Papeles de Trabajo, p. 51.

No obstante, también remarca, en relación al interventor, y siguiendo con el argumento anterior,⁹⁶² que la responsabilidad del gestor derivada de un contrato público, puede que no sea contable si la infracción es de la Ley de contratos. En este caso, el interventor que fiscalizó favorablemente el gasto contractual, no afrontará nunca una responsabilidad contable subsidiaria, ya que el autor del daño incurre en supuesto de responsabilidad patrimonial y la responsabilidad subsidiaria no es autónoma, ya que precisa siempre de la existencia de una responsabilidad contable directa.

Cubillo, por contra, prácticamente, no encuentra distinción alguna entre la materia contractual y el resto de los ámbitos de actividad administrativa.⁹⁶³ Desde su punto de vista, el Tribunal de Cuentas ha elaborado una doctrina que reconoce la posibilidad de encontrar supuestos de responsabilidad contable en el ámbito de la contratación pública, aunque sólo se produce cuando, con la vulneración de la normativa reguladora de la contratación del sector público, concurren también los demás requisitos legalmente exigidos para la responsabilidad contable.

Lógicamente, si no se dan los restantes requisitos para la exigencia de responsabilidad contable, la infracción de las normas y procedimientos contractuales, no generará la citada responsabilidad contable, pues al ser esta reparadora, sin la acreditación

⁹⁶² Para Bascones *al margen de lo anterior, hay que destacar el hecho de que la responsabilidad civil del gestor puede que no sea contable, por ejemplo porque no media infracción del ordenamiento jurídico presupuestario, sino de la Ley de contratos. en ese caso si el incumplimiento de la Ley de contratos produjo un quebranto a la Hacienda Pública el interventor que fiscalizó favorablemente el gasto contractual no incurrirá de ningún modo en responsabilidad contable subsidiaria, ya que el autor del daño no incurre en responsabilidad contable sino en un supuesto de responsabilidad patrimonial regulada en los artículos 145 y 146 de la LRJPAC próxima LRJSP y la responsabilidad subsidiaria no es autónoma ya que precisa siempre de la existencia de una responsabilidad contable directa.* Bascónes Ramos, José Miguel. *La Responsabilidad Civil de los Interventores (II)*. Papeles de Trabajo, p. 59.

⁹⁶³ Para Cubillo *La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha venido elaborando una doctrina que reconoce la posibilidad de encontrar supuestos de responsabilidad contable en el ámbito de la contratación pública. Las diversas resoluciones en las que se plasma este planteamiento de apertura, de la jurisdicción contable, a las conductas desarrolladas dentro de la gestión contractual de las Administraciones y demás entidades públicas reflejan, no obstante, un criterio que podríamos calificar más de cauteloso que de audaz.*

El núcleo argumental de dichas resoluciones se resumiría en la idea de que la vulneración de la normativa reguladora de la contratación del sector público no genera por sí sola responsabilidad contable, pues deben concurrir también los demás requisitos legalmente exigidos para este modelo de responsabilidad jurídica y, muy especialmente, el de haberse producido como consecuencia de la conducta enjuiciada un menoscabo en los fondos públicos. Cubillo Rodríguez, Carlos. *La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público*. RECE nº 30 p. 35.

fehaciente de un daño a los caudales públicos no llegará a nacer, sin perjuicio de la necesidad de concurrencia de los demás requisitos. Pero, a mi juicio, el auténtico problema radica en dilucidar, si la DA 19 implica un veto real o no a la competencia del Tribunal de Cuentas.

Nuevamente se plantea el problema, ya aludido, que surge, al regularse parcialmente la responsabilidad contable en una Ley orgánica, los artículos 15 y 38 al 43 de la LOTCu. Podría preguntarse si se ha llegado a producir una congelación de rango que impida a una Ley ordinaria, como es la LGP o el TRLCSP, regular como lo hace la primera, los distintos supuestos de responsabilidad contable, o, como hace la segunda, su exclusión.

Ya vimos que la LGP discrepa de la LOTCu, de la LFTCu y de la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas en más de un aspecto relacionado con la responsabilidad contable. Pues bien, en el caso de los contratos, parece que incluso la excluye. En este aspecto, nos remitimos a lo dicho en el apartado relativo la responsabilidad contable en la LGP y en la legislación del Tribunal de Cuentas, aunque creemos conveniente recordar que el Tribunal Constitucional en la STC 5/1981 de 13 Febrero de 1981, dejó bien sentado que cuando en la Constitución se contiene una reserva de Ley ha de entenderse tal reserva lo es en favor de la Ley orgánica, sólo en los supuestos que, de modo expreso, se contienen en artículo 81.1 y conexos de la CE, y que el artículo 136 de la Constitución reserva a una Ley orgánica única y exclusivamente la regulación de la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas. Por todo ello, a nuestro juicio, no puede darse, por voluntad expresa del legislador, responsabilidad contable en materia contractual.

Aquí, no obstante, no podemos sino constatar, como veremos en las sentencias que comentaremos, que el Tribunal de Cuentas entra a conocer, y en su caso exigir, responsabilidades contables, en materia de contratación, con lo que, por la jurisprudencia, queda soportada la tesis favorable a la no exclusión de la materia contractual publica del ámbito de la responsabilidad contable, si bien habremos de tener en cuenta ciertos matices.

8.3 LA FUNCION INTERVENTORA EN LA CONTRATACIÓN

En primer lugar, señalar que, en realidad tendríamos que hablar de las funciones de control interno, más que de función interventora, ya que las funciones del interventor en

materia de contratación administrativa son muy diversas, y en especial, la de los interventores de administración local.⁹⁶⁴ Es en este campo, el de la contratación administrativa, donde veremos cómo, a través de las exigencias de las normas reguladoras, se ponen de manifiesto no sólo todas las modalidades de del control interno, que están atribuidas a las intervenciones de las distintas administraciones públicas, sino que incluso, se atribuyen funciones de informe, o participación en órganos colegiados.

En la primera parte del trabajo hemos hablado de la distinción entre acto de fiscalización e informe, y la calidad en la que asiste el interventor a la mesa de contratación. También, en la segunda parte, hemos dado cuenta de la no inclusión de la mesa de contratación en el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, más adelante, tendremos que volver sobre ellas.

La función más importante del Interventor es la función de control interno. En este sentido, el apartado ocho de la DA 2ª del TRLCSP dispone que, en las entidades locales, los actos de fiscalización se ejercen por el Interventor.

No obstante, respecto de los contratos, el interventor no sólo hace función interventora. Así, por ejemplo el TRLCSP, exige en diversos trámites la concurrencia de una opinión consultiva favorable, previa a la adopción del correspondiente acuerdo. La ausencia de estos informes, cuando son preceptivos, constituye una irregularidad, como mínimo procedimental en la gestión del contrato y, a los efectos de graduación de la responsabilidad, un indicio de negligencia en la tramitación.

El Tribunal de Cuentas, en Sentencia 3/04, de 5 de febrero, tiene dicho que cualquier gestor, antes de suscribir un contrato, debe extremar su diligencia requiriendo de los órganos competentes informe sobre la validez y conformidad a Derecho de lo que va a firmar, pues en caso contrario, asume toda la responsabilidad que se derive de su firma. El principal ejemplo de informe previo que debe efectuar el interventor local, lo encontramos en el número siete de la misma DA, que exige que, con carácter previo a la aprobación del Pliego de cláusulas administrativas particulares, se emita informe por el Interventor, además del también informe preceptivo del Secretario o titular del órgano que tenga atribuida la función de asesoramiento jurídico de la Corporación.

⁹⁶⁴ Gonzalez Romera, Ana Mª. "Control externo: auditoría privada versus fiscalización pública, o de por qué tardamos tanto los funcionarios en "hacer una auditoría" Auditoria Pública, 2011, n.º 53, p. 18.

Ya hemos visto anteriormente que las competencias fiscalizadoras de la intervención, tienen una finalidad garantista respecto al manejo de los fondos públicos pues pretenden, tal como dispone el artículo 6.2 del texto refundido de la LGP, asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables. Por lo tanto, no incorporan ningún dato al procedimiento, sino que lo revisan en su totalidad para comprobar y asegurar su ajuste a la legalidad, mientras las segundas, las de información tienen como finalidad aportar un elemento de juicio, generalmente el contenido del informe versará sobre el procedimiento adoptado para la adquisición o enajenación, a tener en cuenta por el órgano competente para adoptar la resolución, pudiendo este seguir o no el criterio del informe.

La diferente naturaleza jurídica de la fiscalización y el informe tiene su origen en la radical diferencia de finalidad de ambos, así que si la Intervención cuando fiscaliza lo hace para "asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables", por lo que no incorporan ningún dato al procedimiento sino que lo revisan en su totalidad para comprobar y asegurar su ajuste a la legalidad, por el contrario, cuando informa, y en este caso lo hace como un informante más. Los informes que se emiten, tienen como finalidad aportar un elemento de juicio - generalmente el contenido del informe del interventor versará sobre el procedimiento adoptado para la adquisición o enajenación- a tener en cuenta por el órgano competente para adoptar la resolución, pudiendo este seguir o no el criterio del informe. También hemos anticipado la radical diferencia a efectos de responsabilidad contable, entre informe y fiscalización.

Mientras que el informe del Secretario es un informe, por lo tanto sólo busca el asesoramiento, por más que sea emitido por el asesor legal preceptivo, el informe del Interventor, al que alude el precepto citado, ha de ser necesariamente emitido por el órgano encargado de la de fiscalización, por lo que la primera duda que surge es, si cuando la DA 2ª del TRLCSP se refiere al informe del interventor, ¿a qué se está refiriendo, a un informe *sensu stricto*, o, por el contrario, se trata de una auténtica fiscalización?.

En primer lugar, se ha de señalar, que este informe del interventor, es una peculiaridad propia del régimen local. El artículo 115-6, del TRLCSP, exige que en la Administración General del Estado, sus organismos autónomos, entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social y demás entidades públicas estatales, la

aprobación de los pliegos y de los modelos, (se entiende de pliegos modelos) incluya el informe previo del Servicio Jurídico respectivo, pero no de la IGAE. Este informe del Servicio Jurídico no es necesario cuando el pliego de cláusulas administrativas particulares se ajusta a un modelo de pliego que haya sido previamente objeto de este informe, con lo que basta una simple diligencia de conformidad. Por lo tanto, aquí encontramos una importante diferencia en la regulación relativa a la administración local respecto de la general del Estado, y, curiosamente, el distinto tratamiento nace en la misma norma.

El Acuerdo del Consejo de Ministros, de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la LGP, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, en lo relativo a la contratación administrativa, exige al interventor estatal, comprobar que existe pliego de cláusulas administrativas particulares o, en su caso, documento descriptivo, informado por el Servicio Jurídico, pero no que incluya el suyo. Como vemos, no se exige a la IGAE, un informe similar al previsto en la DA 2ª del TRLCSP, sino que ejercerá su fiscalización, mediante la firma, y, en su caso reparo, de los correspondientes documentos A. Como vemos, y no puede ser de otra manera, es coherente con el contenido del TRLCSP.

El artículo 109-3 del TRLCSP hace mención en concreto a la fiscalización, al exigir que al expediente se incorpore la fiscalización previa de la intervención, en los términos previstos en la LGP.

Creemos que la naturaleza, es la propia que señala la DA 2ª, la de informe. El artículo 109-3 del TRLCSP dice, que el expediente de contratación, como hemos visto exige la fiscalización, por lo tanto, la propia ley, exige tanto la fiscalización como el informe, por lo que, al ser la fiscalización única, se concretará en la firma, como intervenido y conforme o con reparos, del documento A. Por ello, en nuestra opinión, la naturaleza jurídica, no puede ser otra que, al igual que el emitido por el secretario, de informe.

Así se habrá de completar la labor de control interno de la gestión económico-financiera y presupuestaria del órgano interventor y, en concreto, a la función interventora como control de legalidad previo a la adopción del acuerdo. De este modo se asegura la fiscalización con carácter previo no solo al acto de reconocimiento de una obligación de pago, sino también al acto de autorización o aprobación del gasto ya que se emite antes del Pliego de cláusulas administrativas, y este, según el artículo 99 de la Ley, debe

aprobarse previamente a la autorización del gasto o conjuntamente con ella. La fiscalización, insistimos, se produce cuando el interventor firma el intervenido y conforme, o en su caso repara, el correspondiente documento contable A. Obviamente, el contenido de ambos, informe y fiscalización, no puede ser dispar, y si se aprecian aspectos no conformes a derecho en la tramitación del expediente, deberían ser puestos de manifiesto en el informe.

8.4 LOS PUNTOS BASICOS DE FISCALIZACION EN LA CONTRATACION DEL SECTOR PÚBLICO

a) La elección del procedimiento de contratación.

El Acuerdo del Consejo de Ministros antes citado, sólo exige, respecto de la elección del procedimiento, que el interventor fiscalice, cuando se proponga como procedimiento de adjudicación el negociado, que compruebe que concurren los supuestos previstos en el TRLCSP para utilizar dicho procedimiento.

Aunque con mucha menos trascendencia en la práctica, por su escaso número, también se debe fiscalizar, cuando se proponga como procedimiento de adjudicación el diálogo competitivo, que se cumple alguno de los supuestos de aplicación del artículo 164 de la Ley de Contratos del Sector Público.

Como vemos la IGAE, en esta materia se centra, básicamente, en la correcta utilización del procedimiento negociado, que es el que se considera menos garantista. Por contra considera indistinto, en la fiscalización de requisitos esenciales, la utilización de un procedimiento abierto o restringido, o la utilización de un único criterio de adjudicación, que tendría que ser el precio, o la combinación de este criterio con otro de los previstos por el TRLCSP.

También es una cuestión que siempre ha preocupado al Tribunal de Cuentas. Así, en el *Informe de Fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2004 por las entidades del Sector Público Estatal sometidas a los procedimientos de contratación establecidos en el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*, ya derogada, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión del 21 de diciembre de 2006 se constata que, es muy frecuente que los órganos de contratación no justifiquen ni motiven adecuadamente, la razón por la que acuden al procedimiento negociado, exigible conforme la legislación anterior, al igual que el

TRLCSP, que exige motivación del empleo de este procedimiento, en la mayoría de los procedimientos negociados fiscalizados,

Es una cuestión, que incluso da lugar a cierta picaresca. La Cámara de Cuentas de Andalucía, en el informe de fiscalización de la Cuenta General, Contratación Pública y Fondos de Compensación Interterritorial, correspondiente al ejercicio 2012, constata que el órgano de contratación solicitó, conforme a lo exigido por la LCSP, ofertas a tres empresas capacitadas para la realización del objeto del contrato, pero en la mayoría de los casos sólo obtuvo una única respuesta.

Por ello recomienda una reorganización de los procesos implantados por los órganos de contratación para efectuar una real invitación de empresas en los procedimientos negociados sin publicidad, de forma que se solicite y obtenga, ofertas al mayor número posible de empresas capacitadas para realizar la prestación lo que, a su vez, posibilitaría una efectiva competitividad entre ofertantes.

No es una cuestión menor, pues el Informe Global del Sector Público Autonómico, nº 1.034, del Tribunal de Cuentas de 29 de mayo de 2014, que fiscaliza los ejercicios 2010 y 2011, pone de manifiesto que en 2010 se recibieron 8.175 contratos negociados frente a 8.482 abiertos y restringidos, y en 2011 fueron 5.924 negociados frente a 8.493 abiertos y restringidos.

b) El expediente de contratación

La pieza básica en la preparación del contrato la constituye el expediente de contratación que se inicia por el órgano de contratación y que culmina con su aprobación por el mismo órgano, que es quien tiene la competencia para autorizar el gasto.

En el expediente se tiene que motivar la necesidad del contrato y al mismo se debe incorporar:

- a) el pliego de cláusulas administrativas particulares
- b) el pliego de prescripciones técnicas particulares
- c) certificado de existencia de crédito y la fiscalización de la intervención
- d) la justificación del procedimiento y criterios para adjudicar el contrato

Cuando se ha completado el expediente de contratación se aprueba el pliego por resolución motivada del órgano de contratación que dispone, al mismo tiempo, la apertura del procedimiento de adjudicación y que autoriza el gasto

En el caso de fiscalización previa plena, esta ha de abarcar el contenido íntegro del expediente, así como la legalidad de las cláusulas incluidas en los pliegos. En el expediente de contratación administrativa para cualquier tipo de contrato han de verificarse una serie de aspectos que señala el artículo 109 de la LCSP:

El expediente se debe iniciar con el informe de motivación del contrato. Se parte del principio de la no libertad absoluta de contratación. La necesidad del contrato se motivará en los términos del artículo 22 de la Ley, ya que los entes, organismos y entidades del sector público no pueden celebrar otros contratos que aquellos que son necesarios para el cumplimiento y realización de sus fines institucionales. Esta limitación implica que, la naturaleza y extensión de las necesidades que pretenden cubrirse mediante el contrato, así como la idoneidad de su objeto y contenido para satisfacerlas, deben estar determinadas con precisión, y se ha de dejar constancia de todo ello en la documentación preparatoria, antes de iniciar el procedimiento encaminado a su adjudicación. Es decir entre los documentos preparatorios que se incluyen en el contenido del expediente administrativo, ha de constar, y el interventor, si realiza fiscalización previa plena, debe verificar, la motivación de la necesidad del contrato y, entendemos que también, la adecuación del mismo para el cumplimiento de los fines institucionales así como la idoneidad del objeto y del contenido del contrato para satisfacerlas. Tal y como afirman Pérez y Valdivieso, este artículo exige al gestor que verifique con precisión cuales las necesidades a satisfacer con el contrato, su naturaleza y los aspectos cuantitativos y cualitativos más relevantes de las mismas, en resumen, evitar infravalorar o sobre valorar las prestaciones demandadas, que a veces se usa como técnica para obtener la financiación para su cobertura.⁹⁶⁵

Pero, ¿qué debe comprobar el interventor, simplemente si existe un documento justificativo, o por el contrario, si este es correcto ? Por delante se ha de decir que los defectos de motivación de los contratos, son una de las observaciones más frecuentes del Tribunal de Cuentas en sus fiscalizaciones, en materia de contratación. Pero, la

⁹⁶⁵ Pérez Crespo, Bernardino y Valdivielso Cañas, Alberto. “La Ley de Contratos del Sector Público. Novedades más relevantes”. Revista española de control externo, 2007, nº 27, p.59.

Intervención cuando fiscaliza el expediente de contratación lo hace para asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables, por contra, la evaluación de los motivos alegados por el órgano gestor para justificar por qué pretende realizar la contratación, es una comprobación que está relacionada con el control de eficacia que también, como hemos visto, se engloba dentro del control interno de la gestión económica, y no con el ejercicio de la función interventora

El Auto del Tribunal de Cuentas de 4 de febrero de 2004, deja bien claro que el ámbito de la responsabilidad contable en materia contractual no abarca la bondad o no de la determinación de afrontar la realización de un contrato, pues:

La responsabilidad contable no puede surgir en el contexto de controversias relativas a la oportunidad en tal o cual decisión económica o financiera, o a la eficiencia en la administración de los factores productivos o, en fin, a la eficacia en la consecución de los objetivos marcados. Si bien el Tribunal de Cuentas puede ciertamente realizar valoraciones acerca de la observancia de ciertos principios económicos, las laudas o los reproches correspondientes que a este respecto pudiera pronunciar lo serían siempre en el ejercicio de su función fiscalizadora, en donde la opinión manifestada carecería de consecuencias jurídicas en atención al principio de seguridad jurídica, principio que no toleraría efectos de esa clase para aquello que no sea aprehensible por la norma. Por el contrario, en el ejercicio de la función jurisdiccional, los reproches que, en forma de declaración de responsabilidad, formulen los órganos competentes del Tribunal de Cuentas van a tomar como fuente de referencia necesaria la infracción de la legalidad, esto es, haber incurrido al efecto en ilícito contable. Sin esto no hay responsabilidad contable.

Acotada así la responsabilidad contable relativa a la contratación pública, el Tribunal de Cuentas excluye, incluso de su función jurisdiccional, los aspectos antes señalados, no generadores de responsabilidad contable. El ejemplo lo tenemos en la STCu de 5 de febrero de 2008.

Aquí el Tribunal, constata que las cuestiones que plantea el análisis de la conveniencia de una concreta actuación administrativa son mas propias de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas:

Pues más que plantear cuestiones propias del enjuiciamiento contable propugna que este juzgador se pronuncie en el marco propio de un control de legalidad, y que valore así si la gestión económica del Ayuntamiento, en este particular, fue observante de la normativa aplicable al caso. Como ya tuvimos ocasión de exponer en el fundamento de derecho segundo de la presente sentencia, las respectivas funciones fiscalizadora y jurisdiccional del Tribunal de Cuentas se encuentran atribuidas a órganos distintos de dicha Institución, persiguen finalidades diferentes, tienen vías distintas de iniciación o impulso, y producen distintos resultados. Estando la iniciativa fiscalizadora limitada a las instancias previstas en el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y atribuida al Pleno del Tribunal de Cuentas, no se puede por la vía del enjuiciamiento contable, y en particular mediante la acción pública contable, rebasar los límites competenciales legalmente definidos y pretender conseguir valoraciones y pronunciamientos propios de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. Y eso es lo que el demandante pretende de este órgano de enjuiciamiento contable en relación con los hechos analizados en este apartado, esto es, solicita un control de legalidad y una valoración y pronunciamiento en base a dicho principio de las relaciones del Ayuntamiento que nos ocupa con D. Luis R. y D. Pablo G. S., lo que resulta inviable. Nótese que el actor público no denuncia infracción presupuestaria o contable alguna, limitándose a considerar perjuicio económico el importe total de los pagos realizados a dichos dos profesionales, planteamiento del todo irreal pues está acreditada en autos la realización de los correspondientes trabajos por parte de ambos a favor del Ayuntamiento, habiendo recibido este las contraprestaciones recíprocas a los pagos realizados, circunstancia esta que no se ha cuestionado en la demanda.

En fin, por todo lo expuesto no cabe dispensar favorable acogida a la pretensión de responsabilidad contable deducida en este particular.

c) Los criterios de adjudicación

Ya hemos visto que los criterios de adjudicación son uno de los elementos sensibles en la contratación del sector público. La Directiva 2014/24/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de febrero de 2014 sobre contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE, que debería haber sido transpuesta en España antes del 18 de abril de 2016, consciente de la importancia que tienen los criterios de adjudicación en una correcta elección del contratista,⁹⁶⁶ dedica diversos considerandos a establecer los

⁹⁶⁶ Como afirma Domenech Pascual *En este precepto legal (se refiere al artículo 150 TRLCSP) se refleja en buena medida la jurisprudencia del TJCE por la que se declara que los criterios de adjudicación*

principios sobre los que las normas nacionales habrán de regular los criterios de valoración de las ofertas.

Así, el Considerando 45 exige que el procedimiento de licitación con negociación vaya acompañado de salvaguardias adecuadas que garanticen el cumplimiento de los principios de igualdad de trato y de transparencia. En particular, los poderes adjudicadores deben indicar con antelación los requisitos mínimos que caracterizan la naturaleza del procedimiento, los cuales no deben ser alterados en las negociaciones.

El Considerando 89 trata la noción de criterios de adjudicación, como una de las claves de la limpieza de la contratación, por lo que resulta importante que se presenten las disposiciones pertinentes del modo más sencillo y racional posible.

El Considerando 90 impone que la adjudicación de los contratos se base en criterios objetivos ⁹⁶⁷ que garanticen el respeto de los principios de transparencia, no discriminación e igualdad de trato con el fin de garantizar una comparación objetiva del valor relativo de los licitadores que permita determinar, en condiciones de competencia efectiva, qué oferta es la oferta económicamente más ventajosa. Para conseguirlo establece que la oferta económicamente más ventajosa debe evaluarse sobre la base de la mejor relación calidad-precio, que ha de incluir siempre un elemento de precio o coste. La evaluación de la oferta económicamente más ventajosa también puede llevarse a cabo tanto sobre la base del precio como de la relación coste-eficacia.

En aras a garantizar el cumplimiento del principio de igualdad de trato en la adjudicación de los contratos, los poderes adjudicadores están obligados a procurar la transparencia necesaria para permitir a todos los licitadores estar razonablemente informados de los criterios y modalidades que se aplicarán en la decisión relativa a la adjudicación del contrato. Por ello, los poderes adjudicadores deben estar obligados a indicar los criterios para la adjudicación del contrato y la ponderación relativa acordada

deben predeterminarse con un grado suficiente de precisión. Se trata de que los poderes adjudicadores no dispongan de un excesivo margen de discrecionalidad para valorar las ofertas, a fin de disminuir el riesgo de que los mismos cometan arbitrariedades y de proporcionar seguridad jurídica a los licitadores.

Doménech Pascual, Gabriel. “La valoración de las ofertas en el derecho de los contratos públicos”. Revista general de derecho administrativo, 2012, nº 30, Iustel, p. 11.

⁹⁶⁷ Esto excluye la libertad absoluta para su establecimiento. Doménech Pascual, Gabriel. “La valoración de las ofertas en el derecho de los contratos públicos”. Revista general de derecho administrativo, 2012, n.º 30, Iustel, p. 3.

a cada uno de dichos criterios. No obstante, los poderes adjudicadores también pueden no cumplir la obligación de indicar la ponderación de los criterios de adjudicación en casos debidamente justificados, que tienen que motivar, cuando esa ponderación no pueda establecerse previamente, debido, en particular, a la complejidad del contrato. En estos casos, deben indicar los criterios por orden decreciente de importancia.

En nuestro ordenamiento interno, la cuestión, se encuentra recogida en el artículo 150 del TRLCSP, dedicado a los criterios de valoración de las ofertas y se concreta en tres aspectos:

En primer lugar, la ley da preponderancia a la utilización de criterios de adjudicación que sean evaluables mediante la aplicación de fórmulas, sobre aquellos que dependen de un juicio de valor. Así cuando los primeros tengan un valor conjunto que los segundos, la ley sustituye la mesa de contratación por un comité de expertos, ajeno al órgano que propone la contratación y con cualificación técnica adecuada, que será el encargado de realizar esa valoración subjetiva.

En segundo lugar, la evaluación de las ofertas conforme a los criterios matemáticos es posterior a la valoración de los criterios que dependan de un juicio de valor,⁹⁶⁸ por lo que la ley establece la obligatoriedad de presentar en sobres independientes la documentación relativa a unos y otros criterios para su valoración en distintos momentos.

Y en tercer lugar, se obliga a motivar la adjudicación, e en la notificación a los licitadores excluidos, se les ha de facilitar información suficiente para que éstos puedan defenderse recurriendo contra la decisión de adjudicación. Asimismo se crean tribunales específicos para conocer de esta materia: órganos administrativos con independencia funcional para garantizar su objetividad.

Sobre esta cuestión, la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado en diversas sentencias. Tal vez la más precisa, la del 24 de noviembre de 2005 sobre el asunto C - 331/2004 – que:

⁹⁶⁸ Son criterios en los que se *da la inexistencia de parámetros incuestionables*, para su adjudicación. Pérez Crespo, Bernardino y Valdivielso Cañas, Alberto. “La Ley de Contratos del Sector Público. Novedades más relevantes”. Revista española de control externo, 2007, nº 27, p. 61.

Los criterios de adjudicación definidos por una entidad adjudicataria deben tener relación con el objeto del contrato, no deben atribuir a la entidad adjudicadora una libertad de elección ilimitada, deben haberse mencionado expresamente en el pliego de condiciones o en el anuncio de licitación y deben respetar los principios fundamentales de igualdad de trato, no discriminación y transparencia.

De entrada se ha de señalar la falta de unos principios más claros en el TRLCSP. 969 Es indiscutible que, la utilización de los criterios cuya valoración depende de un juicio de valor, tal y como está previsto en el TRLCSP, introduce en la evaluación de las ofertas un margen de discrecionalidad técnica que ha de ser aceptado en el caso de su recta utilización, pero no es menos cierto que en ocasiones esa discrecionalidad puede dar lugar a decisiones arbitrarias del órgano de contratación.

¿ Este problema se resolvería si eliminamos la posibilidad de utilizar criterios cuya valoración depende de un juicio de valor ?

En principio parece real que la supresión de los criterios basados en un juicio de valor, convertiría el análisis a realizar por la mesa de contratación de las ofertas, en simples operaciones matemáticas. Ahora bien, la finalidad de los criterios de adjudicación, tal y como establece el TRLCSP, es que los órganos de contratación puedan determinar cual, de entre las ofertas presentadas, es la oferta económicamente más ventajosa, es decir, aquella que mejor satisfaga las necesidades que se pretenden cubrir con la contratación.

El Acuerdo del Consejo de Ministros, de de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en relación a los criterios de adjudicación de los contratos del sector público, tan sólo introduce los dos siguientes requisitos a comprobar por el interventor:

Que el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo, para el caso de el contrato de colaboración público privada, establezca, para la determinación de la oferta económicamente más ventajosa, unos criterios que estén directamente vinculados al objeto del contrato; y que, en el caso de que se utilice un único criterio este sea el del precio más bajo.

⁹⁶⁹ Miguel Herrero, Rodrigo. *La adjudicación en la nueva ley de contratos del sector público*. Cuenta con IGAE, 2009, nº 22, p. 36.

Que el pliego de cláusulas administrativas particulares o el documento descriptivo prevea que, cuando el pliego contenga criterios cuya ponderación dependa de un juicio de valor, que la documentación relativa a este tipo de criterios, ha de presentarse en sobre independiente del resto de la proposición.

Vemos que la IGAE, no da excesiva importancia a cuáles son los criterios, siempre que sean criterios directamente vinculados al objeto del contrato. El artículo 109 –4 del TRLCAP, impone al órgano de contratación, justificar adecuadamente en el expediente la elección de los criterios que se tendrán en consideración para adjudicar el contrato, pero mientras sean criterios directamente vinculados al objeto contractual, la elección es libre para el órgano de contratación, que incluso elige también con libertad, si utiliza criterios objetivos, o criterios de juicio de valor. Nos encontramos de nuevo ante potestades discrecionales de muy difícil fiscalización.

De todos modos creemos que, salvo casos de auténtico fraude de ley, es difícil que por la elección de criterios de adjudicación pueda haber responsabilidad contable, puesto que la ley no busca la oferta más barata, sino la *económicamente más ventajosa*, dejando libertad a las administraciones para decidir si conviene pagar más, a cambio de una mayor calidad.

d) La distorsión del criterio precio

La importancia relativa otorgada al criterio precio, se puede ver distorsionada por la utilización de las fórmulas inadecuadas, para repartir los puntos en función de las ofertas, y por un uso inadecuado de las bajas temerarias. A través de la utilización de determinadas fórmulas de valoración, es posible desvirtuar el peso relativo atribuido a los distintos criterios de adjudicación en los pliegos, dando en la práctica y con carácter general, una mayor relevancia o peso a los criterios evaluables mediante un juicio de valor, de modo que incluso se puede eludir la necesidad del comité de expertos.

Para evitar esas distorsiones deben utilizarse fórmulas que se podrían denominar neutras, entendiendo por tales aquellas que no alteran la ponderación fijada en la fase de preparación del contrato.

Es uno de los problemas detectados por Miguel Herrero⁹⁷⁰ o Zulueta Benito.⁹⁷¹

⁹⁷⁰ Miguel Herrero, Rodrigo. *La adjudicación en la nueva ley de contratos del sector público*. Cuenta con IGAE, 2009, nº 22, pág. 39

Martín Seco realizó un estudio de diversas fórmulas utilizadas por la administración para reducir la importancia del elemento precio como criterio de adjudicación, que dan como resultado la distorsión de la importancia del precio que fija el Pliego.⁹⁷²

Fueyo Bros,⁹⁷³ también resalta, sobre datos reales de fórmulas utilizadas en diversos concursos, el citado problema, que sobre una fórmula que tiene una apariencia objetiva para el reparto de puntos, pero que, aplicada en la práctica supone una distorsión en su utilización. En todo caso, como destaca Zulueta, parte de la dificultad radica en la falta de referencias concretas de la Directiva.⁹⁷⁴

Se ha de destacar también la utilización de los denominados umbrales de saciedad. Los umbrales de saciedad funcionan disminuyendo la proporcionalidad de las fórmulas de puntuación del criterio precio. A partir de un determinado porcentaje de baja, la baja ofertada por el contratista no tiene un incremento proporcional de la puntuación obtenida, sino que la mejora de la puntuación se amortigua, crece, pero en menor proporción, con lo que el esfuerzo del licitador por una mayor baja, se desincentiva. En el caso más extremo, las mejoras de la oferta económica, a partir de un porcentaje concreto, directamente no se valoran.

En el Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, de 20 de diciembre de 2014, relativo a la Contratación del Sector Público estatal celebrada durante el ejercicio 2012, se afirma que la fijación de umbrales de saciedad en la valoración de la oferta económica es contraria al principio de economía que debe informar el gasto público.

En los boletines oficiales no es en absoluto extraño ver formulas como las descritas, en los anuncios de licitación de numerosas administraciones.

⁹⁷¹ Zulueta Benito, Álvaro. "Límite a las fórmulas de valoración del criterio precio". Auditoría Pública, 2016, nº 67, pp 93– 04.

⁹⁷² Marín Seco, Juan Francisco. *El Precio como Criterio de Adjudicación en los Concursos*. Cuenta con IGAE, 2003, n.º 7, pp. 11 y ss.

⁹⁷³ Fueyo Bros, Manuel. *Criterios objetivos de adjudicación versus objetivos de los criterios de adjudicación. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Nº 15, Sección Actualidad*, Agosto 2009, p. 2196, tomo 2.

⁹⁷⁴ Zulueta Benito, Álvaro. "Límite a las fórmulas de valoración del criterio precio". Auditoría Pública. 2016, nº 67, p. 94.

Otro sistema es la inclusión, como criterios objetivos, de requisitos baratos y fáciles de cumplir, en los que todos los licitadores obtienen la máxima puntuación en dicho apartado (por ejemplo, dar 10 puntos de 100 totales en los suministros de vehículos, si incorpora un GPS y otros 10 puntos, si además tiene un puerto USB). Esto hace bajar, en la realidad, el peso relativo del criterio precio, por el bajo precio de ambos elementos, pues todos los licitadores lo incluirán en su oferta, con lo que, no solo disminuye la importancia del precio, sino que también, se aumenta indirectamente, si se incluyen en el pliego, el peso real de los criterios subjetivos.

Es indudable que este tipo de fórmula produce un resultado anti económico, pero también es cierto, que los supuestos en los que el Tribunal de Cuentas, en sus informes de fiscalización detecta la existencia de fórmulas que dan lugar a resultados exagerados, no ha iniciado, que conozcamos, con posterioridad, procedimiento para la exigencia de responsabilidad contable.

Probablemente el problema más extremo, se plantea en el denominado sistema de precio medio. Cuando se utiliza este sistema recibe la máxima puntuación la proposición económica que más se acerca al precio que resulta de calcular la media de las ofertas presentadas. El resto de ofertas presentadas reciben la puntuación que proporcionalmente corresponde a su diferencia, tanto en más como en menos tomando, como referencia el precio medio. El resultado práctico de estos sistema es que la valoración del elemento precio no supone otorgar más puntuación en el criterio precio, a la oferta económicamente más baja, sino a la que más se acerca a la media aritmética de las ofertas presentadas que, por supuesto, se desconoce *a priori* por los licitadores, lo que introduce a la contratación pública un *aleas* decisivo.

Sobre esta cuestión particular se han manifestado distintos órganos consultivos autonómicos. El primer pronunciamiento vino de la Junta Consultiva de la Comunidad Autónoma de Madrid, mediante los Informe 4/1997 y de 6 de mayo el Informe 1/2000, de 8 de febrero. Las conclusiones de estos informes son que, según lo que disponía el artículo 87 LCAP y también según los principios de economía y de eficiencia en el gasto público, la valoración del precio en función de la baja media resultante de todas las ofertas presentadas no resulta adecuada a los intereses públicos y que, la valoración del criterio precio en los concursos, hay que realizarla mediante la aplicación de fórmulas matemáticas expresadas en los pliegos, que den como resultado una

puntuación superior a las ofertas de precio inferior y una puntuación inferior a las ofertas de precio superior.

La Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Gobierno Balear se pronunció respecto de estas cuestiones en el Informe 5/1998, de 26 de junio, y consideró que la valoración de las ofertas más próximas a la media aritmética no parece un sistema lógico ni coherente, puesto que el resultado implica valorar más la oferta más mediana y no la mejor. Desde su punto de vista, si lo que se quiere es evitar puntuar las ofertas anormalmente bajas o desproporcionadas, la propia LCAP ya preveía el sistema para desestimar dichas bajas.

La Junta Asesora de Contratación Administrativa del Gobierno Vasco en el Informe 2/2000, de 5 de abril señala, en el mismo sentido que, una vez admitido por la LCAP que se pueda determinar, en su caso, el carácter desproporcionado o temerario de una oferta económica cuando la forma de adjudicación sea el concurso, la utilización de fórmulas que otorguen una mayor puntuación a las proposiciones que se acerquen a la media, deja de tener sentido.

La Junta Superior de Contratación Administrativa de la Generalidad Valenciana, trató el tema mediante su Dictamen 1/2001, de 21 de mayo. Su línea argumental es que las fórmulas de valoración del precio en los concursos tienen que cumplir, en todo caso, la condición que las ofertas más económicas no pueden recibir una puntuación inferior a la otorgada a ofertas menos económicas, si bien se admite acto seguido que se puedan establecer técnicas de valoración basadas, por ejemplo, en tramos, en índices correctores o cualesquiera otros que sean considerados convenientes por el órgano de contratación, siempre y cuando den como resultado la condición primera.

La Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalidad de Cataluña ha abordado también este problema. Así en el Informe 3/2005, de 7 de julio se dice que este sistema de valoración según el precio medio, supone un trato discriminatorio respecto de la oferta más baja ya que otras ofertas, económicamente más altas, obtienen mejor o la misma puntuación por el elemento precio, y, además, que la aplicación de este sistema también puede suponer una manera indirecta de eliminar, sin ningún otro trámite, como la exigible audiencia al licitador, potenciales ofertas con bajas desproporcionadas. En este último caso, el efecto discriminatorio se produce en la medida en que la valoración del elemento precio puede resultar neutro o insignificante

en la puntuación global del concurso y, en consecuencia, puede suponer, en el resultado de la licitación, la desestimación automática de la oferta más económica.

También el Tribunal de Cuentas se ha pronunciado en este sentido de oposición a los sistemas del precio medio el Informe de Fiscalización sobre los criterios de adjudicación utilizados en la contratación en el ámbito de la Seguridad Social, durante los ejercicios 2004 y 2005, de 26 de abril de 2007:

Este tipo de fórmulas toman como referencia para valorar el criterio económico, la mayor o menor proximidad del importe de las ofertas económicas presentadas por los licitadores respecto de la cifra resultante de hallar la media aritmética de todas las ofertas presentadas. La media aritmética será la cantidad resultante de sumar el importe de las ofertas económicas y dividir entre el número de ofertas presentadas. .../...

La utilización de estas fórmulas de aproximación a la media (incidencia observada principalmente en el INGESA y en la TGSS) ha sido criticada reiteradamente por este Tribunal de Cuentas por resultar anti económicas, al otorgar la máxima puntuación no a la oferta más económica sino a la oferta que se aproxime más a la media aritmética de todas las ofertas. .../...

En definitiva, estas fórmulas no otorgaron la mejor puntuación a las ofertas económicas más bajas, minimizando, en la práctica, el peso real del criterio económico, el más objetivo de los criterios, y otorgando mayor relevancia al criterio técnico, intrínsecamente más subjetivo. Así, con la aplicación de esta fórmula de valoración, la mejor puntuación no la obtendría la proposición más barata sino la que se aproximase más a la media aritmética de las ofertas presentadas

El Tribunal de Cuentas, señala así, que en muchas ocasiones las fórmulas utilizadas por los entes adjudicadores no garantizan que las ofertas seleccionadas sean las económicamente más ventajosas, considerando especialmente anti económico, y por tanto contrario a los principios de eficiencia y economía, la utilización de fórmulas que valoren mejor a las ofertas medias que a la más bajas, las que contengan umbrales de saciedad porque desincentivan a los licitadores a ofertar bajas mayores, así como las que a partir de un determinado porcentaje de baja imponen o bien la exclusión de la oferta sin permitir la justificación de su viabilidad al licitador, o bien les otorga una puntuación muy baja que supone prácticamente su exclusión.

Esta tesis también es la defendida por la Comisión Europea en el Dictamen motivado de 23 de diciembre de 1997, dirigido al Reino de España en relación al Procedimiento de adjudicación de un contrato público de consultoría y asistencia para la redacción del estudio informativo de la «Carretera Agaete - San Nicolás de Tolentino-Megan» (Isla de Gran Canaria). En él puede leerse que no se entiende, que, en la valoración de un determinado criterio, en este caso el precio, no se puntúe más la mejor oferta, sino la «más mediana», de la misma manera que no se entendería que bajo el criterio técnico se prefiriese la solución técnica más próxima de todas las demás, en vez de la mejor, o en el capítulo del plazo, la oferta que tardase lo que el promedio de las otras, y no la más rápida». La única explicación posible para la Comisión Europea es que, el poder adjudicador esté haciendo un juicio de valor sobre las ofertas más bajas, sin tener en cuenta los procedimientos de bajas temerarias, que exigen audiencia del licitador, y motivación en su caso, de la exclusión.

En este mismo sentido, se pronunció la Dirección General de Política Regional de la Comisión Europea emitió un informe sobre la auditoría de los sistemas de Fondos de Cohesión realizada en Cataluña, en el cual rechaza e otorgar la máxima puntuación a los precios medios como criterio de adjudicación, un unas obras financiadas con cargo a ayuda del Fondo de Cohesión

El 20 de octubre de 2006, la Comisión adoptó la Decisión C (2006) 5105,⁹⁷⁵ por la que se redujo la ayuda del Fondo de Cohesión, a ocho de los proyectos a los que hemos hecho referencia y que fue notificada al Reino de España el 23 de octubre de 2006.

En la Decisión, que posteriormente fue impugnada ante el TJUE, la Comisión afirmó haber detectado, en el transcurso de su visita de auditoría, irregularidades relativas, por una parte, al carácter no subvencionable de determinados gastos y, por otra parte, al incumplimiento por las autoridades españolas de determinadas normas de la Unión que regulan la adjudicación de contratos públicos

La Comisión consideró que, la utilización del método del precio medio como criterio de adjudicación para determinar la oferta más ventajosa económicamente, infringía el

⁹⁷⁵ Se puede consultar en

http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30db77d2d72064094c449281db3bfe2bacc4.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLc390?doclang=ES&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=141402&occ=first&dir=&cid=461577

artículo 30 de la, entonces vigente Directiva 93/37, sobre los contratos públicos de obras, y el artículo 36 de la, entonces vigente, Directiva 92/50, sobre los contratos públicos de servicios, en el caso de los contratos de servicios.

En su opinión, este método podía penalizar, en caso de igualdad por lo que atañe a todos los demás criterios, a las ofertas más bajas en beneficio de otras ofertas que se aproximaran más al promedio calculado, de modo que su aplicación sería contraria al principio de igualdad de trato [apartados 18 y 24, letra c), de la Decisión impugnada].

El TJUE, se pronunció sobre la cuestión planteada en la Sentencia de 16 de septiembre de 2013 en el asunto T-402/06:

Si bien la oferta más ventajosa económicamente no es siempre aquella que tiene el precio más bajo, debe observarse que, en condiciones de perfecta igualdad de las ofertas por lo que respecta a todos los demás criterios pertinentes, incluidos los técnicos, una oferta más barata debe necesariamente considerarse más ventajosa, desde el punto de vista económico, que una oferta más cara. Pues bien, en una situación como ésta, la aplicación del método del precio medio, que daría lugar a que se adjudicase el contrato a una oferta más cara que otra, no puede calificarse de conforme con el criterio de la oferta más ventajosa económicamente.

Si la Unión Europea, en aquellos contratos financiados por el FEDER o con Fondos de Cohesión, aplicó el criterio de financiar como máximo el precio de la oferta más económica, con lo que, en el caso de haber utilizado una administración una de estas fórmulas, vio reducida la aportación comunitaria, respecto de la inicialmente comprometida para la actuación. ¿Podría este caso generar responsabilidad contable. ?

Como, posteriormente veremos al tratar los casos de pérdida de subvenciones por parte de las administraciones, creemos que no.

e) La jurisprudencia del Tribunal Supremo

Antes de entrar en el análisis de la responsabilidad contable, es necesario abordar como afronta el Tribunal Supremo, el problema relativo a las infracciones de los procedimientos contractuales, en su vertiente económica.

El papel clave lo juega, creemos, la denominada doctrina del enriquecimiento injusto. La admisión en España de la figura enriquecimiento injusto, que, tanto en lo que

respecta a su construcción como a sus requisitos y consecuencias, es obra de la jurisprudencia civil, aunque muy tradicional en nuestro por la prohibición de los *enriquecimientos torticeros* de Las Partidas.

En lo que se refiere a la jurisdicción contencioso administrativa, el origen de la aceptación de la doctrina del enriquecimiento injusto, es la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 1956, doctrina que casi ha permanecido inalterable.

Para que pueda aplicarse la teoría del enriquecimiento injusto, según el Supremo, es necesario que concurran los siguientes requisitos establecidos jurisprudencialmente:

- a) Debe producirse un enriquecimiento por parte del demandado. La ventaja resultante debe ser material.
- b) Al mismo tiempo ocurre un empobrecimiento correlativo por parte del actor.
- c) Falta de causa que justifique el enriquecimiento, es decir, que no derive de una obligación, llámese contrato, ley o sentencia.
- d) Inexistencia de un precepto legal que excluya la aplicación del enriquecimiento sin causa.

A pesar de posibles incumplimientos del sistema de garantías y controles que establece la legislación de contratos públicos, la doctrina del enriquecimiento injusto, ampara al contratista para cobrar de de la Administración, aunque no exista contrato alguno o este gravemente viciado.

La STS de 12 de Diciembre de 2012 recoge la doctrina más actual del Supremo sobre el enriquecimiento injusto, con la siguiente argumentación:

Sobre la autonomía y singularidad de la acción ejercitada, es de resaltar lo manifestado en sentencia de esta Sala de fecha 11 de mayo de 2004, recurso 3554/1999, en la cual se pone de manifiesto que: “La jurisprudencia del orden contencioso-administrativo, al menos, desde los años sesenta viene también admitiendo la aplicación de la figura del enriquecimiento injusto a determinados supuestos en el ámbito específico del Derecho administrativo .../... como principio general o como supraconcepto, que le otorga una cierta identidad y unidad, aunque ello no supone que no se manifieste con una cierta autonomía y singularidad en su proyección a la Administración respecto a su actuación sujeta al Derecho administrativo. Pero, en cualquier caso, son los requisitos establecidos por la jurisprudencia civil, acogidos expresamente por esta Sala, los que

rigen y se aplican a los supuestos en que la Administración o un particular, eventual o supuestamente empobrecido, exige la restitución del enriquecimiento injusto o sin causa de un administrado o de una Administración, en este caso, de una entidad local. Por consiguiente, ha de reconocerse que el enriquecimiento injusto, como principio general y como específica acción, forma parte, por obra de la jurisprudencia, del ordenamiento jurídico y, en concreto, del ordenamiento jurídico administrativo”.

Pero es que además, debe significarse que son muchas las sentencias dictadas por este Tribunal sobre el posible enriquecimiento injusto de la Administración, la mayor parte producidas en el ámbito de la contratación administrativa (STS de 21 de marzo de 1991, 18 de julio de 2003, 10 de noviembre de 2004, 20 de julio de 2005 y 2 de octubre de 2006), en las que se parte de actuaciones realizadas por un particular en beneficio de un interés general cuya atención corresponde a una Administración pública, y su núcleo esencial está representado por el propósito de evitar que se produzca un injustificado desequilibrio patrimonial en perjuicio de ese particular.

Visto el criterio del Supremo, que acepta el derecho del acreedor contratista, independientemente del cumplimiento de las formalidades propias del procedimiento de contratación pública, la siguiente pregunta ha de ser ¿cómo afectan las infracciones dicho procedimiento contractual a la responsabilidad contable?

El Tribunal Supremo deja bien claro, en su sentencia su sentencia de 21 de Enero de 2015, que no es el procedimiento de responsabilidad contable por alcance, el ámbito adecuado para enjuiciar el no cumplimiento escrupuloso, de la normativa sobre contratación pública.

La cuestión de la posible responsabilidad en que se pueda incurrir por las infracciones procedimentales, queda perfectamente centrada en la STCu 23/07/2014, que, coherente con la doctrina que acabamos de citar, declara que:

El incumplimiento del procedimiento legal para la contratación...evitando el sometimiento a los principios de publicidad y concurrencia, puede generar responsabilidad contable, pero el demandante debe probar que esa actuación ilegal provocó en los fondos públicos un daño económico, real, efectivo e individualizado”.

La cuestión fundamental del presente proceso no radica, por tanto, en el mayor o menor acierto jurídico de la tramitación y adjudicación del contrato, sino en la determinación

de posibles daños y perjuicios en el erario público como consecuencia de la ejecución del mismo.

Se trata, por tanto, de dilucidar si el cumplimiento de las prestaciones por el contratista, a cambio del precio pactado, supuso o no un detrimento para integridad patrimonial de la Comunidad Autónoma

Esta línea, ya había sido seguida por el Tribunal de Cuentas. Así, en el mismo sentido, la STCu de 6 de marzo de 2013⁹⁷⁶ reitera que la vulneración de la normativa en materia de contratación sólo puede generar responsabilidad contable cuando va asociada a la producción de un daño real, efectivo de los fondos públicos, evaluable económicamente e individualizado como consecuencia de la citada vulneración y que la responsabilidad contable no puede surgir en el contexto de controversias relativas a la oportunidad en las decisiones económicas o financieras, que, en su caso, son materia propia de la función fiscalizadora.

También la STCu de 23 de julio de 2014, abunda en el mismo sentido afirmando que, en particular, en materia de contratación pública, reiterando la Sentencia 10/05 de 14 de julio, que el incumplimiento del procedimiento legal para la contratación...evitando el sometimiento a los principios de publicidad y concurrencia, puede generar responsabilidad contable, pero se debe probar que esa actuación ilegal provocó en los

⁹⁷⁶ La parte que nos interesa de la sentencia es la siguiente: Pues bien, en el supuesto que nos ocupa, el recurrente, a través de su alegación, no ha individualizado ni cuantificado ese daño con los requisitos exigidos por el artículo 59 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, es decir, que sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a determinados caudales o efectos públicos. Es más, en el recurso interpuesto se limita a indicar que no debiera seguirse el criterio del mero y estricto perjuicio monetario sino que el quebranto sufrido por el Ayuntamiento debiera comprender otras categorías diferentes, como pueden ser las de la conculcación de los deberes de recta administración y de respeto a la Ley e, incluso, la de imagen, argumento que, en modo alguno, puede considerar este Órgano ad quem, que se ha venido manifestando en reiteradas ocasiones (entre otras en el Auto de 4 de febrero de 2004, indicado en la Sentencia apelada), sobre el hecho de que la responsabilidad contable no puede surgir en el contexto de controversias relativas a la oportunidad en las decisiones económicas o financieras, o en la eficiencia en la administración de los factores productivos o, en fin, en la eficacia de los objetivos marcados. La conculcación de los deberes de recta administración y de respeto a la Ley que indica el apelante puede reflejar falta de la necesaria probidad de los gestores públicos municipales, pero no constituir, sin más, un perjuicio real y efectivo a los caudales públicos y si no existe daño efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación a bienes y derechos determinados de titularidad pública, no puede existir responsabilidad contable, como se deduce de los artículos 49 y 72 de la Ley 7/1988, de 5 de abril.

fondos públicos, junto con los demás requisitos de la responsabilidad contable, un daño económico, real, efectivo e individualizado.

El Tribunal deja sentado que la cuestión fundamental en materia de contratación pública, no radica en el mayor o menor acierto jurídico de la tramitación y adjudicación del contrato, sino en la determinación de posibles daños y perjuicios en el erario público como consecuencia de la ejecución del mismo. Consecuentemente, se trata de dilucidar si el cumplimiento de las prestaciones por el contratista, a cambio del precio pactado, supuso o no un detrimento para integridad patrimonial de la administración.

Esta línea jurisprudencial del Tribunal de Cuentas es confirmada por el Tribunal Supremo. Así en la sentencia de diecinueve de Julio de dos mil diez, acoge la argumentación del Tribunal de Cuentas, sin fisura alguna, dando respaldo, por un lado a la admisión de posibles responsabilidades contables en relación a la contratación del sector público, y por otro a la necesidad de concurrencia de daño a los caudales públicos, ya que la mera infracción de las normas de contratación no la acarrea. Así se expresa el Supremo:

Los motivos duodécimo a décimoquinto del recurso de casación denuncian, al amparo del artículo 82.1.5º de la LFTCu , la infracción de las normas de competencia y procedimiento, contratación administrativa y gastos y presupuesto público, así como las relativas a la prescripción de las responsabilidades contables (Disp. Ad. 3ª LFTCu) al negar la sentencia impugnada que sean constitutivos de alcance los pagos efectuados por los demandados en virtud de los contratos celebrados por el Ayuntamiento bien por razones de fondo, bien por estimar prescritas las presuntas responsabilidades contables (caso de los pagos derivados del contrato suscrito con, S.L. o con el arquitecto don).

Argumenta el recurrente que no se ha acreditado el cumplimiento en las relaciones contractuales concertadas por el Ayuntamiento de, en su condición de Administración Pública, de los requisitos legales y reglamentarios que le resultan exigibles (así, cita el cumplimiento del procedimiento administrativo, selección, publicidad, régimen de contratación, de incompatibilidades, consignación presupuestaria, pliegos de condiciones administrativas, informe de fiscalización del gasto o prestación de fianza o garantía por los contratados). Por ello considera que esos contratos y actos administrativos están sancionados de nulidad de pleno derecho y, consecuencia de ello, los pagos efectuados en su virtud carecen de validez generando la responsabilidad contable de los demandados.

.../...

La sentencia impugnada (F.D. 13º), confirmando los pronunciamientos contenidos en la sentencia de primera instancia (F.D. 12º a 17º), niega la existencia de la responsabilidad contable pretendida por el recurrente por ausencia de uno de sus elementos configuradores, en este caso el daño económico, real, efectivo e individualizado en los fondos públicos pues la prueba practicada acreditó tanto la realidad de las relaciones contractuales, como la debida justificación de las disposiciones municipales de fondos que lo excluye al destinarse al pago del precio derivado de aquéllas, sin que las presuntas irregularidades en la contratación denunciadas por el Sr. Heraclio , sin perjuicio de la respuesta jurídica que merezcan desde el ámbito administrativo, produzcan efecto alguno en el ámbito de la responsabilidad contable.

Ante esta jurisprudencia, creemos indubitado, que incluso una infracción generadora de nulidad de pleno derecho del contrato, como podría ser, por ejemplo, la adjudicación a un licitador incurso en una prohibición de contratar, en el caso de presentar la proposición económicamente más ventajosa, no generaría responsabilidad contable.

f) La posición de la doctrina

Hemos de comenzar diciendo que nos encontramos ante una doctrina casi inexistente, salvo error, tres autores.

Necesariamente hemos de partir del hecho, que ya hemos comentado, de la mención que el TRLCSP hace a la responsabilidad de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas, en la Disposición adicional 19ª. Responsabilidad de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas, y, por tanto, la posible coincidencia o no, de responsabilidad patrimonial y contable.

Para Cubillo,⁹⁷⁷ existen varios supuestos, en los que la infracción de lo previsto en el TRLCSP, da lugar a responsabilidad contable. En su opinión La Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público (hoy TRLCSP) plantea diversos supuestos en los que no es difícil identificar la concurrencia de gestión de bienes y derechos de titularidad pública a los efectos de la responsabilidad contable. Como simple ejemplo, y

⁹⁷⁷ Cubillo Rodríguez, Carlos. *La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público*. RECE nº 30 p. 36.

sin intención alguna de agotar el catálogo, Cubillo expone los siguientes casos:

- La fijación del precio del contrato, que debe ser «adecuado» según el artículo 74 de la Ley. (actual 86)
- Decisión de exigir una garantía provisional a los licitadores, lo que se recoge como algo potestativo en el artículo 91 de la Ley. (Actual 103)
- La no adopción de aquellas medidas que sean necesarias para el cobro de las indemnizaciones o penalidades a que tenga derecho la administración adjudicadora del contrato, como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento defectuoso de las prestaciones por el contratista.

Giner Cortell, por el contrario, en este último caso, considera que no se producirá responsabilidad contable. En su opinión, la respuesta a esta cuestión debe ser negativa, ya que la imposición de la penalidad es un acto administrativo extracontable que debe llevar a cabo el órgano de contratación. Si no se impone no hay, pues, ningún derecho que liquidar.⁹⁷⁸

Bascones, aceptando la tesis de Cubillo,⁹⁷⁹ añade los siguientes supuestos:

La insuficiencia de crédito o la imputación del gasto derivado del contrato a créditos aprobados para una finalidad diferente.

La no aprobación de los Pliegos de Cláusulas Administrativas con carácter previo a la aprobación del gasto.

La no exigencia en contratos de obras de la garantía definitiva a los adjudicatarios provisionales

Para él, fuera de los casos anteriores, los daños que sufra la Hacienda Pública por errores en materia de contratación pública sólo podrían dar lugar a exigencia de responsabilidad patrimonial, no contable, al funcionario.

⁹⁷⁸ Cortell Giner, R.P.: “Supuestos de responsabilidad contable”. Auditoría Pública, 2010, nº 50, p. 59.

⁹⁷⁹ Báscones Ramos, José Miguel. *La Responsabilidad Civil de los Interventores (II)*. Papeles de Trabajo, p. 52.

g) Una cuestión especial, la recepción del objeto contractual

Ya hemos visto que, según el artículo 150 – 2 de la LGP, el ejercicio de la función interventora comprende, también, la intervención del reconocimiento de las obligaciones y la comprobación de la inversión.

En el RD 2188/95, en su artículo 28, se concreta el contenido, la facultad de la intervención de verificar materialmente, antes del reconocimiento de la obligación, que las obras, servicios y adquisiciones financiadas con fondos públicos, que efectivamente se han realizado y además, se ha hecho con adecuación al contenido del correspondiente contrato o encargo.

En el Informe de la IGAE, de 17 enero de 2007, por el que se resuelve consulta planteada en relación con diversas cuestiones relacionadas con la intervención de la comprobación material de la inversión derivadas de un contrato de obras que ya ha sido objeto de resolución, se nos pone de manifiesto el contenido de este aspecto de la función interventora. Una Intervención Regional plantea a la Intervención General, un escrito de consulta referido al contenido y finalidad de las funciones de intervención en la comprobación material de la inversión. La respuesta es:

En relación con dichas cuestiones conviene destacar que en el ámbito contractual la intervención de la comprobación material de la inversión está ligada a la terminación de los contratos, ya sea, de conformidad con el artículo 109 del TRLCAP, por cumplimiento o por resolución.

Así, respecto al cumplimiento de los contratos, el acto de recepción constituye la manifestación de la “regla del servicio hecho” recogida en el artículo 21.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. En este sentido, el artículo 110 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (en adelante TRLCAP) señala en su apartado primero que el contrato se entenderá cumplido por el contratista cuando este haya realizado, de acuerdo con los términos del contrato y a satisfacción de la Administración, la totalidad de su objeto. El apartado segundo añade lo siguiente: “En todo caso su constatación exigirá por parte de la Administración un acto formal y positivo de recepción o conformidad dentro del mes siguiente de haberse producido la entrega o realización del objeto del contrato, o en el plazo que se determine en el pliego de cláusulas administrativas particulares por razón del objeto del contrato. A la Intervención de la Administración correspondiente le será

comunicado, cuando dicha comunicación sea preceptiva, el acto para su asistencia potestativa al mismo en sus funciones de comprobación de la inversión”.

De lo señalado anteriormente se deduce que con el acto de recepción de un contrato de obras, no se pretende cuantificar con exactitud la valoración de las obras ejecutadas a efectos de determinar la posición deudora o acreedora del adjudicatario respecto de la Administración. Esta cuantificación no se realiza sino posteriormente mediante la correspondiente medición general y la aprobación de la certificación final por el órgano de contratación.

.../...

Por otro lado, si bien, como se señala en la consulta, el acta de recepción forma parte del expediente de liquidación, la finalidad de la misma es, como ya se ha puesto de manifiesto, verificar que se ha ejecutado el contrato de conformidad con los términos del mismo y a satisfacción de la Administración, siendo un acto previo a la valoración económica de la obligación, valoración económica que es necesaria para que la obligación resulte líquida y exigible.”

Como vemos, no se pretende, no podría ser así, que en este acto de recepción, el interventor obtenga certeza del valor exacto de la obra. Ya aclara la consulta que este valor se obtendrá a través de la *medición general y la aprobación de la certificación final por el órgano de contratación.*

Obviamente la medición es realizada por técnicos, que disponen de una cualificación de la que el interventor carece.⁹⁸⁰

En este mismo sentido abunda la Resolución de 14 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, sobre el desarrollo de la función interventora en el ámbito de la comprobación material de la inversión.

El modo de llevarla a cabo se concreta en disposición Decimoquinta, Ejercicio de las actuaciones de intervención de la comprobación material, y consiste en verificar la adecuación o correspondencia de lo ejecutado a lo contratado, y que lo ejecutado, consta en las condiciones generales y particulares establecidas en el proyecto de obras, pliegos o documentación equivalente del contrato o encargo inicial, y en las mejoras ofertadas por el adjudicatario y aceptadas.

⁹⁸⁰ Grajal Caballero, Inmaculada. “El control de la contratación de las administraciones públicas 1ª parte: control interno”. Auditoría Pública, 2011, nº 54, p 69.

La comprobación material de la inversión se realiza concurriendo el representante de la Intervención General y, en su caso, el asesor designado, al acto de comprobación de la inversión.

Posteriormente, continua el artículo precisando que, el alcance de la intervención de la comprobación material de la inversión, es, estrictamente, verificar la adecuación de lo ejecutado a lo contratado, sin entrar a nada más, por ello, el interventor designado no tiene que fiscalizar en este momento el contenido de las condiciones generales y particulares de la documentación del contrato, o que haya sido debidamente aprobado por el órgano de contratación, puesto que se está ante actuaciones que cuentan con la aprobación de los órganos técnicos competentes. En todo caso, podrá recoger en el acta de recepción o en informe ampliatorio aquellas observaciones y dificultades encontradas en la realización de la intervención de la comprobación material de la inversión.

La responsabilidad derivada de la fiscalización material de la inversión se regula en el artículo 150 de la LGP. Este artículo establece que la responsabilidad del representante de la Intervención General y, en su caso, el asesor que haya sido designado, se ha de valorar de forma proporcional a los medios personales y materiales disponibles para efectuar el acto de comprobación y que la responsabilidad no alcanzará a aquellos defectos o faltas de adecuación de la inversión realizada que no den lugar a resultado tangible, susceptible de comprobación, o aquellos vicios o elementos ocultos, que sean imposibles de detectar en el momento de efectuar la comprobación material de la inversión.

Cuando no se haya designado asesor técnico, por no considerarse necesario o resultar imposible, la responsabilidad exigible al interventor queda limitada a aquellos aspectos y deficiencias que se puedan detectar atendiendo a la diligencia media exigida a los profesionales de la Administración, y que no requieren una cualificación técnica, en un sector específico objeto de la inversión, para el desempeño de las funciones asignadas a su puesto de trabajo.

Antes de abordar la responsabilidad del interventor, ¿ La responsabilidad del asesor es contable o patrimonial?

Al tratar del concepto de cuentadante, hemos hecho mención a la STCu de 25/04/2007, se planteó la posibilidad de responsabilidad contable de un arquitecto municipal por certificar como terminada, una obra no acabada.

El Tribunal se cuestionó la legitimación pasiva del arquitecto, concluyendo, como ya vimos, que la legitimación pasiva, de los procedimientos de responsabilidad contable, sólo puede predicarse respecto de aquéllos que forman parte de la cadena del gasto o del pago realizado por las Administraciones públicas, esto es, de aquéllos que se encuentran en algún lugar del proceso de toma de decisiones que lleva a contraer obligaciones de trascendencia económico-financiera o a liquidarlas o a solventarlas.

Para el Tribunal, el arquitecto ni tuvo acceso a los fondos públicos; ni los gestionó; ni los intervino; ni, expidió un documento determinante que obligara, sin más, a los claveros del Ayuntamiento a efectuar un pago indebido. Lo contrario supondría aceptar convertir en cuentadante de fondos públicos a cualquiera que intervenga en el procedimiento de gestión del gasto, aunque sea sin funciones propias de disposición de fondos, como es el que suscribe un documento justificativo de pago (por ejemplo, una factura) y, sobre todo, identificar la responsabilidad contable con la que pudiera derivarse de cualquier tipo de perjuicio económico sufrido por la Administración.

Creemos que esta argumentación es perfectamente extensible, dada la identidad de supuestos de hecho, al asesor de la intervención. El asesor, en relación a los fondos públicos ni los gestiona, ni los interviene, ni expide un documento determinante que obligue, sin más, a los que tienen la competencia para ello, a fiscalizar u ordenar el pago. Su función es, exclusivamente, asesorar al interventor, aportando un conocimiento del que carece. En consecuencia, a nuestro juicio, su posible responsabilidad será patrimonial, y no contable

Avancemos hacia la posible responsabilidad del interventor. La recepción de las obras, su fiscalización y la diligencia que deben observar los no peritos en la recepción de las obras, es abordada por la STCu de 27 de mayo de 2.015, dictada por el Departamento Segundo

La defensa del demandado discute la concurrencia del elemento subjetivo de la responsabilidad contable (dolo, culpa o negligencia grave) alegando que el Sr. MG, aunque por su condición, se trata de un alcalde, por lo tanto ordenador de gastos y pagos y órgano de contratación, y en tal concepto firma las actas de replanteo de la obra, fin

de obra y recepción de obra, carecía de los conocimientos técnicos precisos para, por si mismo poder realizar las operaciones propias de profesiones técnicas, y distinguir que quedaban algunas partidas de la obra adjudicada, sin concluir. Durante la ejecución de la obra se efectuaron los correspondientes pagos al contratista adjudicatario, basados en unas certificaciones de obra, expedida por la Dirección de Obra y fueron realizados por la cuantía que, en la certificación se acreditaba como efectivamente ejecutada, sin que el Alcalde (ni tampoco el Secretario y la Interventora) pudieran deducir que lo que el Director de la Obra certificaba como "ejecutado", no lo había sido.

Antes de que se efectúe el último pago, las ingenieras municipales emiten un informe, señalando que hay unas partidas de obra no ejecutadas. El pago es intervenido de conformidad, en base al acta de recepción, si bien, con posterioridad al pago, el interventor emite un informe advirtiendo de esta circunstancia.

La acción de responsabilidad se dirige contra el alcalde, que se defiende alegando que si existieron verdaderamente partidas no ejecutadas o que no se correspondían en su integridad con los importes facturados, esta circunstancia no la podía apreciar, básicamente porque carece de los conocimientos técnicos precisos para su detección y cuantificación. Esta alegación del demandado es atendida, por el Tribunal aunque no con la completa exoneración de la responsabilidad contable, ya que la ausencia de conocimientos técnicos no elimina la responsabilidad derivada de los pagos de unidades de obra no ejecutadas, dice el Tribunal, respecto de aquellos casos en que la falta de ejecución de la obra es perceptible a simple vista y sin necesidad de conocimientos técnicos. Puesto que se acredita por el Acta de Recepción de la Obra, que el alcalde asistió a dicho acto en representación del Ayuntamiento, sin poner objeción alguna a la recepción de la obra de conformidad, por cierto, al igual que el director de la obra, según el Tribunal, pudo apreciar las deficiencias perceptibles a simple vista y sin necesidad de conocimientos técnicos especializados.

La concurrencia, sin poner objeción alguna, a la recepción de la obra, del director de la obra, la despacha el Tribunal, afirmando que, en relación a las deficiencias perceptibles a simple vista y sin necesidad de conocimientos técnicos especializados, la diligencia exigible al gestor de fondos públicos no se agota en la confianza en el criterio de los técnicos, sino que requiere que el gestor de fondos públicos compruebe personalmente que no concurren dichas deficiencias, incurriendo en negligencia grave si, por no

realizar o realizar defectuosamente dicha comprobación, se pagan con fondos públicos cantidades que no debieron ser satisfechas.

Por lo tanto, sólo se puede excluir la negligencia del gestor de fondos públicos, cuando las deficiencias que pudiera tener la obra de cuya recepción y pago se trata, sólo pueden apreciarse por personas con conocimientos técnicos especializados. Respecto a las deficiencias perceptibles a simple vista y sin necesidad de conocimientos técnicos especializados la diligencia exigible al gestor de fondos públicos no se agota en la confianza en el criterio de los técnicos, sino que requiere que el gestor de fondos públicos compruebe personalmente que no concurren dichas deficiencias, incurriendo en negligencia grave si, por no realizar o realizar defectuosamente dicha comprobación, se pagan con fondos públicos cantidades que no debieron ser satisfechas.

En nuestra opinión, los argumentos presentados por el Tribunal de Cuentas son perfectamente extensibles al interventor, lego en la materia, al igual que el alcalde, aunque, no lo olvidemos, no ordena ni gastos ni pagos.

No obstante, es evidente que aquí se plantea un importantísimo problema de prueba, puesto que, las principales partidas no ejecutadas son: pozos de registro, pozos de resalto, caz de hormigón, albardilla de hormigón, frente de aletas, caño c-60, conceptos que nos atrevemos a afirmar que son perfectamente desconocidos para la gran mayoría de los interventores, por lo que, difícilmente, pueden constatar su existencia.

Esta sentencia fue recurrida y la apelación se resuelve por la sentencia de 3 de febrero de dos mil dieciséis de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuenta, que desestima el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de instancia, quedando así confirmada.

El argumento básico de la sentencia es que, repitiendo la argumentación de la sentencia de instancia, es condenado por no apreciar irregularidades cuya detección hubiera exigido conocimientos técnicos específicos en materia de obras, sino por no haber advertido deficiencias de ejecución del contrato que podrían haberse descubierto a simple vista por una persona lego en la materia.

Creemos que la responsabilidad del alcalde, si puede darse, es porque las ingenieras municipales emiten, como hemos dicho, un informe, señalando que hay unas partidas de obra no ejecutadas. Aunque el pago es intervenido de conformidad, en base al acta de recepción, con posterioridad al pago, el interventor emite un informe advirtiendo de

esta circunstancia, lo que creemos, hace que el Tribunal le exonere de responsabilidad. No obstante, no olvidemos que el alcalde firma, sobre un documento intervenido de conformidad, y una certificación visada por el director de la obra.

Creemos que, la diligencia exigible en estas circunstancias, consiste más en iniciar un expediente contradictorio, para, en su caso, proceder al reintegro de un pago indebido, ya que existen dos informes técnicos contradictorios, el de la dirección de obra y el de las ingenieras, que, en distinguir si se han colocado pozos de registro, pozos de resalto, caz de hormigón, albardilla de hormigón, frente de aletas, caño c-60, que habrían de resultar muy evidentes para que una persona lega contradiga, como pretende el Tribunal, la opinión del director de la obra. La sentencia no es recurrible en apelación, por lo que el Supremo no podrá dar su definitiva interpretación.

Reiteramos que los argumentos del Tribunal de Cuentas son perfectamente extensibles al interventor, y que, a nuestro juicio, no ha sido declarado responsable por emitir un informe, basado en el de las ingenieras.

El problema se nos vuelve a plantear en el siguiente apartado

h) Otra cuestión especial, la fiscalización en los contratos *in house providing*

Mención aparte, por plantear un problema especialmente interesante de cara a su fiscalización es el que planean los denominados contratos *in house providing*, o contratos domésticos, que en realidad no es un contrato, sino el encargo realizado por un ente dominante a un ente sirviente que, dada la relación ancilar entre ambos, no puede rechazar.⁹⁸¹

Es muy habitual el encargo, por parte de las Administraciones territoriales⁹⁸² a sus entes instrumentales personificados, los denominados medios propios, la realización, sobre todo de obras, aunque también se realiza respecto de los restantes contratos, sin aplicación de la normativa de contratación pública. Nos referimos a los contratos

⁹⁸¹ Noguera de la Muela los define como negocios entre las Administraciones públicas territoriales en cuanto a entidades adjudicadoras y sus entes instrumentales personificados. Noguera de la Muela, Belén. Revista de Administración Pública, Madrid, mayo-agosto, 2010, n.º 182, p. 161.

⁹⁸² Noguera de la Muela, Belén. Revista de Administración Pública, Madrid, mayo-agosto 2010, n.º. 182, p. 162.

denominados contratos *in house providing*,⁹⁸³ aceptados desde la Sentencia de 10 de noviembre de 1998 de Tribunal de Justicia de la Unión Europea,⁹⁸⁴ que establece que para la aplicación de la normativa comunitaria sobre contratación pública basta, en principio, con que el contrato haya sido celebrado entre, por una parte, un ente territorial y, por otra, una persona jurídicamente distinta de este, pero sometido a su control, de modo que el ente territorial ejerza sobre la persona dependiente, un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios y esta persona realice la parte esencial de su actividad con el ente o los entes a que pertenece.

Aquí no nos interesan los problemas jurídicos que plantea este tipo de situaciones, pero si resaltar, que puede ser medio propio de una administración territorial, por tanto, con un control interno con ejercicio de la función interventora, y con un medio propio, como, por ejemplo son las sociedades mercantiles, sin la citada función.⁹⁸⁵

Es notorio que, en muchos casos, se han utilizado las sociedades públicas como sistema de huida tanto del derecho administrativo como del control, y aunque, la transposición de las directivas, a partir de la LCSP y posteriormente el TRLCSP, han acotado la magnitud de la cuestión, continúan existiendo aspectos controvertidos.⁹⁸⁶ Estos problemas son constatados por el Tribunal de Cuentas, *en el Informe de fiscalización de la encomienda de gestión regulada en la legislación de contratación pública de los Ministerios, Agencias y Organismos Autónomos del Área Político – Administrativa del Estado, ejercicios 2008 – 2012*, de de 28 de Noviembre de 2013, en el que apostilla que:

⁹⁸³ Como afirman Pérez y Valdivieso, *una parte cada vez más importante de la demanda por parte de las Administraciones Públicas de bienes y servicios se dirige hacia entidades instrumentales dependientes de las mismas como alternativa a su contratación en el Mercado*. Pérez Crespo, Bernardino y Valdivielso Cañas, Alberto. “La Ley de Contratos del Sector Público. Novedades más relevantes”. Revista española de control externo, 2007, nº27, p. 54.

⁹⁸⁴ Pleite Guardamillas, pese a reconocer la tradición de nuestra legislación en la ejecución de sus obras servicios y suministros, destaca el papel de la jurisprudencia europea en la construcción de este concepto. Pleite Guardamillas, francisco. *VVAA Comentarios a la Ley de contratos del sector público*. Ed. Bosch 2009, pp. 227-32.

⁹⁸⁵ Vide Cossío Capdevila, Ana. “La fiscalización de la encomienda de gestión como forma de autoorganización administrativa: poniendo límites a la huida del derecho administrativo en materia de contratación pública”. Auditoría Pública, 2013, n.º 61, pp. 25–33.

⁹⁸⁶ Cossío Capdevila, Ana. “La fiscalización de la encomienda de gestión como forma de autoorganización administrativa: poniendo límites a la huida del derecho administrativo en materia de contratación pública.” Auditoría Pública, 2013, nº 61, pp.26.

Y finalmente respecto de la ejecución de la encomienda, debe tenerse presente que la entidad encomendaria puede contratar con terceros la ejecución material del encargo. Esta posibilidad de recurrir a la subcontratación no ha sido limitada expresamente y con carácter general por el TRLCSP (sin perjuicio de que las normas reguladoras de los medios propios sí pueden establecer en cada caso concreto límites específicos como en el caso de TRAGSA que tiene limitada la colaboración de empresarios particulares al 50 por 100 del importe total del proyecto, suministro o servicio), lo que ha dado lugar a que las entidades instrumentales hayan subcontratado en ocasiones la totalidad o la mayor parte de la prestación sin aplicar la legislación contractual con la misma rigurosidad que la que está prevista para el caso de que las Administraciones Públicas fueran el órgano de contratación, configurándose como una mera intermediadora que habilita a un cambio de régimen jurídico en materia de contratación pública. No obstante, ello no implica que en dichas contrataciones se pueda prescindir total y absolutamente de dicha legislación la cual se aplicará en función de la naturaleza jurídica de la entidad y de la cuantía del contrato.

En las conclusiones del informe se insiste en que la amplitud con la que se concibe el objeto social de algunos medios propios, hace que sean utilizadas como “medio para todo”. A esto, se ha de añadir la carencia de medios que determina contraten con terceros la práctica totalidad o la mayor parte de la ejecución de la encomienda, lo que supone que estas entidades actúan como simples intermediadoras, orillando el régimen de contratación legalmente previsto para la entidad que demanda la prestación así como encareciendo el precio de la misma como consecuencia precisamente de esa intermediación.

Cossío Capdevila⁹⁸⁷ considera que un elemento básico es la cuestión relativa a los medios con los que necesariamente debe contar el medio propio para que pueda ser calificado como tal. Destaca que, por contra, que la jurisprudencia comunitaria no se ha referido a esta circunstancia puesto que, estamos ante una cuestión propia de derecho nacional, *esto es, la causa del acto administrativo como elemento esencial del mismo.*

⁹⁸⁷ Cossío Capdevila, Ana. “La fiscalización de la encomienda de gestión como forma de autoorganización administrativa: poniendo límites a la huida del derecho administrativo en materia de contratación pública”. Auditoría Pública, n.º 61, p. 28.

Remarca que un medio propio lo es precisamente porque goza, puesto que la matriz lo ha dotado, de los instrumentos necesarios para poder llevar a cabo los encargos que se le encomienden desde su matriz, este es, uno de los motivos de la encomienda, que la Administración instrumental tiene medios para llevar a cabo órdenes de la matriz, ya que lo contrario, en su opinión, equivaldría a entender la figura de la encomienda de gestión como un fraude a la legislación de contratos públicos.

La IGAE ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la cuestión en el informe de 5 de junio de 2006 en los siguientes términos:

En cuanto a la necesidad de que las entidades receptoras de la encomienda tengan medios propios suficientes para realizar la actividad encomendada, entiende esta Intervención General que, no contemplándose tal requisito por la jurisprudencia comunitaria, no procede su exigencia, salvo que la normativa específica de la entidad encomendada así lo disponga, como es el caso de TRAGSA, que tiene limitada su facultad de requerir la colaboración de empresarios particulares por el artículo 88.4 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, y por el artículo 6 del Real Decreto 371/1999, de 5 de marzo. Para los supuestos en que la normativa específica no lo prevea, no cabe imponer limitación similar a la posibilidad de contratar con terceros, ya que esta no deriva ni del apartado 1) del artículo 3.1 del TRLCAP ni de la jurisprudencia comunitaria.

Así, resulta significativa la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de mayo de 2003, que al calificar a TRAGSA como un caso de “in house providing” cita como fundamento algunos aspectos de su regulación en el antes citado artículo 88, sin mencionar como elemento a tener en cuenta en dicha calificación la limitación a la contratación con terceros para las actuaciones que se le encomienden.

Asimismo, cabe mencionar la sentencia de 11 de mayo de 2006: de los hechos en ella descritos resulta que el objeto de la encomienda fue, a su vez, licitado y adjudicado en su totalidad a terceras empresas por la sociedad encomendada. Pues bien, tal circunstancia no es destacada ni considerada por el Tribunal como obstáculo para apreciar el supuesto de “in house providing”, en contraposición a otros datos fácticos que sí se traen a colación por el Tribunal para fundamentar la no concurrencia de alguno de los dos requisitos configuradores de tal supuesto.

La rotundidad con la que se expresa la IGAE, creemos que deja bien a las claras que, con la actual legislación de contratos, estamos ante una decisión discrecional de las administraciones y que no se encuentra sujeta a fiscalización.⁹⁸⁸

Este criterio ha sido parcialmente modificado por la Circular 4/2015, de 20 de mayo, de la IGAE, sobre diversos aspectos relacionados con las encomiendas de gestión reguladas en los artículos 4.1 n) y 24.6 del TRLCSP, pero no es el objeto de este trabajo.

Por lo que a nosotros nos incumbe, la encomienda de gestión a una entidad pública empresarial o a una sociedad mercantil pública, supone la sustitución de la función interventora respecto del contrato, por la propia de los entes comentados, control financiero o auditoría pública, según los casos. La consecuencia respecto de la responsabilidad contable, por lo tanto, sería la exclusión e integración, en su caso, en el régimen general de la responsabilidad patrimonial de los servidores públicos.

La sustitución de la función interventora queda clara en lo que se refiere a lo actuado por el ente receptor de la encomienda, pero no olvidemos que el encomendado ha de entregar al encomendante el objeto de la encomienda, por lo que la cuestión que se nos plantea es si, la recepción de la encomienda queda sometida a fiscalización material de la inversión o no.

Analicemos la STCu de siete de marzo de dos mil trece, en la que el Tribunal de Cuentas, condena a un interventor municipal

El Ayuntamiento encomienda a una de sus sociedades la ejecución de diversas obras públicas, aunque la sociedad carezca de los medios necesarios para ejecutarlas por sí misma, por lo que, a su vez, ha de encargar las obras a un tercero.

A pesar de que la sentencia considera, que la forma de proceder del Ayuntamiento no pretendía sino huir de los límites y rigorismos de la contratación administrativa, incumpliendo el procedimiento de licitación y efectuando la tramitación de los contratos de obras sin publicidad y concurrencia, no obstante, como ya hemos visto, la mera contravención de la normativa reguladora de la contratación administrativa, según la

⁹⁸⁸ Cossío considera, que además de los requisitos subjetivos, se ha de justificar la necesidad del encargo. Cossío Capdevila, Ana. “La fiscalización de la encomienda de gestión como forma de autoorganización administrativa:poniendo límites a la huida del derecho administrativo en materia de contratación pública”. Auditoría Pública, nº 61, p. 27.

constante jurisprudencia, no es susceptible de generar, por sí sola, responsabilidad contable.

En los distintos contratos suscritos por la mercantil con el contratista de las obras, se establece que las mismas estarán en posesión de la empresa contratistas hasta la finalización de las mismas, y/o hasta su puesta en funcionamiento por el Ayuntamiento, con lo que se entenderán entregadas a plena satisfacción.

En el expediente consta una Providencia de la Alcaldía de fecha 5 de febrero de 2003, en la que se señala expresamente, a pesar de los defectos antes señalados, que el Ayuntamiento el día de la fecha procede a la recepción de la obra ejecutada por el contratista correspondiente a los contratos suscritos con la empresa municipal.

El Tribunal, al examinar el expediente, pone de manifiesto la existencia de un descontrol por parte de los técnicos municipales de la ejecución de las obras, que se denota, incluso en que solicitan a la Corporación Municipal información sobre un vial adjudicado a otra empresa, porque podría formar parte de la ejecución de las obras en cuestión.

De todo lo anteriormente relatado, la sentencia deduce, de forma indubitada, pese a que consta en el expediente la recepción, que no existe ni entrega de las obras ni liquidación de las mismas aplicando los precios del contrato, que había sido suscrito entre la sociedad dependiente del Ayuntamiento y la constructora. Tampoco encuentra descontadas las penalizaciones que establecía el pliego de condiciones por los retrasos que se han producido en las obras.

A pesar de los defectos que se han mencionado antes, la sociedad recibió las obras, que tras pasa al Ayuntamiento posteriormente, mediante endoso de las certificaciones para saldar el anticipo.

El Ayuntamiento devino deudor del contratista como consecuencia de que su sociedad le endosa la deuda con el contratista. El endoso lo realizó el Gerente de la sociedad.

El interventor tomó razón del endoso y el alcalde ordenó el pago, que posteriormente se libró al contratista. Estos pagos son calificados por el tribunal de Cuentas como alcance.

Al analizar la responsabilidad del interventor municipal, resalta la sentencia de instancia que, fue este el que firmó las certificaciones, omitiendo las funciones de control y fiscalización interna que le vienen atribuidas en el artículo 4 del Real Decreto 1174/1987, de 18 de septiembre, y artículo 59 del Real Decreto 500/1990, de 20 de

abril, y, en concreto, la comprobación formal de las cantidades destinadas a obras y la verificación de la realización de la prestación o el derecho del acreedor. El interventor se defendió alegando que los artículos que cita la sentencia sólo eran aplicables a las obras ejecutadas por el Ayuntamiento, y que en las sociedades municipales no se ejerce función interventora sino control financiero. Su argumento no fue acogido por la sentencia.

La sentencia es recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, que en su sentencia de veintiuno de Enero de dos mil quince, distingue entre la fiscalización material de la inversión, como un elemento más del ejercicio de la función interventora en los entes en los que corresponde, y el control ejercido en entidades, como son las sociedades mercantiles, sin la citada función.

Para el Supremo, tiene razón el interventor cuando sostiene que la sentencia recaída en apelación debe ser revocada por no haber acreditado, lo que incumbía al actor, la responsabilidad del Interventor en el alcance declarado en cuanto al daño efectivo.

La sentencia aquí reproduce textualmente el contenido del artículo 195 LRHL (actual 214 TRLRHL). Del contenido de lo dispuesto por el artículo no se colige, según el Supremo, al contrario de lo que dice la sentencia de instancia, que incumbiera al Interventor recurrente comprobar la realización material de las obras ejecutadas por la sociedad dependiente, y que habrían sido realizadas, independientemente de que su recepción no cumpliera lo exigido en el procedimiento de contratación, sino que su control legal se limitaba a la intervención formal de la ordenación del pago.

Para el Supremo, la recepción de la obra se produce en la sociedad, y, de acuerdo a lo dispuesto en el TRLRHL, en las sociedades, el interventor no realiza función interventora, sino control financiero, por lo que no queda obligado a la fiscalización material de la inversión. Además también pone de manifiesto que es la notoria existencia de recepciones tácitas, y por ende sin acto formal de recepción, e insiste en que no es el procedimiento de responsabilidad contable por alcance, el ámbito adecuado para enjuiciar el no cumplimiento escrupuloso de la normativa sobre contratación pública.

i) El problema de los reconocimientos extrajudiciales de créditos

A pesar del carácter riguroso y formalista de la contratación administrativa, no son, en absoluto, extrañas en las administraciones públicas, las propuestas de acuerdo, elevadas a sus máximos órganos de gobierno, de reconocimiento extrajudicial de crédito para evitar el enriquecimiento injusto de la Administración en el ámbito contractual, como consecuencia de graves infracciones procedimentales.⁹⁸⁹

En la gran mayoría de los casos se trata de una contratación verbal, efectuada por algún responsable, sin seguir los procedimientos exigidos por la normativa de contratación. También se suelen producir casos, en los que se ha seguido un procedimiento, aunque totalmente diferente al legalmente establecido. En definitiva, todos ellos obedecen a la situación en que una empresa presenta una factura y la Administración, que aceptó la prestación, a pesar de que no existe procedimiento contractual que le sirva de cobertura, busca una solución jurídica y acude al reconocimiento extrajudicial de crédito.

Un contrato adjudicado de forma verbal, contraviene la prohibición del artículo 28 del Texto refundido del TRLCSP, y uno realizado sin seguir el procedimiento legalmente establecido para proceder a la contratación, puede incurrir en causa de nulidad de pleno derecho, en cuyo caso lo que corresponde, en realidad es la tramitación del procedimiento de revisión de oficio previsto en el artículo 102 de la LRJPAC. (Artículo 106 Ley 35/2015)

El carácter formal de la contratación administrativa se declara en el artículo 28 del TRLCSP. En este precepto se establece la prohibición de la contratación verbal, excepto que el contrato tenga carácter de emergencia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113.1. Las contrataciones que se lleven a cabo fuera del marco legal establecido

⁹⁸⁹ Como dice Valero Escribano, *Podemos clasificar las principales irregularidades que se producen en materia de contratación pública en 5 grandes grupos:*

- *Ausencia de contrato escrito o contratación verbal.*
- *Fraccionamiento irregular del objeto del contrato.*
- *Modificaciones no tramitadas (modificados emergentes).*
- *Ausencia de crédito adecuado y/o suficiente.*
- *Procedimiento de licitación incorrecto.*

Valero Escribano, José Ignacio. “La regularización de las facturas derivadas de contrataciones irregulares”. Revista española de control externo. nº 50, p. 152.

son nulas y, por tanto, no pueden ser efectivas ni se pueden abonar al contratista. Las consecuencias de esta actuación se encuentran en las fuentes del derecho administrativo y, principalmente, en el TRLCSP. El artículo 31 de la mencionada Ley establece que los contratos de las administraciones públicas y los contratos sujetos a regulación armonizada son inválidos cuando lo sea alguno de sus actos preparatorios o los de adjudicación, por el hecho de que se de alguna de las causas de derecho administrativo o de derecho civil.

El artículo 32 del TRLCSP establece que las causas de nulidad son las que indica el artículo 62.1 de la LRJPAC. Además de las previstas en la LRJPAC, entre las cuales la principal sería la de prescindir total y absolutamente del procedimiento establecido, el TRLCSP menciona la falta de capacidad de actuar o de solvencia del adjudicatario, como también la prohibición de contratar y la falta o insuficiencia de crédito, de conformidad con la normativa presupuestaria vigente aplicable.

Como señala Valero Escribano, la administración se encuentra, en estos casos, ante un doble problema, el procedimiento a seguir para hacer efectivos los pagos o compensaciones a que pudiera haber lugar no puede ser el mismo que si se hubiera tramitado un procedimiento de contratación regular, pero tampoco debe negársele el pago o compensación al acreedor de la Administración, porque le obligaría a reclamar en vía jurisdiccional lo que debería reconocérsele en vía administrativa. Para Valero Escribano, la administración se encuentra ante una doble alternativa, a tenor de lo que establece la normativa presupuestaria y administrativa: la subsanación de los defectos de los que adolezca el acto o expediente mediante su convalidación, o utilizar la vía de la revisión de oficio para declarar la nulidad del acto cuestionado. Esto obliga a acudir a la *actio in rem verso* para evitar que se produzca un enriquecimiento injusto de la administración.⁹⁹⁰

La base jurídica para todos estos supuestos es el anteriormente reseñado enriquecimiento injusto, siempre que exista buena fe. Las consideraciones y argumentos anteriores, basados en el criterio jurisprudencial señalado entre otras en la STS de 31 de marzo de 1999, que señala que, un inadecuado proceder de la Administración no puede oponerse por esta al tercero que, si esta guiado por la apariencia de una actuación

⁹⁹⁰ Valero Escribano José Ignacio. “La regularización de las facturas derivadas de contrataciones irregulares” Revista Española de Control Externo n.º50, pág.151.

ajustada a la legalidad, se halla amparado por el principio de la buena fe contractual sin que, por otra parte, el defecto de formalización afecte a la existencia y validez del contrato.

La conclusión sería que si ha surgido el vínculo jurídico por la realización de un encargo, la inobservancia de los requisitos de procedimiento, por la administración, no puede acarrear la ineficacia del contrato, pues a ello se oponen, los principios generales que se derivan de los artículos 1.288 y 1.302 del Código Civil, el de buena fe en el cumplimiento de las obligaciones, así como la teoría del enriquecimiento injusto.

En consecuencia, la administración tiene la obligación de que el particular, que se encuentra amparado por la buena fe y que se relaciona con ella, no se vea perjudicado por una actuación que no le es imputable, y cuando haya cumplido la prestación a su cargo, la administración se ve obligada, también, a cumplir con su parte, y efectuar el pago correspondiente, a fin de evitar el enriquecimiento injusto de la administración.

Pese a que el reconocimiento extrajudicial es una figura excepcional que debería utilizarse en casos muy concretos para dar solución a aspectos muy puntuales, en la realidad se utiliza en demasiados casos como un medio elusivo para el incumplimiento de la normativa de contratación, como una solución procedimental con la que se pretende convalidar lo irregularmente actuado.⁹⁹¹

En la regulación local, frente al principio de anualidad presupuestaria y la especialidad temporal de los créditos del presupuesto que vienen recogidos en el artículo 176 del TR LRHL, el artículo 26 del Real Decreto 500/1990 establece una especial excepción.⁹⁹²

Con cargo a los créditos del Estado de gastos de cada presupuesto solo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás prestaciones o gastos en general que se realicen en el año natural del propio ejercicio presupuestario (artículo 157.1, L.R.H.L.):

⁹⁹¹ Como afirman Prada y Herrero, El reconocimiento extrajudicial es una excepción contemplada para sanar situaciones puntuales irregulares que adolecen de un vicio constitutivo de nulidad y no para realizar sistemáticamente gastos sin la suficiente consignación presupuestaria como en la práctica así se constata, debiéndose evitar en lo posible la utilización de esta figura controvertida. Prada Rodríguez, Alba, Herrero González, Elena. "Reconocimiento extrajudicial de crédito". Auditoría Pública, 2015, n.º 66, p.126.

⁹⁹² Vide Gonzalez Pueyo Jesús, Arnal Suria Salvador, *Comentarios al Texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales*. Editorial El Consultor. Ed. 2005, pp.1079 y 1080.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se aplicarán a los créditos del presupuesto vigente, en el momento de su reconocimiento, las obligaciones siguientes:.../...

c) Las obligaciones procedentes de ejercicios anteriores a que se refiere el artículo 60.2 del presente Real Decreto

Por su parte, el artículo 60. 2 establece la competencia del Pleno para el reconocimiento extrajudicial de créditos, siempre que no exista dotación presupuestaria.

Reproduce el artículo, el contenido del artículo 23.2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. Las consideraciones y argumentos anteriores, no obstante están basados en la existencia de buena fe por parte del contratista, tal y como señala el criterio jurisprudencial, mantenido, entre otras en la STS de de 31 de marzo de 1999, según el que: un inadecuado proceder de la Administración no puede ser opuesto frente al tercero que, guiado por la apariencia de una actuación ajustada a la legalidad, se halla amparado por el principio de la buena fe contractual sin que, por otra parte, los defectos de la formalización afecten a la existencia y validez del contrato. El Consejo de Estado, se ha ocupado de esta cuestión, señalando las novedades que introdujo la LCSP. A grandes rasgos, la cuestión sometida a dictamen, es la siguiente:

Un órgano de contratación de la Administración del Estado, por razones de urgencia, acude a la contratación al margen del procedimiento legal. Cuando es remitido el expediente de contratación para su fiscalización por la Intervención Delegada del Departamento, esta emite un informe en el que aprecia la existencia de nulidad de pleno derecho del procedimiento de contratación, al haberse prescindido de todo procedimiento y carecer de competencia el órgano actuante.

También emitió informe la Abogacía del Estado en el Ministerio señalando que en el citado procedimiento de contratación concurría la causa de nulidad prevista en el artículo 62.1.e) de la LRJPAC próxima LRJSP, de 26 de noviembre, siendo más dudosa la causa de incompetencia manifiesta establecida en el apartado h) del mismo precepto, pero informa también que deberá procederse a indemnizar al particular los daños sufridos como consecuencia de la actuación de la Administración.

Lógicamente, el contratista presentó reclamación de responsabilidad patrimonial por los daños y perjuicios, más los intereses de demora, ocasionados al no haber percibido el importe correspondiente a los trabajos realizados.

La Abogacía del Estado emitió informe favorable a la propuesta de resolución.

El Consejo de Estado, emitió el siguiente dictamen:

La cuestión planteada en el presente expediente consiste en determinar si en la reclamación objeto del mismo concurren las condiciones necesarias para otorgar la indemnización solicitada por el reclamante como consecuencia de no haber percibido el importe correspondiente a los trabajos realizados para la campaña Juvena 2009 antes señalada, de modo que el expediente se ha tramitado como tal reclamación, es decir, examinando si se cumplen los requisitos exigidos para apreciar la existencia de responsabilidad patrimonial de la Administración: la concurrencia de un daño o perjuicio efectivo, su evaluabilidad económica y su individualización en relación con una persona o grupo de personas, que el daño o lesión sufrido por el reclamante sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos en una relación directa e inmediata de causa a efecto sin intervención de elementos extraños que pudieran influir alterando el nexo causal y que el reclamante no tenga el deber jurídico de soportar el daño. Tales exigencias están contenidas en los artículos 139 a 144 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y han sido precisados por constante jurisprudencia y reiterada doctrina del Consejo de Estado.

Antes de entrar a examinar si efectivamente se dan o no las causas que implican la existencia de responsabilidad patrimonial de la administración, El Consejo de Estado hace mención debe señalarse que el artículo 35.1 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público dispone que la declaración de nulidad de los actos preparatorios del contrato o de la adjudicación, en el momento en que sea firme, lleva en todo caso consigo la del propio contrato, que entra en fase de liquidación, por lo que deben restituirse las partes recíprocamente las cosas que hubiesen recibido en virtud del mismo y si no fuese posible, devolver su valor. La parte que resulte culpable, además debe indemnizar a la contraria de los daños y perjuicios que haya sufrido.

El Consejo de Estado critica que en el expediente que se le eleva, no se haga invocación ni aplicación alguna del artículo 35, para proceder a declarar la nulidad de

pleno de derecho de la adjudicación de un contrato para, en vez de aplicar las consecuencias de la nulidad, tramitar un expediente de responsabilidad extra contractual.

Considera que, por mucho que la práctica y doctrina anterior a la introducción del artículo 35.1 en la legislación de contratos se hubiese utilizado con carácter general, la vía de la responsabilidad extra contractual de la Administración para evitar un efecto antijurídico (la apropiación por la Administración de unos bienes o servicios sin el correspondiente abono de su precio), a partir de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, se ha instituido una vía nueva, la del artículo 35.1, que claramente subsume la reclamación de daños en la responsabilidad contractual. Eso sí, según el Consejo de Estado, para proceder a compensar al contratista, hay que decidir previamente si la adjudicación es o no nula de pleno derecho.

La Administración no puede partir de que un acto es nulo como fundamento para remediar un daño por haber sido antijurídico, sin que haya precedido previa declaración de la nulidad, por lo que debe tramitarse el procedimiento de revisión de oficio del contrato.

Con el artículo 35.1 LCSP, sigue diciendo el Consejo de Estado, lo que se produce es que las adjudicaciones realizadas prescindiendo totalmente del procedimiento de contratación son supuestos de nulidad de pleno derecho, y que deben dar lugar a la declaración de tal nulidad a través de la revisión de oficio para poder proceder a aplicar las consecuencias de la nulidad, la compensación, que el artículo 35 regula para cuando se produzca tal nulidad.

Ello no obstante, por economía procesal, se puede acumular a la declaración de nulidad la compensación o indemnización, para tramitar simultáneamente el procedimiento de revisión de oficio de la adjudicación del contrato por nula de pleno derecho con la compensación por los trabajos realizados.

Una vez expuesto el problema, nos hemos de preguntar por la posible responsabilidad del interventor al fiscalizar expedientes de reconocimiento extrajudicial de créditos.

De lo relatado en éste punto se pueden extraer dos elementos que podrían afectar a la responsabilidad contable, una tramitación contractual inadecuada, pero con una obligación de indemnizar lo aportado por el contratista de hecho. Esto de por sí excluye el menoscabo a los fondos públicos, pues la administración paga lo debido, pues no ha

de enriquecerse injustamente, y por lo tanto, también excluye la responsabilidad contable. Además, como hemos visto antes, en el ámbito de la jurisdicción no se evalúa *el mayor o menor acierto jurídico de la tramitación y adjudicación del contrato*.

8.5 RETRIBUCIONES DE PERSONAL

Los gastos de personal constituyen la contraprestación económica de la relación estatutaria o contractual, existente entre el Estado y los empleados públicos. Estos gastos son fijados por Ley y figuran en el capítulo 1 de los Presupuestos Generales del Estado y del resto de los entes públicos.

Los gastos de personal representan, hoy en día, una parte muy importante del gasto público. En el caso del Estado incluyen, tanto las remuneraciones del personal activo como los derechos pasivos de los empleados ya jubilados. Por contra, las restantes administraciones, salvo casos muy excepcionales, solo afrontan gastos por su personal en activo.

Según el Boletín Estadístico del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas,⁹⁹³ elaborado por el Registro Central de Personal, a enero de 2015, 2.544.804 personas, trabajaban en el sector público, divididos en las siguientes categorías:

- a. Altos cargos de las Administraciones Públicas.
- b. Cargos electos.
- c. Personal al servicio de los Órganos Constitucionales, así como Órganos equivalentes en las Comunidades Autónomas.
- d. Personal de Entidades Públicas Empresariales y Organismos Públicos con régimen específico de las Comunidades Autónomas y de la Administración Local equivalentes a los organismos públicos de la Administración General del Estado.
- e. Personal de empresas públicas, fundaciones, mutuas, consorcios y sector público no administrativo de las Administraciones Públicas.

⁹⁹³ Se puede consultar en http://www.seap.minhap.gob.es/dms/es/web/publicaciones/centro_de_publicaciones_de_la_sgt/Periodicas/parrafo/Boletin_Estadis_Personal/BEP-ENERO-2105.PDF

f. Personal en formación y prácticas, reserva, segunda actividad, o cualquier otra situación que no sea la de servicio activo.

g. Personal laboral con contratos de duración inferior a 6 meses de las distintas Administraciones, excepto de la Administración Local.

h. Personal del Centro Nacional de Inteligencia.

Simplemente, el número de servidores públicos, da una idea de la magnitud económica que suponen sus retribuciones.

Además de las retribuciones e indemnizaciones propiamente dichas, son gastos de personal las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social, prestaciones sociales y otros gastos de naturaleza social.

El control de los gastos de personal tiene una particularidad importante, a pesar del elevado número de operaciones que genera la gestión de dichos gastos, muchas de ellas son repetitivas y de cuantía fija y están completamente informatizada,⁹⁹⁴ aunque no se puede menospreciar la enorme casuística que en las mismas se produce y la gran trascendencia jurídica y económica de algunas decisiones, que afectan a un gran número de personas.⁹⁹⁵

En las retribuciones de personal nos encontramos, al igual que en la contratación del sector público, una fase previa a la asunción de obligaciones, que es el proceso de selección de una muy buena parte de los servidores públicos.

El Estatuto Básico del Empleado público regula la selección del personal que ha de prestar servicio en las Administraciones públicas en el Capítulo primero del Título IV (artículos 55 y ss.).

Estas normas sobre la selección de los empleados forman parte del régimen estatutario de la función pública, y tienen el carácter de legislación básica según se desprende del artículo 149.1.18.^a

Los principios que regulan el acceso a la función pública son los contenidos artículos 23.2 y 103.3 de la Constitución referentes a la igualdad, mérito y capacidad. Como

⁹⁹⁴ Vide García Muñoz, Julio y Alvarez Arderius, Luis. “Controles informáticos para la fiscalización de la nomina”. Auditoría Pública, 2014, nº 64, pp. 51–60.

⁹⁹⁵ Vide Martínez de Lagrán, Arantza. *De la extraordinaria problemática al fiscalizar la supresión de la paga de Navidad 2012*. Auditoría Pública, 2013, nº 60, pp. 21-28.

señala García García⁹⁹⁶ además de estos tres principios derivados directamente de la Constitución, el EBEP recoge otros de principios cuya aplicación es igualmente una exigencia básica para la efectividad de los primeros, como el principio de publicidad de las convocatorias y de sus bases, la transparencia, la imparcialidad y profesionalidad de los miembros de los órganos de selección, la independencia y discrecionalidad técnica en la actuación de los órganos de selección, la adecuación entre el contenido de los procesos selectivos y las funciones o tareas a desarrollar, principios que, en todo caso, como posteriormente concretamos, quedan al margen del control interno.

a) El control interno en materia de personal

¿Hasta dónde abarca el control interno, y más en concreto la función interventora?

Las competencias fiscalizadoras de la intervención, hemos repetido diversas veces que tienen una finalidad garantista respecto al manejo de los fondos públicos ya que pretenden, tal como dispone el artículo 6.2 del texto refundido de la LGP, *asegurar que la administración de la Hacienda Pública se ajuste a las disposiciones aplicables*. Para Mata, Bertran y Llaràs, el control de personal, por la condición mensual de los salarios, necesariamente ha de ser ágil.⁹⁹⁷

Al igual que en los contratos públicos, como vemos, existe un procedimiento reglado y riguroso, previsto en las normas reguladoras del empleo público, por lo que el paralelismo entre ambos procedimientos y su coincidencia en la afectación al estado de gastos del presupuesto, es evidente. Pero, ¿quiere decir esto que están sometidos a fiscalización los diversos procedimientos de selección de personal? No, ni en el EBEP,

⁹⁹⁶ Para García García *junto a estos tres principios derivados expresamente del texto constitucional, el Estatuto recoge otra serie de principios aplicables a los procedimientos de selección, que si bien no aparecen expresamente recogidos en el texto constitucional, sin embargo su aplicación es igualmente una exigencia básica para la efectividad de los primeros. Así el apartado segundo del artículo 55 alude a la publicidad de las convocatorias y de sus bases, la transparencia, la imparcialidad y profesionalidad de los miembros de los órganos de selección, la independencia y discrecionalidad técnica en la actuación de los órganos de selección, la adecuación entre el contenido de los procesos selectivos y las funciones o tareas a desarrollar y la agilidad, sin perjuicio de la objetividad en los procesos de selección. Tal y como hemos señalado antes se trata de una formulación a nivel de principios que no alcanza en la Ley un mayor grado de concreción*. García García, María Jesús. “Los principios constitucionales de igualdad, mérito y capacidad: su plasmación en el estatuto del empleado público”. Revista Jurídica de Castilla f León, 2008, n.º 15, p. 133.

⁹⁹⁷ Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. *El control intern de la gestió econòmic financer de les entitats locals*. DGAL. Generalitat de Catalunya, p. 169.

ni en las restantes normas de desarrollo, existe un precepto parecido al artículo 109- 3 del TRLCSP, que, recordemos, establece que al expediente de contratación, debe incorporarse la fiscalización previa de la intervención, en los términos previstos en la LGP.

Tampoco encontramos nada en el Acuerdo del Consejo de Ministros, de de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos.

Por ejemplo, en las propuestas de contratación de personal laboral fijo, el Acuerdo exige:

- a) La incorporación de certificado acreditativo, expedido por órgano competente, de que los puestos a cubrir figuran detallados en las respectivas relaciones o catálogos de puestos de trabajo y están vacantes.
- b) Haber sido cumplimentado el requisito de publicidad de las correspondientes convocatorias en los términos establecidos por la normativa que en cada caso resulte de aplicación.
- c) Acreditación de los resultados del proceso selectivo expedida por el órgano competente.
- d) Adecuación del contrato que se formaliza con lo dispuesto en la normativa vigente.
- e) Que las retribuciones que se señalen en el contrato se ajusten al Convenio Colectivo que resulte de aplicación y, si se trata de un contrato al margen del Convenio, que exista autorización de los Ministerios de Economía y Hacienda y de Política Territorial y Administración Pública.

Como vemos, tampoco exige ninguna fiscalización de los procesos selectivos, sino, tan sólo, la acreditación de los resultados del proceso selectivo, y para el caso, de personal funcionario, ni tan siquiera eso, ya que, tan sólo para las altas en nómina, se requiere el acuerdo de nombramiento y la diligencia de la correspondiente toma de posesión.

Por todo ello, consideramos que los procesos selectivos de personal, deben ser controlados por distintos mecanismos de garantía, ya que quedan al margen de la función interventora y, en consecuencia, no se podrá derivar responsabilidad contable alguna, para el interventor, centrándose el objeto de la fiscalización, exclusivamente en los aspectos retributivos.

b) Establecimiento de las retribuciones

La actual estructura retributiva es la prevista en el EBEP, en su artículo 22.1, que distingue entre unas retribuciones básicas y otras de carácter complementario. Las primeras están fijadas en función del grupo de titulación al que el funcionario pertenece y las segundas se encuentran vinculadas al puesto de trabajo. El EBEP mantiene la distinción clásica en el régimen de la función pública, al disponer que las retribuciones de los funcionarios de carrera se clasifican en básicas y complementarias, aunque intenta modernizar y flexibilizar la rígida estructura precedente, y las retribuciones complementarias, que tratan de vincularse a una serie de finalidades, como la progresión alcanzada en la carrera, a las características del puesto, actividad o funciones que desempeñe el funcionario, y en atención a la productividad o rendimiento de cada funcionario en el ejercicio de su cargo.

En el artículo 23 1. se establece que las retribuciones básicas que, son comunes para todos los funcionarios, se fijan en cada Ley de Presupuestos Generales del Estado y están integradas única y exclusivamente por el sueldo que tiene asignado a cada Subgrupo o Grupo de clasificación profesional, y los trienios, que son una cantidad, que igual para cada Subgrupo o Grupo de clasificación profesional, en el supuesto de que este no tenga Subgrupo, por cada tres años de servicio.

Las cuantías de las retribuciones básicas son iguales en todas las Administraciones Públicas, para cada uno de los grupos en que se clasifican los Cuerpos, Escalas, categorías o clases de funcionarios. Las retribuciones básicas de los funcionarios de Administración Local tienen, por lo tanto, la misma estructura e idéntica cuantía que las establecidas con carácter general para toda la función pública, tal y como se establece en el artículo 93.1 de la LBRL.⁹⁹⁸

Las retribuciones complementarias, por contra, son fijadas por cada Administración en atención a sus peculiaridades organizativas, previa valoración del puesto y de su ejercicio, si bien el complemento de destino también es una cuantía fija, para todos los puestos del mismo nivel, nivel, que como hemos dicho, fija cada administración, dentro de unos límites. En artículo 24 del EBEP, que las regula, no entrará en vigor hasta su

⁹⁹⁸ Sosa Wagner habla de sistema unificado. Sosa Wagner, Francisco. *Manual de derecho local*. Ed Aranzadi. 1999, p. 181.

posterior desarrollo, por lo que sigue vigente el artículo 23 -3 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de medidas para la reforma de la Función Pública, que las clasifica en:

Las retribuciones complementarias son:

- a) El complemento de destino que se fija en cada y corresponde al nivel del puesto que se desempeñe.
- b) El complemento específico destinado a retribuir las condiciones particulares de algunos puestos de trabajo en atención a su especial dificultad técnica, dedicación, responsabilidad, incompatibilidad, peligrosidad o penosidad.
- c) El complemento de productividad destinado a retribuir el especial rendimiento, la actividad extraordinaria y el interés o iniciativa con que el funcionario desempeñe su trabajo.
- d) Las gratificaciones por servicios extraordinarios, fuera de la jornada normal, que en ningún caso podrán ser fijas en su cuantía y periódicas en su devengo.

El 22 j) de la LRBRL, por su parte, atribuye al Pleno la aprobación de la plantilla de personal y de la relación de puestos de trabajo, donde se establece el nivel de complemento de destino de los distintos puestos de trabajo, la cuantía de las retribuciones complementarias fijas y periódicas de los funcionarios no establecidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado y el número y régimen del personal eventual. Por lo tanto, es competencia plenaria, la fijación de las principales retribuciones de los funcionarios locales, lo cual implica todas las fijas, siendo competencia del alcalde, solamente el complemento de productividad y las gratificaciones extraordinarias.⁹⁹⁹

La fijación de niveles de complemento de destino para unos puestos de trabajo, efectuada por acuerdo del Pleno, ha llegado a ser calificada de disposición de carácter general, por el Tribunal Supremo. Así, la STS de 25 de noviembre de 1993, afirma que el acuerdo municipal por el que se aprueba la relación de puestos de trabajo, merece la calificación de «disposición de carácter general», ya que su contenido consiste, en una

⁹⁹⁹ Sosa Wagner afirma que este sistema llega a crear disfunciones. Sosa Wagner, Francisco. *Manual de derecho local*. Ed Aranzadi. 1999, p. 181.

reordenación de los complementos retributivos de los funcionarios con efecto innovador del marco jurídico.¹⁰⁰⁰

La Ley 27/2013, ha incluido, además, la posibilidad de que las Leyes de Presupuestos fijen unos límites a las retribuciones de los empleados locales, y ha fijado cuantías máximas para los representantes electos.

Estas consideraciones, que hemos efectuado, tendrán mucho que ver, a mi juicio, en la doctrina que el Tribunal Supremo establecerá sobre responsabilidad contable. Como vamos a ver, la fijación de retribuciones por el Pleno, es muy difícil que acabe originando responsabilidad contable.

c) La posición actual del Tribunal Supremo

La actual doctrina en materia de responsabilidad contable, originada por retribuciones de personal, está muy influida por las recientes sentencias del Tribunal Supremo, que han acotado las competencias del Tribunal de Cuentas, como ya hemos visto, concretando el concepto de alcance.

La sentencia de once de marzo de dos mil catorce, es un buen resumen. En primer lugar, el Tribunal Supremo se remite a su sentencia de de 18 de enero de 2012, en la que se resuelve un supuesto similar al que ahora enjuicia. En dicha sentencia, el Supremo dejó sentado que:

El parámetro de una responsabilidad contable en un procedimiento de reintegro por alcance lo constituye la previsión presupuestaria o contable de que se trate. Si tal previsión presupuestaria y contable existe, como ocurriría en este caso, se desvanece la posible base de una responsabilidad contable en ese procedimiento,

¹⁰⁰⁰ La cita completa es la siguiente *En línea de continuidad con los criterios jurisprudenciales del Tribunal Supremo [v. gr. SSTs 5.ª, 22-10-1984 ; 3.ª, 15-3-1988; 3.ª, 8, 17-7-1990 ; 3.ª, 7, 10-3-1993, llegamos a la conclusión de que el acuerdo municipal cuestionado merece la calificación de «disposición de carácter general», a los efectos previstos en el artículo 94.2.b) de la Ley de la Jurisdicción], ya que su contenido consiste, independientemente de la denominación formal que adopte, en una reordenación de los complementos retributivos de los funcionarios del Ayuntamiento de Toledo, con efecto innovador del marco jurídico preexistente y establecido con vocación de permanencia -al margen de la supeditación a hechos futuros como la aprobación del catálogo de puestos de trabajo-, para la generalidad de las categorías funcionariales incluidas en la regulación. Por lo expuesto, procede la desestimación del motivo de inadmisibilidad alegado por el representante de la Administración del Estado*

Estas consideraciones, tendrá.

independientemente de que al margen de él y respecto de otras personas de las concernidas en dicho procedimiento y por otras causas jurídicas pueda haber base para otro tipo de responsabilidad.

Además de esta referencia a la previsión presupuestaria vuelve a entrar en la validez del acto administrativo, no declarado nulo, declaración que corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa, de manera exclusiva. Así para la sentencia, el hecho de que los acuerdos del Pleno del Ayuntamiento acaben siendo declarados ilegales y nulos por la jurisdicción contencioso-administrativa, no es una razón suficiente para poder afirmar que los pagos efectuados bajo la cobertura de esos acuerdos plenarios antes de la declaración de su ilegalidad, puedan calificarse asimismo de ilegales. Considerarlo así, según la sentencia, supone una especie de inaceptable proyección retroactiva de la sentencia del Tribunal de Cuentas, respecto de actos distintos de los que fueron recurridos ante la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, que debe rechazarse. Señala, asimismo, que el concepto de "pagos indebidos" no puede identificarse a efectos de responsabilidad contable, con el de pagos efectuados bajo la cobertura presupuestaria y contable de acuerdos del Pleno del Ayuntamiento, por el hecho de que esos acuerdos del Pleno, puedan vulnerar la Ley de Presupuestos del Estado. La conclusión de la sentencia es tajantemente

La ilegalidad de los acuerdos del Pleno tiene su ámbito de planteamiento en el de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al que la recondujo la Abogacía del Estado mediante los oportunos recursos, y no el de la exigencia de responsabilidad en un procedimiento de reintegro por alcance, dirigido contra el que ordenó los pagos amparados por aquellos acuerdos, a los que, con arreglo a la normativa aplicable, estaba vinculado.”.

Y a partir de aquí, la sentencia reúne los dos argumentos anteriormente expresados, para reconfirmarlos. En el caso que se somete a su consideración, existía una partida presupuestaria para el abono de gastos de personal en los Presupuestos de la Corporación para el ejercicio 2009, en la que se detallaba el importe correspondiente a funcionarios y personal laboral, también existía una plantilla de personal. Los presupuestos fueron aprobados por el Pleno de la Corporación, tanto de forma inicial

como definitiva, incluyendo de forma expresa el incremento del Capítulo I de gastos de personal así como la reclamación presentada por una asociación de vecinos sobre dicho incremento, pretensión que fue expresamente desestimada por el Pleno de la Corporación. También consta que el incremento se produjo, entre otros motivos, por una mayor dedicación del personal de secretaría. La conclusión es que, al existir una previsión presupuestaria y contable, así como acuerdos de la Corporación que justifican el abono de dichas retribuciones, no existe razón suficiente para poder afirmar que los pagos efectuados hayan ocasionado un perjuicio en los fondos públicos de la Corporación.

El Supremo, establece, como hemos visto, dos premisas básicas, la cobertura presupuestaria y la presunción de legalidad de los actos administrativos, con la consecuencia de su eficacia. La segunda, será, un argumento recurrente en la jurisprudencia reciente.

Esta sentencia que hemos analizado, deriva de la sentencia del Tribunal Supremo de 28-11-2012, a la que ya hemos aludido en diversas ocasiones, que casa y anula otra de la Sala de justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas de 17 de marzo de 2010. La cuestión debatida es referente a retribuciones de personal, en concreto, si un complemento de paga extra reconocido en el Convenio Colectivo de personal funcionario es adecuado a la legislación presupuestaria y de función pública por incluir un incremento retributivo superior al establecido en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para ese ejercicio.

El Convenio Colectivo aprobado por el Pleno de la Corporación calculaba las pagas extraordinarias de los funcionarios como el 100% sobre el conjunto de las retribuciones mensuales. La legislación vigente entonces, contenida en la Ley 30/84 de 2 de agosto de medidas para la reforma de la función pública, contemplaba una regulación de las pagas extraordinarias con tan sólo el importe correspondiente al de las retribuciones básicas, esto es sueldo y trienios, y no como se establecía en el convenio el 100% del conjunto de las retribuciones mensuales, incluyendo por tanto las complementarias.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas entendió que una cláusula contraria a Derecho, aunque esté incorporada a un Convenio colectivo aprobado por Acuerdo plenario de la Corporación, y por ello, no puede constituir soporte jurídico suficiente para los pagos realizados con fundamento en la misma, que, por su antijuridicidad,

constituía una mera apariencia formal de legalidad desde luego insuficiente para dar cobertura a unos pagos que, por esa razón, deben considerarse técnicamente como pagos indebidos.

Por ello el Tribunal de Cuentas condena a los claveros, pero no a los concejales que votaron a favor del acuerdo, al no ser cuentadantes.

El presidente de la Sala de justicia del Tribunal de Cuentas discrepó, en un voto particular, con la calificación como indebidos de esos pagos y el Tribunal Supremo, ante el recurso de los condenados, da la razón a los recurrentes, ya que considera que Sala de apelación no debió extender, por ello, el ejercicio de su jurisdicción hasta el punto de declarar la ilegalidad del artículo 33 del Convenio colectivo (cuestión prejudicial) porque esa ilegalidad condiciona la existencia de un ilícito presupuestario, y correspondía a la jurisdicción del orden contencioso- administrativo, ante la que no había sido impugnada, y no al ámbito de la jurisdicción contable como cuestión prejudicial no devolutiva. Por ello considera que los actos administrativos de aplicación del convenio, que autorizaron en el abono de los complementos retributivos de los funcionarios, se hicieron al amparo de normas, las derivadas del Convenio colectivo, que estaban en vigor, y resultaban plenamente válidas y efectivas al tiempo en que se efectuaron los pagos.

Esta sentencia, en cierto modo, viene a recuperar al Tribunal de Cuentas, lo que había sido la línea jurisprudencial tradicional.

d) La línea tradicional del Tribunal de Cuentas.

El Supremo siempre había seguido un criterio similar al que hemos visto en materia de retribuciones de personal. La jurisdicción contable es reparadora y no revisora, competencia atribuida de forma exclusiva a la contencioso administrativa, por lo que no debía entrar a enjuiciar la bondad del título para el abono de retribuciones.

También había sido la línea más tradicional del Tribunal de Cuentas, pero que, posteriormente, fue alterada y dio lugar a las sentencias casadas.

Lo vemos en la STCu de 14 de julio de 2.004, en la que se discute si una retribuciones pueden estar afectadas por incompatibilidad, afirma que esta declaración no corresponde efectuarla a la jurisdicción contable, pues las situaciones de posible incompatibilidad, que supondría el pago de unas retribuciones indebidas, es una materia

administrativa cuya competencia corresponde exclusivamente a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. La sentencia considera que solamente podrían ser objeto de un procedimiento de responsabilidad contable en si hubiera un daño a los fondos públicos, pero en el procedimiento nadie ha puesto en duda que los servicios se han prestado. Al ser la jurisdicción esencialmente reparadora, no realiza pronunciamiento alguno de condena, pues, tal pronunciamiento produciría un enriquecimiento injusto de la Administración, al exigir el reintegro de las percepciones satisfechas cuando, en cambio, ha recibido y aceptado los servicios prestados.

En la parte final de la sentencia, remacha su argumentación, y, *a fortiori*, dice que:

Otra cuestión sería que, en vía administrativa, el órgano competente hubiese instado el reintegro por incumplimiento de la normativa de incompatibilidades, pero esto estaría fundado más en un régimen sancionador que en un régimen reparador, propio del procedimiento de responsabilidad contable, donde el objeto del mismo es obtener el resarcimiento de los fondos públicos por una acción u omisión antijurídica, que infrinja la normativa presupuestaria y contable, por dolo o culpa grave y que ocasione un daño efectivo y concreto a dichos fondos públicos.

Tampoco procedería en el proceso contable resolver la posible infracción administrativa sobre incompatibilidades con carácter prejudicial a otras infracciones presupuestarias y contables, pues dicha competencia, de acuerdo con el artículo 17.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, sólo procedería en cuanto fuera un elemento necesario para la declaración de responsabilidad contable, y siempre, en este caso, faltaría el requisito del menoscabo o daño a los caudales públicos (artículos 38 de la Ley Orgánica 2/1982 y 49 de la Ley de Funcionamiento).

Como vemos, la sentencia coincide con la línea jurisprudencial restaurada como consecuencia de la interpretación del Tribunal Supremo, las cuestiones de legalidad corresponde enjuiciarlas a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, y si las retribuciones satisfechas coinciden con los actos administrativos que las fijan, no existe responsabilidad contable, pues el control de la legalidad de los actos administrativos queda fuera de la jurisdicción contable, sin perjuicio de las responsabilidades disciplinaria o patrimonial en la que se pueda haber incurrido.

En la sentencia catorce de julio de dos mil cuatro, que se dicta en el marco de un procedimiento de reintegro por alcance, tenemos un supuesto similar, pero con un matiz. Aunque son retribuciones aprobadas por el pleno municipal, son retribuciones no condicionadas en su cuantía por la ley anual de presupuestos del Estado.

Se trata de un Ayuntamiento que acuerda con el secretario que se haga cargo de la defensa y representación en juicio del Ayuntamiento. Por ello, a través de los correspondientes acuerdos municipales, el Ayuntamiento decide asumir los gastos inherentes a la colegiación del funcionario, incluido el Impuesto de Actividades Económicas y la Mutualidad Colegial.

El Tribunal parte del artículo 162 del Texto Refundido de las disposiciones vigentes en materia de régimen local de 18 de abril de 1986 y el Real Decreto 1174/1987 de 18 de noviembre, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, que no establecen entre las funciones de los Secretarios con habilitación de carácter nacional la de representación y defensa ante los tribunales de los intereses municipales, si bien el artículo 166 del Texto Refundido prevé que se puedan asignar otras funciones distintas o complementarias, que es lo que hace el Ayuntamiento.

El Pleno del Ayuntamiento autoriza al Alcalde a otorgar poderes generales de representación jurídica de la Corporación. El alcalde decide atribuirselos al Secretario y, debido a la asunción de dichas funciones extraordinarias, este último tiene derecho a ser remunerado por ello. Así, por acuerdo plenario de 27 de junio de 1986 se establece la compensación económica que le corresponde. Debido a que no consta que la vigencia sea exclusivamente para el ejercicio de este mismo año, se aplica para los ejercicios posteriores sin necesidad de un nuevo acuerdo plenario. Aquí es donde se plantea el problema de la posible incompatibilidad.

Para determinar el incremento del complemento específico, como exige el artículo 4 del Real Decreto 861/1986 de 25 de abril, de régimen de retribuciones de los funcionarios de la administración local, debe valorarse el puesto por la corporación atendiendo a circunstancias tales como la dificultad técnica, la dedicación o la responsabilidad, entre otras. Para dar cumplimiento a ello, el 14 de septiembre de 1997, la Comisión de hacienda, economía, patrimonio, personal y asuntos generales del Ayuntamiento de Bobadilla del Monte aprobó la valoración del puesto de Secretario.

Por último, el Tribunal determina que el abono de las cantidades es conforme a lo legalmente establecido, destacando que no ha habido impugnación de los acuerdos adoptados por el Pleno ni de las valoraciones del puesto llevadas a cabo por la Comisión. El abono tuvo su origen en la atribución de funciones de representación y defensa de la Corporación por acuerdos del Pleno válidamente adoptados, y no habiéndose infringido, en consecuencia, norma presupuestaria o contable que determine la existencia de un ilícito contable, ni una ausencia de numerario o falta de justificación que determine la existencia de daño patrimonial alguno, al estar acreditado, tanto la realización de las funciones de representación y defensa de la Corporación por el Secretario, como los acuerdos adoptados, la conclusión es que, todas las retribuciones percibidas por el secretario son las adecuadas a los actos administrativos dictados, sin que hayan sido impugnados, por lo que están vigentes y han de ser cumplidos. Por ello descarta la existencia de responsabilidades contables.

El artículo 22-2 i) de la LRBRL, como dijimos anteriormente, establece que tanto la aprobación de la plantilla de personal y de la relación de puestos de trabajo, como la fijación de la cuantía de las retribuciones complementarias fijas y periódicas de los funcionarios corresponde al Pleno municipal. Por contra el artículo 21-1 f) atribuye al alcalde el desarrollo de la gestión económica de acuerdo con el Presupuesto aprobado, así como disponer los gastos dentro de los límites de su competencia, que en materia de retribuciones de personal son todas. Nos encontramos pues con unas competencias compartidas, pero el Pleno, a diferencia del alcalde, no tiene la condición de cuentadante, por lo que no puede quedar sujeto a responsabilidades contables.

El Tribunal de Cuentas en la sentencia dictada el 16 de marzo de 2009 por la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, entra en la distinta posición jurídica del alcalde y el resto de los miembros de la corporación.

Solamente son encausados los ordenadores de pagos, y éstos alegan que no han sido traídos al proceso contable todos los miembros de la Corporación, ya que los acuerdos se adoptaron por unanimidad, en los momentos en que se fueron tomando los diferentes Acuerdos que dieron lugar a la mayor parte de los pagos que se consideraban indebidos. Sobre este punto concreto, esta Sala efectúa las siguientes consideraciones

En primer lugar, se centra en que, entre las atribuciones y competencias que tanto la legislación de haciendas locales, como la general de régimen local otorgan a los

Alcaldes- Presidentes se encuentra la función de ordenadores de pagos, lo que les convierte en responsables contables ante esta jurisdicción en el caso de efectuarse pagos indebidos.

El rechazo al enjuiciamiento de los restantes concejales se produce por su no condición de cuentadantes. Argumenta que, aunque el artículo 38.3 de la LOTCu proclama la solidaridad de la responsabilidad contable declarada, esto tiene que significar, necesariamente, que esa responsabilidad solidaria nazca de una obligación asimismo solidaria. Así, en el supuesto de la responsabilidad contable la razón argüida es, que no existe solidaridad en cuanto a la obligación de rendir cuentas, porque la obligación es de carácter personalísimo, por cuanto que es cada cuentadante quien debe responder acerca de los fondos públicos encomendados.

Es la misma línea que el Tribunal Supremo, que en la sentencia de dieciocho de Enero de dos mil doce, se plantea, una vez más, la aprobación de retribuciones por encima de lo previsto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. El Tribunal argumenta sobre la base de las distintas competencias que tienen atribuidas el Pleno y el alcalde que, que, con arreglo a la normativa vigente, la LRBRL, en su artículo 22 de la Ley 7/19985, apartado 2, el Pleno es quien ostenta la competencia para la aprobación de los presupuestos y la disposición de gastos en materia de su competencia, e él es imputable, la vulneración de la Ley de Presupuesto del Estado, sobre cuya base el Alcalde ordenó los pago, puesto que al alcalde, conforme a lo dispuesto en el artículo 21.1.f) de la propia LRBRL, le corresponde el desarrollo de la gestión económica de acuerdo con el Presupuesto aprobado y disponer gastos dentro de los límites de su competencia.

A partir de aquí, analiza el Tribunal la especial situación del alcalde, órgano obligado a ejecutar los acuerdos plenarios. Por ello considera resulta clara en los preceptos antes citados de la LRBRL, que existe una sumisión del Alcalde a los acuerdos del Pleno de la Corporación, y que por ello no pueda trasladarse al Alcalde la responsabilidad por una vulneración de la Ley de Presupuestos del Estado, que, en todo caso sería aplicable al Pleno y no al alcalde.

Si no hay responsabilidad del alcalde, al no existir responsabilidades contables autónomas, tampoco habría del interventor

e) Las retribuciones no periódicas

Ahora bien, en todos estos casos que hemos citado anteriormente, estamos ante unas percepciones, que además de cobertura presupuestaria, están basadas en un título, convenio colectivo, presupuestos aprobados, relaciones de puestos de trabajo ... que dan cobertura a las retribuciones satisfechas, que, aunque puedan tener algún elemento de ilegalidad, gozan de la presunción de validez de los actos administrativos, que lo son, y que, en consecuencia son vigentes mientras no sean apartados de la vida jurídica por los órganos de la jurisdicción contencioso administrativa, únicos competentes para anular los actos administrativos.

Por contra, también es constante en la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, la exigencia de responsabilidad contable cuando las retribuciones son satisfechas sin título alguno que las soporte. Esta circunstancia, a diferencia de las retribuciones acordadas por el Pleno, se da con mucha más facilidad en las retribuciones no periódicas, como gratificaciones extraordinarias, horas extra, indemnizaciones..., que son la principal fuente, como veremos de responsabilidad contable.

Así, por ejemplo, respecto de las indemnizaciones, en la sentencia de 29 de junio de 2.001, enjuicia el abono de unas indemnizaciones por cese, a unos trabajadores de una fundación pública que dimitieron voluntariamente. La sentencia considera que es un abono sin título al tratarse de una rescisión unilateral del contrato por parte del trabajador. Veamos el razonamiento. En las actuaciones resulta acreditado que los trabajadores desistieron unilateralmente de los contratos de trabajo que los ligaban con la fundación, y este es un supuesto de extinción contractual para el que ni la Ley ni los contratos suscritos en su día entre la fundación y los trabajadores dimisionarios, preveían la entrega de indemnización o gratificación de tipo alguno, pese a lo cual la Junta de Gobierno acordó reconocer a cada uno de ellos el derecho al percibo de una cantidad.

La sentencia considera que, como, de acuerdo al artículo 1089 del Código Civil las obligaciones nacen de la Ley, de los contratos, de los cuasicontratos, y de los ilícitos culposos negligentes, el pago realizado no obedecía a obligación alguna pues ni la legislación laboral ni los pactos contractuales firmados establecían la existencia de dicho débito, se produjo por tanto una salida de fondos, según el tribunal, de dicha entidad carente de justificación, por lo que existe consecuentemente un daño

patrimonial, derivado de un ilícito contable tipificable como alcance, en los caudales públicos.

Con carácter general, podemos decir que puede existir responsabilidad contable para el interventor cuando fiscalice de conformidad un pago que no tiene su causa en una obligación económica válida y legítima, como podría ser por ejemplo, el pago de unas retribuciones legalmente prohibidas por incompatibilidad de su percepción por un funcionario, o el otorgamiento de una indemnización o gratificación que no estaba prevista ni en la Ley ni en el contrato, mientras que de los pagos ajustados a lo aprobado por el Pleno, a través de las relaciones de puestos de trabajo, vista la doctrina del Tribunal Supremo, no habría responsabilidad contable.

Un supuesto similar al anterior, referido a horas extraordinarias, lo encontramos en la STCu de 24 de julio 2013. La sentencia de instancia, apelada, considera que se produjo un perjuicio a los fondos públicos de la sociedad T... S.A. como consecuencia del abono, en concepto de horas extraordinarias ordenado por el gerente de la sociedad, y del que fueron beneficiarios el gerente y dos trabajadores.

La sociedad se basó en su documentación del control horario para justificar el abono de las horas extra, pero el Tribunal niega que dicha documentación pueda servir de justificación para el gasto. Se fundamenta en que, la documentación para acreditar las horas extra, consiste en hojas manuscritas (sin firmar) de control horario por periodos mensuales sin que conste ni la certificación de las horas ni acuerdo alguno que avale su abono.

Con independencia del valor probatorio que se deba atribuir a las hojas de control horario, la cuestión se centra, para el Tribunal, no tanto en examinar si las horas extra se realizaron sino en si las mismas daban o no derecho, a quienes las habían realizado, a percibir la correspondiente indemnización y, correlativamente, la sociedad estaba obligada a su abono, o por contra a la recuperación de las horas. Entra en la cuestión nuclear, el derecho o no de los trabajadores a la percepción de las horas extra, lo que implica la obligación o no, de pagar por parte de la sociedad.

Para el Tribunal es una cuestión de carácter estrictamente jurídico, contemplada en el artículo 35.1 del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, a cuyo tenor las horas extra sólo serán compensadas económicamente si así se prevé expresamente en convenio colectivo o en contrato

individual y, a falta de pacto al respecto, «se entenderá que las horas extraordinarias realizadas deberán ser compensadas mediante descanso dentro de los cuatro meses siguientes a su realización».

A falta de convenio colectivo, si los contratos individuales hubieran previsto la compensación económica de las horas extra realizadas, si tendría el abono cuestionado base jurídica, pero no es así. En definitiva, el Tribunal considera que se trata de unos abonos por unas horas extra, a los que la sociedad no estaba obligada y como no existía contrato o convenio colectivo que permitiera el abono de las horas extraordinarias realizadas, la disposición de fondos públicos para retribuir las mismas, al no existir causa jurídica que la justificara, causaron un saldo deudor no justificado en la contabilidad de la sociedad municipal T... S.A. que merece ser considerado como alcance.

Como responsable contable directo se condena al director ejecutivo, que efectuó los pagos, sin consultar con el Consejo de Administración de la sociedad, sobre la base de que ostentaba la jefatura superior de personal, pero obviando que el régimen retributivo del personal era competencia exclusiva del consejo de la sociedad, al que ni tan siquiera dio conocimiento de que se estaban retribuyendo las horas extra. El director ejecutivo, por cierto, también se benefició de los pagos.

Como vemos, el alcance se produce por la falta de título para el abono, y no en el defecto del título.

Las retribuciones sin título se plantean, como vemos, básicamente, en las retribuciones no periódicas, ya que, como anteriormente dijimos, las periódicas están fijadas por el Pleno y constan en la relación de puestos de trabajo, por lo que, en principio, no debería existir otra posibilidad de responsabilidad contable, que la derivada de una incorrecta aplicación de los correspondientes actos administrativos

El último supuesto al que nos falta acudir, es al de los complementos de productividad. La cuestión la vemos planteada en la STCu de 14 de marzo de 2010, donde se plantea la posible percepción indebida de un incentivo de productividad por tres trabajadores municipales, que fueron establecidos por Decretos de la Alcaldía.

En los Decretos del Alcalde, se acordó abonar a determinados trabajadores un complemento de productividad de 350 euros a dos funcionarios y un empleado laboral dadas las circunstancias del Ayuntamiento. El secretario interventor estaba suspendido

provisionalmente de funciones, y, por ello, los citados empleados además de las funciones normales deben afrontar las tareas propias de la Secretaría-Intervención. En el Decreto, también se hizo constar que se abonaría dicho complemento *mientras duren las tareas extraordinarias que se les tienen asignadas*. Los complementos incluso fueron satisfechos en los períodos de vacaciones en algunos casos.

Al escrutar la legislación vigente en el momento de dictarse las resoluciones de la alcaldía, el Tribunal se centra en el artículo 93 de la LRBRL, que siguiendo los criterios de la legislación básica sobre Función Pública, establecía que las retribuciones básicas de los funcionarios locales tendrían la misma estructura y cuantía que las establecidas con carácter general para toda la Función Pública, así como que, las retribuciones complementarias se debían atener a la estructura y criterios de valoración objetiva de las del resto de los funcionarios públicos. Su cuantía era y sigue siendo competencia del Pleno, dentro de los límites máximos y mínimos establecidos en el Real Decreto 861/1986, de 25 de abril, sobre el régimen de retribuciones de los funcionarios de la Administración Local.

El complemento de productividad, se introdujo con la Ley 30/1984 y se desarrolló para la administración local Real Decreto 861/1986, de 25 de abril. Tanto el artículo 23.3 c) de la Ley, como el artículo 5.1 del RD, disponían que el complemento de productividad tenía que:

Retribuir el especial rendimiento, la actividad extraordinaria y el interés e iniciativa con que el funcionario desempeña su trabajo”, y que, en todo caso, la apreciación de la productividad deberá realizarse en función de circunstancias objetivas relacionadas directamente con el desempeño del puesto de trabajo y objetivos asignados al mismo.

Después del análisis legal, se centra en la jurisprudencia dictada, y en concreto se recoge en las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de julio y 11 de septiembre de 1993, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de abril de 1999, de Castilla la Mancha, de 22 de septiembre de 2000, y del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Oviedo de 24 abril de 2007. En todas ellas se considera que el complemento de productividad no es una percepción de carácter objetivo en relación al puesto que se

desempeño, como los complementos de destino o específico, sino que para su abono es preciso la concurrencia de las circunstancias que establece el artículo 23.3 c) de la Ley 30/84 que antes hemos reproducido.

Dada la dicción legal, en estas sentencias se considera que no puede pretenderse el reconocimiento de abono de un complemento de productividad "pro futuro", por un trabajo todavía no realizado, pues ello no es sino un juicio anticipado de que en el desempeño posterior del trabajo concurre ese *especial rendimiento, la actividad extraordinaria y el interés o iniciativa*. La apreciación de dicha concurrencia, aun cuando puede tener cierta discrecionalidad, está sometida también al control judicial, y sólo puede hacerse en relación a un periodo de tiempo ya transcurrido, y por tanto sujeto a valoración, pero nunca con anterioridad a un periodo aún por transcurrir.

Las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de julio de 1993, 11 de septiembre de 1993 y 1 de junio de 1987, señalan que anteponer las circunstancias objetivas, utilizándolas para la cuantificación convencional generalizada del complemento de productividad, en la confianza de que su «buena fe» producirá resultados equivalentes en la productividad individual, es un argumento que no puede ser tomado en consideración, porque desnaturaliza la esencia y finalidad de este complemento de productividad. Al estar el citado complemento cuantificado en función de un rendimiento superior, no debe producirse su aplicación por un mero automatismo entre correlación y equiparación y en base exclusivamente a una descripción de funciones y cometidos equivalentes, siendo necesaria su concurrencia efectiva en cada caso concreto y por lo tanto de forma individualizada.

Pues bien, a partir de aquí, se entra al análisis de los hechos y su posible subsunción dentro de la norma. El Tribunal constata la falta de documento alguno que especifique los trabajos extraordinarios desempeñados por los trabajadores con posterioridad a los Decretos que establecen el complemento, ni la existencia de delegación de las funciones que justifican el complemento, ni la indicación de fechas y horarios para la realización de competencias diferentes de las que habitualmente tenían encomendadas.

Aunque en los decretos se especificó expresamente que se adoptaban por las circunstancias especiales por las que atravesaba la Corporación, que obligaban a que algunos empleados debieran afrontar las tareas propias de la Secretaria-Intervención, y que el complemento se les abonaría sólo mientras durasen las tareas extraordinarias que

se les asignaban, en realidad las especificaciones eran muy genéricas y no demostraban la existencia de una labor concreta desarrollada efectivamente por cada uno de los trabajadores que justificase su percepción, por lo que, considera el Tribunal que, en realidad, era el reconocimiento de abono de un complemento de productividad "pro futuro" por un trabajo todavía no realizado. Lo corrobora porque no consta ningún documento que especifique los trabajos extraordinarios desempeñados por los trabajadores con posterioridad a los Decretos, ni la indicación de fechas y horarios para la realización de labores diferentes de las que habitualmente tenían encomendadas. Sólo consta que el complemento se abonó a los tres trabajadores hasta que se reincorporó el Secretario-Interventor.

Otra vez estamos ante unas retribuciones sin título que las justifiquen.

f) Las cotizaciones a la Seguridad Social

En la ya citada STCu de 28 de mayo de 2008, dictada en apelación, se plantea la responsabilidad contable, por el abono a los funcionarios que se encontraban en situación de baja por enfermedad, superior a tres meses, la totalidad de sus retribuciones, cuando se debería haber pagado tan sólo el 75% de la base de cotización correspondiente al mes anterior a la baja.

La sentencia de instancia consideró que el pago efectuado en exceso, fue o un pago indebido que nunca debió realizarse, y que, por ello, causó un perjuicio económico a los fondos públicos del Ayuntamiento. Consideró responsable contable al interventor del Ayuntamiento.

El interventor recurre en apelación, dado que, las Bases de Ejecución del Presupuesto, aprobadas por el Pleno del Ayuntamiento, establecían en su apartado a) que la Secretaría del Ayuntamiento debía comunicar a la Intervención y a la Depositaria las altas y bajas, las licencias sin sueldo o con reducción de este, las excedencias y, en general, todas las variaciones en las situaciones del personal que comporten consecuencias económicas, y la Sala considera que el hecho de que el Secretario no cumpliera con su obligación específica de informar las bajas de los trabajadores sí ha de tenerse en cuenta a la hora de llevar a cabo el juicio de previsibilidad del daño que permitirá determinar si la conducta del interventor debe ser calificada como gravemente negligente.

Para concluir después que no cabe calificar la conducta del interventor como gravemente negligente, ya que difícilmente pudo haber conocido la situación de baja de varios empleados y evitar el daño, haciendo el oportuno reparo, sino empleando una diligencia que excede de la que es exigible a una persona normalmente prudente. Razonamiento que llevó a exonerar al interventor de responsabilidad.

La Sala mantiene la consideración de pago indebido, el abono de las retribuciones de autos, y la no responsabilidad del interventor, se debe, única y exclusivamente a la falta de comunicación de las bajas.

Vuelve, por lo tanto, a plantearse la responsabilidad contable por retribuciones sin título. A nuestro juicio, el control de las bajas de personal es una cuestión que debe afrontar el departamento de recursos humanos, bajo la dirección de quien esté al frente, que ha de tener establecido un adecuado sistema de control de asistencia de los empleados a su lugar de trabajo y detectar las ausencias. Esto no es función de la intervención. Una vez formada la nómina por el departamento de recursos humanos, a quien corresponde acreditar que el personal incluido, ha prestado sus servicios, la intervención debe comprobar que el número total de perceptores incluidos en la nómina, sometidos al régimen de la Seguridad Social, coincide con el número total de empleados incluidos en el TC-2 del mes.

El Acuerdo del Consejo de Ministros, de 30 de mayo de 2008, por el que se da aplicación a la previsión de los artículos 152 y 147 de la Ley 47/2003, respecto al ejercicio de la función interventora en régimen de requisitos básicos, para los expedientes de aprobación y reconocimiento de la cuota patronal a la Seguridad Social no establece ningún requisito adicional de comprobación, aparte de los extremos en el apartado primero del acuerdo.

e) Retribuciones acordadas por órgano incompetente

Otro aspecto que es tenido en cuenta, en la jurisprudencia contable es la falta de competencia del órgano para acordar el abono de una retribución

La STCu de 24 de julio de 2013 analiza en relación con el requisito de que exista una vulneración de la normativa económico-financiera para poder constatar la procedencia de la responsabilidad contable, si constituye una infracción tanto de la normativa

societaria que regula el funcionamiento de las empresa municipal como de los propios Estatutos de la mercantil alguna de las conductas de los representantes legales de la sociedad, sometidas a su juicio.

Aunque se trata de una sociedad mercantil, y por lo tanto, al margen de la fiscalización previa, la consideramos interesante, al incidir en la cuestión de la competencia de los órganos.

La normativa local permite que los servicios públicos locales puedan ser gestionados de forma directa a través de una sociedad mercantil local que se regirá íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, y contratación, o sectorial.

Entre las normas privadas, considera el Tribunal que se rige por las disposiciones de la Ley de Sociedades Anónimas (entonces vigente) que imponía a los administradores, entre otros, un deber de diligente administración en su artículo 127 la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal.

Considera el Tribunal que Vicepresidente y miembro del Consejo de Administración de la empresa municipal incumplieron esta diligencia exigible puesto que firmó un acuerdo sin haberse informado previamente sobre los antecedentes del contrato y sin consultar a los servicios jurídicos.

Además también aprecia, asimismo una infracción de los Estatutos de la empresa, porque no le otorgaban poder alguno para despedir, dar la baja o acordar una indemnización con los empleados.

El núcleo del problema para la sentencia es dilucidar es si los estatutos de la empresa son normas simplemente de administración mercantil, reguladoras de la distribución de competencias entre órganos y de los deberes de información entre los mismos, o, por el contrario son auténticas normas de alcance económico-financiero susceptibles de fundamentar posibles responsabilidades contables.

La ecuación se resuelve por analogía con la forma de actuar puramente administrativa. Así, puesto que tiene trascendencia financiera la adopción, por el órgano administrativo competente, del acuerdo de autorización o disposición del gastos, o del reconocimiento de la obligación, o pago material de la misma, o, sin duda, se considera como normativa con trascendencia económico-financiera la que regula la competencia para adjudicar un

contrato o para revocar una subvención, estamos normas administrativas pero a la vez reguladoras de un aspecto, la competencia, que se integra en tales en la gestión económico-financiera de los fondos públicos.

Este mismo criterio, considera el Tribunal que resultan de aplicación al ámbito de las Empresas Públicas, todas las normas estatutarias que regulan el ámbito de competencias que impliquen actividad económica de los diversos órganos, y, en consecuencia de la interpretación amplia que ha venido haciendo el Tribunal del concepto de “normativa contable o presupuestaria” a que se refiere estas normas citadas, lo son:

La sentencia de esta Sala 13/2009, de 29 de junio recoge un concepto amplio de “normativa contable o presupuestaria” al señalar que las normas estatutarias de una empresa que regulen el ámbito de competencias que impliquen actividad económica de los diversos órganos, son normas reguladoras de dicha actividad, y en consecuencia su infracción podría dar lugar a responsabilidad contable. Así la citada resolución afirma que “Estas circunstancias implican infracción de los artículos 20 y 22 de los Estatutos de la Empresa pues los contratos se suscribieron por órgano sin competencia para ello (lo que supuso vulneración de las normas reguladoras de las competencias del Consejo de Administración y del Director General, e infracción de las reglas sobre los deberes de información de este último respecto al primero).

.../...

Se cumple por tanto el requisito de la ilegalidad económico-financiera de la conducta enjuiciada.

.../...

Por ello, a la vista de los hechos expuestos y de lo hasta aquí razonado no cabe sino confirmar la Sentencia apelada que apreció, en la actuación del señor C. A., la falta de diligencia exigible a un gestor de fondos públicos, que es una diligencia particularmente cualificada (vid. Sentencia de la Sala de Justicia nº 11/2004, de 6 de abril) así como la concurrencia de los demás requisitos exigidos en la legislación propia del Tribunal (artículos 15, 38 y 42 de la Ley Orgánica y 49 y 72 de la Ley de Funcionamiento) para apreciar la responsabilidad contable, pues el mismo era cuentadante en cuanto se pusieron a su disposición fondos públicos de la sociedad y se aprecia la existencia de nexos causal, pues el perjuicio finalmente producido se debió única y exclusivamente a la actuación del ahora apelante.

Como vemos la infracción de las normas de competencia, es una de las cuestiones que puede originar responsabilidad contable, y en la que podría incurrir el interventor, pues debe ser fiscalizada. En este caso, como en los anteriormente vistos, concurre también la no intervención del plenario, con lo que podemos mantener el criterio de considerar las retribuciones no aprobadas por el plenario, al no exigirlo la ley, la fuente principal de responsabilidad contable.

8.6 SUBVENCIONES

Ya hemos tratado anteriormente, después de una introducción sucinta a las subvenciones, acerca del control financiero de las mismas. Ahora nos toca centrarnos, exclusivamente, en la posible responsabilidad contable del interventor, no del beneficiario, que es el supuesto más típico, por los perjuicios causados al erario público, como consecuencia del control de las mismas.

La importantísima extensión que han alcanzado en estos últimos años las subvenciones, ha hecho que se haya planteado de manera intensa su régimen de responsabilidades. En el ámbito de la responsabilidad contable, se encuentran sometidas al régimen general de la responsabilidad contable, tal y como recuerda la Disposición Adicional Primera de la LGS, que remite a la legislación del Tribunal de Cuentas el régimen de responsabilidad contable en materia de subvenciones.

Por lo tanto, el legislador pretende una inequívoca sujeción de las subvenciones al régimen general de la responsabilidad contable.¹⁰⁰¹ No obstante, esta declaración de la ley, como ya hemos visto anteriormente, el ámbito subjetivo y objetivo de la responsabilidad contable, previsto en las dos leyes a las que hace referencia la disposición adicional citada, hace que, en la realidad convivan los dos regímenes de la responsabilidad, el contable y el patrimonial, puesto, que repetimos una vez más, que sólo pueden ser responsables desde el punto de vista contable quienes tienen la condición de cuentadantes.

La LFTCu, en el artículo 49 -1, tajantemente los incluye al afirmar que la jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad, que puedan afectar a las

¹⁰⁰¹ Cubillo Rodríguez destaca varios supuestos. Cubillo Rodríguez, Carlos. “Hacia una teoría general de la corrupción en la vida pública”. Revista española de control externo, 2001, nº 9, p. 51.

personas o entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes del sector público.

También el artículo 177 de la LGP, incluye entre los hechos que pueden generar responsabilidad el no justificar la inversión de los fondos a los que se refieren esta ley y la Ley General de Subvenciones.

Esta inclusión, de los perceptores de subvenciones como cuentadantes responde a la propia lógica interna de la legislación del Tribunal de Cuentas, ya que, como señala Cortell si el Tribunal de Cuentas es competente para fiscalizar a los perceptores de subvenciones también lo debe ser para ejercer sus competencias jurisdiccionales.

No obstante, como señala Cortell, la LGS, mezcla conceptos propios del régimen sancionador con el del reintegro de lo percibido.¹⁰⁰² Esto, como veremos más adelante influirá en la formas de responsabilidad contable.

Como señala Pascual García,¹⁰⁰³ la Disposición Adicional Primera de la LGS fue, introducida por el Grupo Parlamentario Popular en el Senado, mediante enmienda paralela a la introducida en el proyecto de LGP (artículo 177.1), que no mencionaba, en su redacción previa, como supuesto de responsabilidad contable, la falta de justificación de subvenciones y obliga a interpretar restrictivamente el alcance de la previsión del artículo 38.4 LGS. En su opinión,¹⁰⁰⁴ este artículo, al establecer que «los

¹⁰⁰² Cortell Giner, Robert, “Subvenciones y responsabilidad contable”. Auditoría Pública, 2006, nº 38,p. 79.

¹⁰⁰³ Pascual García, José. *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Editorial Boletín Oficial del Estado. 2ª edición. 2009, p 276.

¹⁰⁰⁴ En opinión de Pascual, *este artículo, al establecer que «los procedimientos para la exigencia del reintegro de las subvenciones tendrán siempre carácter administrativo», dejaba fuera del ámbito competencial del Tribunal de Cuentas, o al menos así podía interpretarse, la exigencia de reintegro a los perceptores de subvenciones a través de los procedimientos jurisdiccionales regulados en la LFTCu. Con las modificaciones introducidas la situación anterior a la LGS se mantiene con los consiguientes problemas de duplicidad de procedimientos para exigencia de reintegro, a los que nos hemos referido en el comentario al citado artículo 38.4 al que nos remitimos. Con independencia de este problema, el régimen de responsabilidad contable establecido en la legislación del Tribunal de Cuentas y en la Ley General Presupuestaria implica la posibilidad de exigir el reintegro de subvenciones no sólo de los perceptores, que son los únicos obligados que se contemplan en la LGS, sino también de los gestores públicos. Éstos pueden incurrir en responsabilidad patrimonial o contable, exigible con arreglo a las previsiones de la LOTCu y LFTCu, cuando en la gestión del gasto subvencional cometan infracciones del ordenamiento presupuestario que causen daños y perjuicios a la Hacienda Pública o a la respectiva entidad concedente (artículos 176 a 182 LGP)*. Pascual García, José. *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Editorial Boletín Oficial del Estado. 2ª edición. 2,009, p. 276.

procedimientos para la exigencia del reintegro de las subvenciones tendrán siempre carácter administrativo», podía interpretarse dejaba fuera del ámbito competencial del Tribunal de Cuentas, la exigencia de reintegro a los perceptores de subvenciones a través de los procedimientos jurisdiccionales regulados en la LFTCu, con lo que se podrían reproducir los problemas que antes hemos visto respecto de la contratación pública por la DA 19 del TRLCSP.

La LGS, recoge así, tanto la legislación hasta entonces vigente, que si bien era realmente parca de cara al control interno, tal y como hemos expuesto al tratar del control financiero de las subvenciones, aunque no es menos cierto, que tanto esta legislación como la propia del Tribunal de Cuentas, habían bastado para que entrara a conocer de los supuestos en los que se hubiera incurrido en la citada responsabilidad.

Centrándonos en la normativa propia del Tribunal de Cuentas en materia de subvenciones, es indudable que la potestad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas alcanza directamente a los perceptores de subvenciones o ayudas públicas; así, los artículos 4.2 de la Ley Orgánica 2/82, 31.1.b. de la Ley 7/88, dispone que al Tribunal de Cuentas corresponde la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público. En materia de subvenciones, los mencionados artículos 4.2 de la LOTCu y 31 b) de la LFTCu atribuyen expresamente a este Tribunal la fiscalización de las subvenciones del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas, y el artículo 15.1 de la LOTCu le atribuye expresamente el enjuiciamiento contable, respecto de las cuentas que deban rendir quienes administren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos (el carácter de cuentadantes de los perceptores de subvenciones públicas está establecido por el artículo 123 del TRLGP).

Recordemos que, en materia de subvenciones, existe un doble control de las ayudas percibidas por los beneficiarios, justificado porque estas derivan de fondos públicos. Así existe un primer control, el realizado por el organismo gestor de la subvención, que puede tener un criterio determinado a la hora de controlar el cumplimiento de las obligaciones del beneficiario, y un segundo en el ejercicio de sus competencias sobre control financiero, la Intervención puede elaborar un informe de actuación del que resulte una discrepancia o disconformidad con el informe del órgano gestor. Todo ello, obviamente, sin perjuicio de las competencias del Tribunal de Cuentas. También

recordar que estamos ante una potestad discrecional en su origen, subvencionar o no una actividad,¹⁰⁰⁵ pero con numerosos elementos reglados.¹⁰⁰⁶

Pero aquí no nos interesa la responsabilidad contable del perceptor de la subvención, sino la del interventor. Para Giner Cortell,¹⁰⁰⁷ la regulación en materia de subvenciones, tiene dos objetivos el reintegro de las subvenciones, en los supuestos en que la LGS entiende que se ha producido un daño patrimonial a la Hacienda Pública, aun cuando aquéllos no sean responsables del mismo y la sanción de los infractores, beneficiarios o entidades colaboradoras. Por contra, no busca exigir responsabilidad a las autoridades o funcionarios.

Por lo tanto, al ser, debemos insistir una vez más, la responsabilidad contable reparadora, y, si seguimos la tesis de Cortell, que consideramos plenamente acertada, no habrá responsabilidad contable del interventor, siempre que el beneficiario justifique la subvención, o, en su caso, resarza a la administración, por la no justificación de la misma. Lo que no quiere decir que estarán exentos de toda responsabilidad, pues se les podrán exigir responsabilidades de diverso tipo disciplinaria o, incluso penal.

Ahora bien, cuando una de las dos circunstancias señaladas no se produzca, justificación de la subvención, o, en su caso resarcimiento, es posible la responsabilidad del

¹⁰⁰⁵ No obstante, como señala Cortell Giner, no se pueden conceder subvenciones que respondan a la mera liberalidad, deben exigirse en todo caso unas cargas o condiciones a efectos de que el interés público que motiva su concesión se cumpla. Cortell Giner, Robert. P. “El concepto legal de subvención y las entidades privadas del sector público”. Revista española de control externo, 2009, n.º 32, p. 87.

¹⁰⁰⁶ Vázquez Garranzo, Javier. “Planificación y bases reguladoras de las subvenciones.” Revista española de control externo, 2012, n.º 41, p. 205.

¹⁰⁰⁷ Como señala Giner Cortell, *De la regulación prevista sobre reintegro, infracciones y sanciones en materia de subvenciones, se desprende que la misma, por definición, cubre dos objetivos:*

1) Conseguir de los beneficiarios o entidades colaboradoras el reintegro de las subvenciones, en los supuestos en que la LGS entiende que se ha producido un daño patrimonial a la Hacienda Pública, aun cuando aquéllos no sean responsables del mismo.

2) Sancionar a los beneficiarios o entidades colaboradoras por las infracciones que hubieran cometido (el artículo 53 de la LGS enuncia otros dos supuestos de responsables).

Estos procedimientos no se dirigen, pues, contra las autoridades o funcionarios que al tramitar y conceder la subvención hayan infringido el ordenamiento jurídico. Lo que no quiere decir que estarán exentos de toda responsabilidad, pues se les podrán exigir responsabilidades de diverso tipo (disciplinaria, penal, patrimonial, contable), según los casos. Cortell Giner, Robert, “Subvenciones y responsabilidad contable”. Auditoría Pública, 2006,n.º 38, pp. 82 y 83.

interventor, por defectos en el ejercicio de la función interventora, no del control financiero.

¿ En qué caso se produciría ? La no justificación de la subvención, como ya hemos visto, obliga al beneficiario de la subvención a su reintegro, con lo que de producirse, no se origina menoscabo alguno al erario público y no se generará responsabilidad contable alguna, dada la ausencia de daño a reparar. Por lo tanto la *condictio sine qua non* es el no reintegro por el beneficiario. Y si reintegra, no se produce daño alguno, no hay responsabilidad contable, y su exigencia supondría una infracción del principio general que prohíbe el enriquecimiento injusto.

En opinión de García Blanco¹⁰⁰⁸ el reintegro de las subvenciones no justificadas correctamente, no es más que el cumplimiento de la obligación que tiene el perceptor de la subvención de resarcir a la Hacienda Pública, por el incumplimiento de las condiciones impuestas, por lo que, el patrimonio de la administración debe retornar a la misma situación que si no se hubiese concedido la subvención. Por ello, el reintegro no tiene carácter sancionador y su finalidad es exclusivamente la de restablecer la lesión patrimonial sufrida en los caudales públicos, sin perjuicio de que también el sujeto productor del daño pueda incurrir en infracción penal o administrativa

En llegados a este punto, el reintegro y las infracciones y sanciones en materia de subvenciones, es cuando Cortell Giner,¹⁰⁰⁹ considera que la responsabilidad contable también se puede dirigir tanto contra las autoridades y funcionarios que contravengan el ordenamiento jurídico, básicamente LGP y LGS en la concesión de las subvenciones, si media dolo o culpa grave, lo que no excluye la posible exigencia contra los beneficiarios y entidades colaboradoras que incumplan la normativa reguladora de la subvención.

¿Cuáles serían entonces, los supuestos en los que podría darse la responsabilidad contable del interventor?. Para García Blanco¹⁰¹⁰ los hechos que dan lugar al reintegro de subvenciones en vía administrativa, tanto por causa de la invalidez del acuerdo de

¹⁰⁰⁸ García Blanco, M^a José. “El control de las subvenciones públicas por el Tribunal de Cuentas: examen de algunos puntos problemáticos”. Revista Española de Control externo. n.º 48, p. 125.

¹⁰⁰⁹ Cortell Giner, Robert, Subvenciones y responsabilidad contable. Auditoría Pública, 2006, n.º 38 p.83.

¹⁰¹⁰ García Blanco, M^a José. “El control de las subvenciones públicas por el Tribunal de Cuentas: examen de algunos puntos problemáticos”,. Revista Española de Control externo. n.º 48. pp. 125 y 126.

concesión, como los que tienen su causa en incumplimientos del beneficiario o entidad colaboradora, pueden ser constitutivos al propio tiempo de infracción contable.

Para Giner Cortell,¹⁰¹¹ la responsabilidad contable puede existir, además de en los supuestos más característicos, como son la falta de justificación de la subvención, o el incumplimiento de la finalidad para la que la subvención fue concedida o de las otras condiciones impuestas con motivo de la concesión de la subvención, cuando en el otorgamiento de la subvención se haya dado lugar a un pago reintegrable, como consecuencia de la vulneración del ordenamiento jurídico. Aquí Cortell está pensando en la subvención otorgada, sin causa, de forma dolosa, con la simple intención de apropiarse de fondos públicos.

Este caso implica una actuación dolosa, que como hemos señalado varias veces a lo largo del trabajo, no entra dentro de nuestro objetivo, por lo que nos centraremos en los dos primeros citados. No obstante, si el dolo se da, única y exclusivamente, en quien tiene la facultad de concesión de la subvención, si que podría haber un defecto de fiscalización que originara responsabilidad contable del interventor, pero que quedaría subsumido en los dos restantes supuestos.

Veamos, en primer lugar la falta de justificación de la subvención, o el incumplimiento de la finalidad para la que la subvención fue concedida o de las demás condiciones que hayan sido impuestas con motivo de la concesión de la subvención.

El objetivo del control interno de las subvenciones es, por un lado garantizar la correcta concesión, y por otro, intentar asegurar que todos los gastos imputados a la misma son conformes a Derecho. La concesión de la subvención, siempre será objeto de función interventora, y la comprobación de la justificación, podrá serlo tanto de función interventora como de control financiero, todo ello, sin olvidar, como ya dijimos, las facultades de comprobación del otorgante. Sesma Sánchez¹⁰¹² pone de manifiesto esta confluencia de sistemas de control, así, el artículo 43 de la LGS se declara la compatibilidad del control que efectúa el órgano gestor con el control financiero que practique la Intervención, lo que no evita ni impide, que, además de la función

¹⁰¹¹ Cortell Giner, Robert, *Subvenciones y responsabilidad contable*. Auditoría Pública, 2006, nº 38, p. 83.

¹⁰¹² Sesma Sánchez, Begoña. “El control financiero de subvenciones públicas en la nueva Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones”. Auditoría Pública, 2005, n.º35, p.21.

interventora, se proyecte sobre el órgano gestor o el control financiero permanente o auditoría que proceda sobre este.

a) La fiscalización de la concesión.

Empecemos por la fiscalización de la concesión. Como establece el artículo 9 de la LGS con carácter previo al otorgamiento de las subvenciones, han aprobarse las normas que establezcan las bases reguladoras de la concesión.¹⁰¹³ Sobre estas bases se apoyará la concesión a los beneficiarios.¹⁰¹⁴ Ambos habrán de ser revisados por la intervención, puesto que el artículo 9 d) de la LGS, exige *la fiscalización previa de los actos administrativos de contenido económico, en los términos previstos en las Leyes.*

Para Pascual García¹⁰¹⁵ este artículo de la LGS, no es sino una proyección del sistema general de control ya que mediante este artículo, la LGS aplica al gasto de subvenciones la previsión del general del artículo 150.2 LGP que somete a fiscalización los actos que aprueben gastos, adquieran compromisos de gastos, o acuerden movimiento de fondos o valores.

Este precepto no es considerado básico por la LGS. En el ámbito local rige también la exigencia de intervención en virtud del artículo 214.2 del TRLRHL y es lo común en el ámbito autonómico

Según establece el artículo 34 de la LGS, *el pago de la subvención requiere previa justificación, por el beneficiario, de la realización de la actividad, proyecto, objetivo o adopción del comportamiento para el que se concedió.*¹⁰¹⁶

No obstante, admite que cuando la naturaleza de la subvención así lo justifique, puedan realizarse pagos a cuenta, que podrán suponer la realización de pagos fraccionados,

¹⁰¹³ En las bases la Administración predetermina la finalidad pretende y las condiciones formales, y materiales que exige. Vide. Vázquez Garranzo, Javier. “Planificación y bases reguladoras de las subvenciones”. Revista española de control externo, 2012, nº 41, p. 234.

¹⁰¹⁴ Vázquez Garranzo, Javier. “Planificación y bases reguladoras de las subvenciones” Revista española de control externo, 2012, n.º 41, p. 220.

¹⁰¹⁵ Pascual García, José. *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Editorial Boletín Oficial del Estado. 2ª edición. 2009, p.276.

¹⁰¹⁶ Como señala Sesma, no es sino la especificación de la regla del servicio hecho. Sesma Sánchez, Begoña El control financiero. VVAA. *Comentarios a la Ley General de Subvenciones*. Civitas 2005, p. 306.

efectuados al ritmo de ejecución de las acciones subvencionadas, abonándose por cuantía equivalente a la justificación presentada.

También admite, por último, que se puedan realizar pagos anticipados, entregas de fondos con carácter previo a la justificación, como financiación necesaria para poder llevar a cabo las actuaciones propias de la subvención. Esta posibilidad y el régimen de garantías deberán preverse expresamente en la convocatoria.

Este artículo se desarrolla en el 88 del RGS, que después de repetir el contenido del artículo 34, ya prevé que en atención a la naturaleza de la subvención, salvo que las bases prevean lo contrario, la posibilidad de realizar pagos anticipados y en función de las disponibilidades presupuestarias, se realicen pagos anticipados, en los supuestos de subvenciones destinadas a financiar proyectos o programas de acción social y cooperación internacional que se concedan a entidades sin fines lucrativos, o a federaciones, confederaciones o agrupaciones de las mismas, así como subvenciones a otras entidades beneficiarias siempre que no dispongan de recursos suficientes para financiar transitoriamente la ejecución de la actividad subvencionada.

Por lo tanto, de la propia normativa de subvenciones se desprende la existencia de dos modalidades de control interno respecto del reconocimiento de obligaciones derivadas de este tipo de gastos, según se realicen pagos anticipados o no.

Si los pagos no son anticipados, sino previa justificación, esta queda sometida al control mediante fiscalización previa, en cualquiera de sus dos modalidades, plena o limitada, puesto que ha de quedar justificada la subvención, antes del reconocimiento de la obligación, mientras que si no la requieren, procederá el control financiero, puesto que si no se comprueba la justificación antes de reconocer la obligación, esta habrá de realizarse después, y, por lo tanto, tendrá que ser, en exclusiva, a través del control financiero.

Las consecuencias, a efectos de responsabilidad contable, son evidentes, a tenor del artículo 179 de la LGP, que la circunscribe a la función interventora.

Llegados a este punto, y dada la trascendencia que puede llegar a tener de cara a la posible responsabilidad contable del interventor, tenemos que realizar un pequeño esbozo de qué gastos son subvencionables, puesto que puede ser una de las primeras causas de responsabilidad.

Si bien este punto no está relacionado directamente con la justificación de subvenciones, no cabe duda que tiene una gran influencia en ella, razón por la que en la ejecución de una subvención se debe conocer las normas de subvencionalidad de gastos por el responsable de la ayuda y los gestores de la misma, con el objeto de poder reconocer los gastos que son admisibles de imputar a la subvención. Los requisitos que han de reunir los gastos están establecidos en el artículo 31 de la LGS con carácter general, No obstante, en las bases reguladoras de la convocatoria o en el convenio firmado pueden establecerse las normas particulares, en las que concrete la administración concedente qué gastos no admitirá.¹⁰¹⁷

Como norma general, el artículo 31 de la LGS establece que serán gastos subvencionables los que cumplen 4 requisitos:

1. Que de manera indubitada respondan a la naturaleza de la actividad subvencionada y resulten estrictamente necesarios.
2. Que se realicen en el plazo establecido por las bases reguladoras de las subvenciones.
3. Que su coste no sea superior al valor de mercado promoviendo en su caso la concurrencia entre los proveedores.
4. Que se encuentre efectivamente realizado con anterioridad a la finalización del período de justificación. Salvo disposición expresa en contrario en las bases reguladoras de las subvenciones, se considerará gasto realizado el que ha sido efectivamente pagado con anterioridad a la finalización del período de justificación determinado por la normativa reguladora de la subvención

¹⁰¹⁷ Como señala Pascual Garcia *Gasto subvencionable es aquel en el que pueden ser invertidos los fondos públicos, objeto de la subvención. A tenor del precepto los requisitos que debe reunir el gasto para que sea subvencionable son los siguientes: el tipo de gasto ha de responder a la naturaleza de la actividad subvencionada (aspecto cualitativo), su coste no podrá ser superior al valor de mercado (aspecto cuantitativo), deberá realizarse dentro del plazo marcado por las bases reguladoras (aspecto temporal). A dichos requisitos el apartado 2 siguiente añade que el gasto deberá estar pagado por el beneficiario, excepto que las bases reguladoras prevean otra cosa (aspecto financiero).* Pascual García, José. Régimen jurídico de las subvenciones públicas. Editorial Boletín Oficial del Estado, 2009., 2ª edición, p.172.

b) Comprobación de la justificación.

El principal objetivo del control interno de las subvenciones, sea en fiscalización previa o en control financiero, es comprobar que las subvenciones han sido correctamente justificadas,¹⁰¹⁸ lo que implica determinar que todos los gastos imputados a la misma, son conformes de acuerdo a la normativa de aplicación, esto es, se encuentran entre los anteriormente citados como subvencionables, y se encuentran efectivamente pagados en el plazo establecido. Los expedientes económicos presentados por las entidades beneficiarias, por ello, deben contener toda la documentación necesaria para verificar que la subvención concedida se ha destinado a gastos que, de manera indubitada, responden al objeto de la subvención, son correctos, se encuentran dentro de los valores de mercado, y que todos los documentos justificativos se encuentran dentro del periodo subvencionable y pagados con anterioridad a la finalización del periodo de justificación. Siguiendo a Matas Martorell¹⁰¹⁹ la acreditación de la actividad debe realizarse desde un doble enfoque, la acreditación de la actividad, tanto en su vertiente material como económica, y la acreditación de la finalidad de la actividad.

En relación a la acreditación material o de la realización de la actividad, la adopción del comportamiento singular o la concurrencia de la situación que fundamentó la concesión, el artículo 11.1 letra b) LGS establece que la justificación alcanza “los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad (...) que determinen la concesión o disfrute de la concesión”. Tal y como señala el autor citado, la obligación de probar la ejecución de las actividades o adopción de los comportamientos que fundamentaron la concesión de la subvención recae sobre el beneficiario. La prueba ha de ser suficiente como para permitir a la administración comprobar que la ejecución se ha realizado con sujeción a los requisitos y condiciones que la administración, en su caso, fijó en las bases, el beneficiario definió en la solicitud de la ayuda y que la administración refrendó o modificó en la resolución de concesión.

Esta obligación de justificación, se plasma en tres puntos principales de control:

¹⁰¹⁸ Para Fernández Torres, justificar es acreditar la ejecución íntegra de actividad subvencionada. Fernández Torres, Juan Ramón. *La justificación del empleo dado a las subvenciones. VVAA Comentarios a la Ley General de Subvenciones*. Civitas 2005, p.395.

¹⁰¹⁹ Matas Martorell, Bartolomé. “El deber de justificación en la Ley General de Subvenciones”. *Auditoría Pública*, 2007, nº 42, pp, 77y 78.

- a.- Que la actividad subvencionada se haya realizado durante el plazo fijado para su ejecución
- b.- Que se hayan cumplido los deberes formales impuestos en la concesión (como inscribirse en un registro de asociaciones etc...)
- c.- Que se hayan cumplido las obligaciones que sobre la publicidad de la financiación pública se hayan impuesto.

También se requiere, obviamente, la acreditación económica o del coste soportado por el beneficiario para la ejecución material de la actividad o comportamiento subvencionado.

Por lo que se refiere a la acreditación del cumplimiento de la finalidad por la que se otorgó la subvención, no basta con la acreditación de las obligaciones materiales impuestas en la concesión, también debe acreditarse el cumplimiento del fin perseguido (artículos 14.1 letra b y 30.1 de la LGS). Así, con independencia de que se haya podido acreditar correctamente la realización de la actividad material y su coste, si el destino de la subvención ha sido diferente del previsto el beneficiario debería proceder al reintegro.

Al prescindir del análisis de la responsabilidad de los perceptores, y centrarnos en la de los interventores, sólo entraremos al supuesto que la podría generar, el que se haya dado lugar a un pago reintegrable, en el otorgamiento de la subvención como consecuencia de la vulneración del ordenamiento jurídico.

Se ha de tener en cuenta, como ya dijimos al hablar del control financiero de subvenciones, que tienen facultades de comprobación, tanto el órgano concedente como la intervención, y, aunque sea más amplia la posibilidad del control financiero, como señala Sesma Sánchez, el análisis de la misma documentación justificativa por parte de gestor e intervención no puede dar lugar a resultados diferentes, sino que la intervención, para proponer el reintegro, no propuesto, ha de añadir algún elemento probatorio más.¹⁰²⁰

A tenor del artículo 41 de la LGS la fase declarativa del procedimiento de reintegro tiene por objeto constatar, y, en su caso, declarar si concurre alguna de las causas del artículo 37, y se ha de ajustar a las disposiciones generales sobre los procedimientos

¹⁰²⁰ Sesma Sánchez, Begoña El control financiero. VVAA. *Comentarios a la Ley General de Subvenciones*. Civitas 2005, p. 538.

administrativos contenidas en el título VI de la LRJ-PAC con las escasas especialidades de la LGS y del RLGs.

Tanto el procedimiento de cobro y las restantes formas de extinción del crédito en favor de la administración, que implica el reintegro se regirán por lo dispuesto para la cobranza de los ingresos de naturaleza pública en la LGP (artículos 9 a 18).

Como establece el artículo 41 de la LGS:

El órgano concedente será el competente para exigir del beneficiario o entidad colaboradora el reintegro de subvenciones mediante la resolución del procedimiento regulado en este capítulo, cuando aprecie la existencia de alguno de los supuestos de reintegro de cantidades percibidas establecidos en el artículo 37 de esta Ley.

El procedimiento de reintegro de subvenciones se inicia de oficio por acuerdo del órgano concedente, que como vemos es el único competente, el que ha otorgado la subvención para, si procede, de acuerdo a lo previsto en el artículo 37 de la LGS, exigirle el reintegro, y que como señala Rebollo Puig,¹⁰²¹ debe hacerlo siempre que aprecie alguno de los supuestos del artículo 37. El procedimiento se inicia bien por propia iniciativa del órgano competente, bien como consecuencia de orden superior, a petición razonada de otros órganos o por denuncia. También se iniciará a consecuencia del informe de control financiero emitido por la Intervención General de la Administración del Estado.

¿ De dónde nace la responsabilidad contable del interventor ?

Creemos plenamente aplicable la STCu 15/12/2009, en la que se dice que no se reclama el resarcimiento de un perjuicio económico derivado de la ausencia material de fondos municipales, sino del perjuicio ocasionado por la prescripción extintiva del derecho del Ayuntamiento a exigir a los obligados tributarios el ingreso en las arcas municipales del importe de sus respectivas deudas.

En efecto, la responsabilidad contable derivada de la administración de recursos públicos sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro, se ha señalado reiteradamente en la jurisprudencia contable, que

¹⁰²¹ Rebollo Puig, Manuel. *En Comentario a la Ley General de Subvenciones*. Obra colectiva dirigida por Germán Fernández Farreres. Editorial Civitas ed.2005, p. 487.

nace como consecuencia del vencimiento del plazo de prescripción fiscal o en general de los ingresos de derecho público, es decir cuando los valores de los que es titular la Administración, quedan perjudicados de tal manera que no pueden ser ya exigibles a los particulares titulares de esa deuda. Por lo tanto, en nuestra opinión, la responsabilidad del interventor sólo sería posible en la medida en la que su negligencia, origine la prescripción del derecho a exigir el reintegro de la subvención indebidamente disfrutada, pues es entonces cuando ya no existe título jurídico válido para la Administración, para poder exigir de un particular el pago de su obligación de reintegro de los fondos recibidos en concepto de subvención y, en consecuencia, cuando el interventor como causante de que dicho perjuicio se haya producido, podría ser llamado ante la jurisdicción contable para responder por su omisión dolosa o gravemente negligente.

Ante todo, en primer lugar hemos de referirnos a que el reintegro, es una obligación del beneficiario, según el artículo 14-1-i de la LGS, por lo que, como dice Fernández Torres, ha de cumplir voluntariamente el beneficiario.¹⁰²²

Para que exista responsabilidad contable, como señala Giner, no basta una irregularidad formal de la documentación, que puede ser puesta de manifiesto por los órganos encargados de vigilar la correcta justificación de la subvención, sino que es necesario una acreditación de que la cantidad subvencionada *se destinó a financiar actividades distintas de las previstas inicialmente*.¹⁰²³

La STCu 13/1999, de 29 de septiembre, analiza la responsabilidad contable por la falta de justificación de una subvención, y distingue entre aquellos casos en que la justificación se considera insuficiente, y aquellos en que es incompleta o distinta de la prevista en la concesión. Dice así la sentencia:

En cuanto al resto de la cantidad hasta los 2.441.488 ptas. reclamadas por la parte apelante, a diferencia del caso anterior, nos encontramos aquí no con una falta de justificación de la subvención, sino con una justificación considerada insuficiente por la representación de la Comunidad de Madrid. La entidad «C.... DE SERVICIOS S.A.»

¹⁰²² Fernández Torres, Juan Ramón. La justificación del empleo dado a las subvenciones. VVAA *Comentarios a la Ley General de Subvenciones*. Civitas, 2005, p. 434.

¹⁰²³ Cortell Giner, Robert, “Supuestos de responsabilidad contable”. Auditoría Pública, n.º50, p. 59.

aportó los boletines de cotización a la Seguridad Social, pero no los contratos de trabajo de algunos de los trabajadores de la empresa durante los meses de julio de 1992 a marzo de 1994, a excepción del ya contemplado período de julio a diciembre de 1993. Sin embargo, la misma Orden de concesión de la subvención, de 5 de diciembre de 1990, en su apartado cuarto, precisa textualmente que para justificar que durante el tiempo mínimo de tres años se ha mantenido el nivel medio de plantilla previsto en esta Orden, la empresa debería presentar durante tres años y con carácter semestral los boletines de cotización TC-1 Y TC-2. En consecuencia, la empresa «C... DE SERVICIOS S.A.» cumplió la obligación de justificar el mantenimiento de la plantilla en los términos exigidos en la Orden de concesión, sin que, por su parte, la Comunidad de Madrid haya aportado indicio alguno de prueba que pudiera acreditar que, a pesar de la regularidad formal de la justificación, la subvención se destinó a finalidad distinta de la predeterminada en la norma de concesión. En este sentido, basta citar la Sentencia de esta Sala de 3 de julio de 1998 en la que se afirma que «donde se pretende un pronunciamiento de resarcimiento contable, no basta con apuntar la mera irregularidad formal de la documentación, sino que es necesario acreditar en casos como el señalado que la cantidad subvencionada se destino a financiar actividades distintas de las previstas inicialmente». No se aprecian, pues, razones suficientes para estimar incumplida la obligación de la empresa beneficiaria de justificar la subvención cuando aportó la documentación prevista reglamentariamente.

Al final, el Tribunal de Cuentas, parece que acepta, que, siendo lo importante la real ejecución del objeto de la subvención, esto genera el derecho del beneficiario a su percepción y la obligación de pago de la administración.

c) Procedimiento de reintegro y su conexión con el control financiero

En las actuaciones que debe llevar a cabo la Administración cuando concurre alguna causa de reintegro hay que diferenciar, como en los procedimientos que dan origen a un ingreso de derecho público, dos fases, la declarativa y la recaudatoria. En todo caso, tal como afirma Vázquez Garranzo, no estamos ante una declaración de nulidad de la concesión de la subvención, sino que el acto de otorgamiento de la subvención, que es acorde con el ordenamiento jurídico, y así ha sido fiscalizado, no se declara ineficaz por motivo que afecte a la validez de su concesión, sino que, al contrario despliega todos sus efectos, uno de los cuales es, precisamente, el del reintegro cuando no se ha

cumplido la condición o se ha dado a aquéllas un destino diferente del que representa la finalidad para la que se otorgó la subvención. Es este un efecto inherente al otorgamiento de la subvención que ni se revisa ni se anula, sino que la devolución es la consecuencia de la eficacia que corresponde a incumplimiento de la condición resolutoria con que se otorgan las subvenciones.¹⁰²⁴

La fase declarativa se dirige a constatar, si se ha producido la invalidez de la concesión, o concurren algunas de las causas de reintegro de la subvención, y cuya declaración conllevara la obligación, por parte del beneficiario, de reintegrar las cantidades recibidas.

En la LGS no establece un procedimiento concreto para declarar la invalidez del acto administrativo por el que se concede la subvención, ni por el que se declara la obligación de reintegro, sino que se remite a lo dispuesto, con carácter general en la LRJPAC (próxima LRJSP), si bien con las especialidades previstas para los supuestos del artículo 37 de la LGS.

La LGS, en lo que hace referencia a la iniciación del procedimiento de reintegro, establece en su artículo 42.2 que el procedimiento, podrá iniciarse, además de por los medios previstos, con carácter general, en el la LRJPAC, ésto es: iniciativa del órgano competente, orden superior, petición razonada de otros órganos o denuncia, por uno específico, como consecuencia de un informe de control financiero, emitido por la Intervención General de la Administración del estado IGAE o en su caso órgano de control interno de la administración autonómica o local.

Y ello, porque las causas que pueden dar origen al reintegro por invalidez pueden ser detectadas en el desarrollo de un control financiero llevado a cabo por la Intervención. La LGS, ha querido establecer un cauce procesal especial, un procedimiento incidental, el previsto en el artículo 49-4, para que los hechos se pongan en conocimiento del órgano concedente de la subvención, que, recordemos, es el que único competente para iniciar el procedimiento de revisión. Para Rebollo Puig, los procedimientos iniciados como consecuencia de un informe de control financiero, por la propia existencia del informe, poniendo de manifiesto circunstancias que, en principio pueden derivar en un

¹⁰²⁴ Vázquez Garranzo, Javier. "Planificación y bases reguladoras de las subvenciones." *Revista española de control externo*, 2012, n.º 41, p. 252.

reintegro, *condiciona intensamente el ejercicio de la competencia*, por parte del concedente.

En este caso, además, los órganos de control pueden adoptar medidas cautelares al objeto de impedir la desaparición de documentos relativos a las operaciones en los que aparezcan indicios de irregularidad.

Dejando al margen los trámites seguidos en el procedimiento de aplicación de los artículos 102 o 103 de la LRJPAC para la revisión de oficio, aquí nos interesa que la LGS designa como órgano competente para declarar la procedencia del reintegro de cantidades percibidas por el beneficiario o la entidad colaboradora al órgano otorgante de la subvención, lo cual es lógico, ya que es al que corresponde apreciar el grado de cumplimiento de los requisitos a cuya observancia estaba condicionada la subvención que él mismo concedió.

El Reglamento de la LGS dedica un capítulo entero a regular el procedimiento de reintegro, estableciendo unas reglas generales para el procedimiento de carácter general y unas reglas especiales para los procedimientos de reintegro a propuesta de la IGAE.

En los procedimientos de reintegro de iniciados sin propuesta de la intervención, deben seguir las reglas siguientes:

a) En el acuerdo por el que se inicie el procedimiento de reintegro ha de indicarse:

- La causa que determine su inicio.
- Las obligaciones incumplidas.
- El importe de la subvención afectado.

b) El acuerdo debe ser notificado al beneficiario o a la entidad colaboradora en su caso, concediendo un plazo de quince días para presentar alegaciones o cuantos documentos que estime convenientes.

c) El inicio del procedimiento de reintegro interrumpe el plazo de prescripción de que dispone la Administración para exigir el reintegro.

d) La resolución del procedimiento debe identificar los extremos siguientes:

- El obligado al reintegro.
- Las obligaciones incumplidas.

— La causa de reintegro que concorra de las previstas en el artículo 37 de la LGS.

— El importe de la subvención a reintegrar.

— La liquidación de los intereses de demora.

Los demás trámites se ajustan a los generales del procedimiento administrativo general regulado en la LRJPAC.

El procedimiento de reintegro lo hemos tratado en el apartado del control financiero de subvenciones, por lo que nos remitimos a lo allí expuesto.

Una vez decretado el reintegro y, al no contener ninguna disposición especial de la LGS en materia de recaudación de reintegros, se rige por lo dispuesto en la LGP y en el Reglamento General de Recaudación.

De acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento el procedimiento recaudatorio contiene dos fases o períodos: el voluntario y el de apremio.

d) Una cuestión especial, las asignaciones a los grupos políticos de las corporaciones locales

El artículo 73.3 LRBRL en la redacción dada al mismo por la Ley 11/1999, dispone:

El Pleno de la Corporación, con cargo a los presupuestos anuales de la misma, podrá asignar a los grupos políticos una dotación económica que deberá contar con un componente fijo, idéntico para todos los grupos, y otro variable, en función del número de miembros de cada uno de ellos, dentro de los límites que, en su caso, se establezcan con carácter general en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, y sin que puedan destinarse al pago de remuneraciones de personal de cualquier tipo al servicio de la Corporación o a la adquisición de bienes que puedan constituir activos fijos de carácter patrimonial. Los grupos políticos deberán llevar una contabilidad específica de la dotación a que se refiere el párrafo anterior, que pondrán a disposición del Pleno de la Corporación siempre que este lo pida.

Este último requerimiento, que el Grupo municipal sólo deba rendir cuenta cuando el Pleno se lo pida, ¿supone o no, una derogación de lo establecido, con carácter general, por el artículo 189.2 TRLRHL: *los perceptores de subvenciones concedidas con cargo a los presupuestos de las Entidades locales... vendrán obligados a... justificar la*

aplicación de los fondos recibidos, correspondiendo al Interventor la el control financiero de la aplicación de los caudales públicos .

De entrada se ha de señalar que el artículo 4 d) de la LGS excluye expresamente de su ámbito de aplicación tanto las subvenciones a los grupos parlamentarios de las Cámaras de las Cortes Generales, así como las subvenciones a los grupos parlamentarios de las Asambleas autonómicas y a los grupos políticos de las corporaciones locales, según establezca su propia normativa.

Es evidente que el legislador ha querido excluir de la condición de subvenciones de estas cantidades otorgadas para el funcionamiento de los representantes electos por los ciudadanos en sus respectivas asambleas.

No ofrece duda, tampoco, la intención de financiar los grupos municipales, que es reconocida abiertamente en la Exposición de Motivos de la Ley 11/1999, de 21 de abril que introdujo en la LRBRL, texto vigente desde el 13 de mayo de 1999, en la que se afirma que con el nuevo apartado 3 del artículo 73, que antes hemos visto se pretende hacer una mención expresa que la actuación corporativa de los miembros de las Corporaciones locales se realiza a través de los grupos políticos, y que existe la posibilidad de una dotación económica, con cargo al presupuesto del ente para su funcionamiento siguiendo una regulación similar a la que se contempla en el parlamento para sus grupos políticos.

En cuanto al destino al que deben ser aplicadas tales dotaciones económicas, por lo que respecta al caso de las corporaciones locales, hemos de partir de que en el antes citado artículo 73.3 de la LRBRL sólo establece dos limitaciones:

- No puede destinarse al pago de remuneraciones de personal de cualquier tipo al servicio de la corporación.
- Tampoco puede destinarse a la adquisición de bienes que puedan constituir activos fijos de carácter patrimonial.

El Informe de la Dirección General de Cooperación Local sobre distintas cuestiones en relación a la dotación económica a los grupos políticos municipales y la Ley 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos cuyo objeto era el análisis de los preceptos legales que regulan las dotaciones económicas a los grupos políticos municipales y la financiación de los partidos políticos a través de los grupos políticos de

carácter local, a la luz de la Ley 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos afirma:

Finalmente, se solicita informe sobre el control del uso de dichos recursos otorgados por los grupos políticos a los partidos; concretamente sobre su eventual conformidad con el ordenamiento jurídico (si debe ser considerado correcto todo gasto realizado por una Coalición Provincial procedente de un grupo político local) o sobre la posibilidad de controlar un uso adecuado a las limitaciones previstas en el artículo 75-3 de la LBRL.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, la regulación del uso y criterios de asignación de estas aportaciones no está detallada en la legislación básica de carácter estatal, por lo que habrá de acudir a lo que los Reglamentos o normativa específica de carácter local. Es por tanto el Ayuntamiento quien establece la dotación o el que determina los criterios de asignación o usos que entienda deben ser atribuidos a dichos fondos.

Finalmente, en el caso de que se opte por otorgar aportaciones a los partidos políticos, de acuerdo con los criterios fijados por el Ayuntamiento, este no puede comprobar a qué han destinado dichas aportaciones estos partidos políticos, ya que como se ha indicado anteriormente, corresponde en exclusiva al Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de las competencias de los órganos de fiscalización de las Comunidades Autónomas previstos en sus respectivos Estatutos, la competencia de control de la actividad económico-financiera de los partidos políticos.

La STCu de diecinueve de diciembre de dos mil once confirma la sentencia de instancia que condenó a los regidores de un grupo político, por no justificar o justificar con defectos sus asignaciones un Ayuntamiento de la Región de Murcia.

Los hechos son anteriores a la introducción, en la legislación de bases de régimen local, de la financiación de grupos municipales realizada por la ley 11/1999, y estaban sujetos al anterior artículo 73-3, pero las asignaciones tenían su base en artículo 28, apartado 2º de la Ley 6/1988, de 25 de agosto, de Régimen Local de la Región de Murcia, que establecía que *Asimismo, los Grupos Políticos, mediante acuerdo plenario que así lo disponga, podrán contar con asignaciones económicas para atender a su funcionamiento.* Como puede observarse, no introduce competencias del Pleno respecto de su justificación, y es anterior a las últimas reformas de la legislación de la

financiación de los partidos políticos, que, insistimos, excluye de la LGS, las aportaciones a los grupos municipales.

Los regidores condenados recurren, y, básicamente alegan que, una vez concedidas las ayudas a los grupos, éstos gozan de una habilitación para disponer discrecionalmente de los fondos asignados por el pleno, a condición de justificar posteriormente los gastos y el cumplimiento de los requisitos formales.

El Tribunal reconoce, no puede ser de otra manera que la Ley:

No delimita ni detalla qué gastos pueden sufragarse con cargo a dichas subvenciones; así, tampoco cabe señalar norma jurídica alguna, al tiempo de suceder los hechos, que determinara o enumerara en concreto los referidos gastos; sin embargo, por su propia naturaleza y finalidad, que sí aparecen claras en la litis (se trata de subvenciones o dotaciones económicas otorgadas por la Corporación a los grupos municipales constituidos para subvenir a sus gastos de funcionamiento), los perceptores se encuentran obligados a responder contablemente de su correcta utilización que impide el destino de tales fondos públicos a otros fines que no sean los municipales; en este sentido, el artículo 23 del también citado Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (R.D. 2568/1986), prescribe que los miembros de las Corporaciones Locales, a efectos de su actuación corporativa, se constituirán en grupos;" se trata, en definitiva, de facilitar, en el ámbito local, la actuación de dichos grupos mediante la asignación de una dotación económica que no es inmune al control administrativo ni jurisdiccional.

Debe también señalarse que a dichos miembros incumbía la obligación de justificar debidamente en fondo y forma la aplicación de los fondos públicos recibidos, mediante la acreditación de su destino al fin para el que fueron concedidos (gastos de funcionamiento) y la presentación de los correspondientes documentos (facturas, recibos, tickets, albaranes u otros); la falta de esta demostración material y formal nos sitúa en la esfera de la responsabilidad contable por culpa o negligencia grave de los referidos miembros corporativos, quienes no fueron capaces de agotar la diligencia debida para evitar el daño derivado de la falta de justificación (no apuraron los controles mediante la adopción de las suficientes precauciones que hubieran evitado dicho riesgo, incluso, aunque presentaran formalmente algunas justificaciones); así, lo vienen razonando la jurisprudencia del Tribunal Supremo, (por todas, Sentencia de 29 de septiembre de 2004) y de esta Sala de Justicia.

Creemos que con la legislación hoy vigente, la sentencia hubiera decidido de forma distinta.

¿Cual es la función y posible responsabilidad del interventor en esta cuestión? En nuestra opinión es plenamente acertado el informe que hemos citado de la Dirección General de Cooperación Local sobre distintas cuestiones en relación a la dotación económica a los grupos políticos municipales y la Ley 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos. De entrada el artículo 4 d) de la LGS , excluye de la regulación de la LGS, y por lo tanto del control financiero en ella contenido las subvenciones a los grupos políticos de las corporaciones locales, según establezca su propia normativa, que en exclusiva es la LRBRL, y eventualmente el Reglamento orgánico.

El Grupo municipal con las percepciones recibidas sólo deba rendir cuenta cuando el Pleno se lo pida, al margen de lo establecido, con carácter general, por el artículo 189.2 TRLRHL, y el destino de las aportaciones a los partidos políticos, corresponde en exclusiva al Tribunal de Cuentas, por lo que, a nuestro juicio, ni el interventor debe fiscalizar ni realizar control financiero alguno, y por lo tanto, tampoco se le podrá exigir responsabilidad contable alguna.

No podemos olvidar que el control externo de la actividad económico-financiera de los partidos políticos, según el artículo 16 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, corresponde en exclusiva al Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de las competencias relativas a la fiscalización de los procesos electorales autonómicos atribuidas a los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas previstos en sus respectivos estatutos.

El control del Tribunal de Cuentas, se extiende a la fiscalización de la legalidad de los recursos públicos y privados de los partidos políticos, con lo que parece firme la voluntad del legislador de excluir a los órganos de control interno.

e) Reintegro de subvenciones concedidas al ayuntamiento

Los ayuntamientos, en numerosas ocasiones son beneficiarios de subvenciones concedidas por las administraciones restantes administraciones, incluida la Unión Europea.

La cuestión se ha planteado en diversas ocasiones al Tribunal de Cuentas. En su sentencia de 11 de Agosto de 2010, se analiza el siguiente supuesto.

Fue concedida a un Ayuntamiento una subvención por parte del INEM, para la contratación de trabajadores desempleados en la realización de la obra de interés general y social "Adecuación cementerio, calzada y abastecimiento de calles". El Ayuntamiento realiza la obra pero no paga las cotizaciones sociales de los trabajadores destinados a la obra pues realiza otros gastos de la Corporación cuyos pagos son ordenados por el Alcalde y, en consecuencia, no puede justificar el pago de las cotizaciones sociales en el plazo previsto en la convocatoria de las subvenciones, que era uno de los requisitos exigidos para la justificación.

Por lo tanto se inicia, por parte del INEM, el procedimiento de reintegro de la subvención, al haber transcurrido el plazo establecido para la justificación del gasto realizado. Se dicta resolución acordando el reintegro de la subvención, reintegro que se realizó a través de retenciones en las entregas a cuenta de la participación del Ayuntamiento en los tributos del Estado.

En primera instancia, la Consejera condena al alcalde al apreciar la sentencia que procede declarar la existencia de un menoscabo en los fondos públicos de la Corporación, puesto que ha tenido que reintegrar el Ayuntamiento la subvención, por incumplimiento de los requisitos legalmente previstos para recibirla, como era la contratación de trabajadores desempleados para la obra "adecuación cementerio, calzada y abastecimiento de calles.

El importe del alcance debe quedar fijado, en el principal de la subvención, según esta sentencia.

Al resolver la Sala, en apelación, si considera que la falta de pago de las cotizaciones sociales produjo un perjuicio en la Hacienda municipal, perfectamente cuantificado y que se materializó en una sensible disminución de los ingresos procedentes de la participación de la Entidad Local perjudicada en los tributos del Estado, de forma continuada y a lo largo de varios ejercicios, hasta la total satisfacción de lo debido al concedente de la subvención.

Pero una vez hecha esta primera consideración, se plantea si el posible el quebranto patrimonial producido en el Ayuntamiento es susceptible de generar responsabilidad

contable, pues no todo daño en los fondos públicos da lugar al nacimiento, necesariamente, a responsabilidad contable.

Pues bien, considera que este caso no se detecta la existencia de ningún tipo de saldo deudor no justificado. El Ayuntamiento de sufrió, una sensible disminución de los ingresos procedentes de los tributos del Estado, pero una cosa es que la subvención se encuentre bien revocada por la Administración concedente, y otra cosa que esa falta de ingresos, derivada de la revocación, dé lugar a un supuesto de alcance.

La Sala considera, la finalidad última para la que se otorgó la subvención fue cumplida, puesto que se pagaron los salarios de trabajadores desempleados que se contrataron para la ejecución de la obra, aunque se dejaron de pagar las cuotas de la seguridad social de unos meses, que hicieron efectivos posteriormente, mediante un convenio de aplazamiento y pago fraccionado.

El incumplimiento por parte del Ayuntamiento de de justificar en plazo el pago de las cuotas de la seguridad social, para la Sala, es un incumplimiento meramente formal en cuanto ha quedado acreditado, que la finalidad para la que se concedió la subvención fue cumplida. La Sala, en base a esta razón, sentencia que no se ha ocasionado saldo deudor injustificado en los fondos del Ayuntamiento por lo que procede revocar, en este punto la declaración de alcance efectuada por la Sentencia de Instancia.

Un problema similar se plantea en la STCu de uno de octubre de dos mil trece.

Un Ayuntamiento, como consecuencia de la firma de un convenio de financiación con el Estado, recibe una subvención de un millón de euros, para la construcción de un teatro municipal. La aplicación de los fondos recibidos se destina a finalidades municipales pero distintas de las previstas en el convenio, lo que da origen al posterior reintegro de las subvenciones recibidas por el Ayuntamiento, puesto que no cumplió con la finalidad de las subvenciones otorgadas. Para la sentencia:

Con independencia del reproche jurídico que pueda suponer el haber incurrido en la obligación de reintegrar las referidas subvenciones, no existen elementos de juicio que permitan a esta Consejera considerar que concurren los requisitos necesarios para la existencia de responsabilidad contable por alcance, pues como ya se ha dicho, ni el hecho de que la Administración concedente obligue al reintegro, ni el de que los fondos hayan tenido otro destino de carácter público son suficientes por sí solos para producir un alcance en un caso como el presente, en el que los fines de la subvención no han

tenido que ser atendidos con otros fondos de la Corporación Local previo reconocimiento de las oportunas obligaciones (en este sentido, las antes citadas Sentencias de la Sala de Justicia 3/2009, de 25 de febrero y 7/2010, de 15 de marzo).

Dicho en otros términos, no hay acreditación de la existencia de un perjuicio, puesto que el Ayuntamiento se limita en estos casos a cifrar “la cuantía del menoscabo” en el importe a que ha sido condenado a reintegrar a la Administración por las causas expuestas, sin otro elemento de juicio añadido que permita verificar la concurrencia de aquél.

En cuanto al destino que se le dio a los fondos percibidos por la Corporación, se ha de señalar que, constaba en la documentación aportada al procedimiento un informe del secretario y del interventor que acreditaban que los fondos habían sido empleados para el pago de intereses y comisiones derivadas de préstamos bancarios y liquidación de cuotas por cotizaciones adeudadas a la Tesorería General de la Seguridad Social.

El Tribunal analiza que, entre los principios que integran el funcionamiento contable de las arcas municipales se encuentran los principios de unidad de caja y de no afectación. En este sentido, el artículo 165.2 TRLRHL, todos los ingresos se destinan a satisfacer el conjunto de las respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados. Dispone asimismo el artículo 40 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que las subvenciones de toda índole que obtengan las Entidades locales, con destino a sus obras y servicios, no podrán ser aplicadas a atenciones distintas de aquéllas para las que fueron otorgadas, salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión.

La afectación a fines específicos a que se refiere la legislación citada, según el Tribunal, no puede entenderse en el sentido de que el numerario ingresado en tesorería procedente de estos recursos ha de quedar retenido y disponible en cualquier momento y circunstancia para utilizarse exclusivamente para atender los pagos derivados de la ejecución de los gastos a los que estén afectos, sino que la afectación debe predicarse respecto de los recursos financieros entendidos en un sentido amplio, pero no del numerario propiamente dicho, y por ello, el dinero una vez ingresado en cuenta podrá destinarse a uno u otro pago, como bien fungible que es, debiendo exclusivamente asegurarse que en el momento en que sea necesario disponer de los recursos afectos, haya suficiente numerario para hacerlos efectivos, bien sea con fondos existentes en

caja o mediante la realización de operaciones financieras que habiliten los fondos necesarios para ello, sin perjuicio de que, si se recibe una subvención para atender a determinados fines, el beneficiario deba contar con recursos suficientes para hacer frente a los pagos derivados de esos fines en el momento en que esté obligado a satisfacerlos.

Esta argumentación, hace concluir al Tribunal que el haber:

Mantenido en la respectiva cuenta de ingreso el importe de la subvención recibida y que mientras tanto se haya destinado el importe percibido por el Ayuntamiento para el abono de otros gastos de la Corporación no puede tampoco entenderse en sí mismo como demostrativo de la existencia de un perjuicio en los fondos públicos del Ayuntamiento.../..,

En definitiva, que no cabe estimar como posible alcance los intereses que la Corporación Local ha quedado obligada a reintegrar al Estado junto con el principal de las subvenciones.

En ambos casos, no se plantea la cuestión de la posible responsabilidad contable, que en todo caso no creemos que, en modo alguno, aún en el caso de que existiera, sería atribuible al interventor, al quedar al margen de su función, los motivos que hubieran podido generarla.

8.7 GASTOS DE REPRESENTACION

a) Elementos previos

Los gastos de representación son siempre una cuestión polémica y difícil. Si bien su cuantía no suele ser elevada, no es menos cierto que es un tema que afecta muy directamente, sobre todo en tiempos de crisis económica, a la sensibilidad social.

La definición de gasto protocolario o de representación, no deja de ser un concepto jurídico indeterminado, pero además de la dificultad de su definición, se añade otro problema, cómo deben justificarse. Ambos elementos han sido objeto de diversas interpretaciones por los órganos de control interno y externo de la Administración, dada la ausencia de un concepto jurídico determinado que los concrete. A la dificultad conceptual de la concreción, se ha de añadir una ausencia casi total de legislación

aplicable, que es puesta de manifiesto por la doctrina y la jurisprudencia,¹⁰²⁵ lo que dificulta enormemente la labor de fiscalización.

Esta falta de regulación, se hace notar, incluso más, en el ámbito local, lo que lleva al Tribunal de Cuentas, en su sentencia de 19 de julio de 2.012, a reconocer que este tipo de gastos, tan sólo están previstos algunas circulares o informes de la Intervención general del Estado, pero que no existe ninguna norma específica que regule los gastos de representación para la administración local, en el momento en el que se producen los hechos que la sentencia enjuicia. Además reconoce que dada la naturaleza especial de la que están revestidos estos créditos, se debe mantener un cierto margen de discrecionalidad tanto para las autoridades competentes en relación a la administración de los fondos como para los interventores que han de controlarlos. Estas son las dos ideas básicas que se traslucen en el planteamiento que hace el tribunal, de la cuestión, falta de regulación y margen de discrecionalidad en su gestión y control.

Según la clasificación económica del Presupuesto del Estado, que viene establecida en la Resolución de 19 de enero de 2009 de la Dirección General de Presupuestos, que regula los códigos que definen los distintos tipos de gasto, en el Concepto 226 Gastos diversos, se incluyen, con carácter general, todos aquellos gastos de naturaleza corriente que no tienen cabida en otros conceptos del capítulo 2º, y en el específico Subconcepto 01 Atenciones protocolarias y representativas, se imputan:

Los gastos que se produzcan como consecuencia de actos de protocolo y representación que las autoridades del Estado, organismos autónomos, agencias estatales u otros organismos públicos, tengan necesidad de realizar en el desempeño de sus funciones, tanto en territorio nacional como en el extranjero, siempre que dichos gastos redunden en beneficio o utilidad de la Administración y para los que no existan créditos específicos en otros conceptos.

La Resolución prohíbe pagar con cargo a este Subconcepto cualquier tipo de retribución, en metálico o en especie, a todo tipo de personal, y cualquiera que sea la forma de la dependencia o relación.

¹⁰²⁵ Chaves García, José Ramón y Arias Rodríguez, Antonio. Los gastos de representación: una prerrogativa indomable. Auditoría pública.,1998, nº. 15, p. 39.

En el mundo local, ni siquiera existe una definición a efectos meramente presupuestarios. La Orden de 20 de septiembre de 1989 por la que se estableció la Estructura de los Presupuestos de las Entidades locales, anteriormente vigente, dentro del concepto 226 «Gastos diversos», creó un subconcepto que es el de «Atenciones Protocolarias y Representativas», pero no definió, qué gastos debían imputarse a tal concepto.

En la regulación actual, la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, en el estado de gastos del presupuesto, incluye el Concepto 226. Gastos diversos, en el que se incluyen todos los gastos que son de naturaleza corriente y no tienen cabida en otros conceptos del Capítulo 2, «*Gastos corrientes en bienes y servicios*».

En el desglose, se relaciona el Subconcepto 226.01. Atenciones protocolarias y representativas, pero cuyo contenido también queda sin definir

Entre la escasa doctrina, Herrera Campa describe los gastos de representación, o de atenciones protocolarias y representativas,¹⁰²⁶ en el ámbito estatal, simplemente por el hecho de que se realizan con cargo a créditos presupuestarios específicos, porque su objeto es atender las necesidades de representación o protocolo de los altos cargos de la Administración del Estado.

Después de la descripción, el autor se atreve con la siguiente definición *aquellos gastos dotados presupuestariamente para atender las actividades sociales de los altos cargos, en virtud de su autoridad y de su función de representación de la Administración Pública en la que desempeñan sus funciones.*¹⁰²⁷

De todas formas, no se trata de fondos reservados, por lo que, en ningún caso, se puede mantener que tales gastos no estén sometidos a control y examen, bajo los principios generales de la actuación administrativa y el cumplimiento de los requisitos básicos que se predicán de todo gasto público.

Lejos de la interpretación de que, dada su indeterminación jurídica, todo cabe dentro del concepto, los gastos protocolarios y de representación, como los restantes aplicados al

¹⁰²⁶ Herrera Campa, Juan José. *Los gastos de representación*. Papeles de trabajo. Enero a Junio de 2012, n.º 5, p. 26.

¹⁰²⁷ Herrera Campa, Juan José. *Los gastos de representación*. Papeles de trabajo. Enero a Junio de 2012, n.º 5, p. 27

presupuesto, deben respetar los principios de legalidad, naturalmente, pero también los de eficacia, eficiencia, proporcionalidad y finalidad pública. A estos principios, legalmente establecidos, podemos añadir otros relacionados y conectados con los anteriores como el de austeridad y de interpretación restrictiva.

La dificultad a la que hemos aludido, ha hecho pronunciarse al Tribunal de Cuentas, que ha ido perfilando las condiciones que deben concurrir, en los gastos de representación, para entender que estaban bien imputados y justificados y que cumplen con una finalidad pública.

Ya el Tribunal de Cuentas, en su informe de 26 de enero de 1984, refiriéndose a gastos de comidas, expone que de aparecer como justificación de gastos facturas de restaurantes o similares, estas deben ser acompañadas con una certificación que acredite las referencias personales de los comensales y los motivos que justifiquen las misma.

Posteriormente, en el Informe Anual sobre la “Actividad económica financiera del sector público estatal correspondiente a 1992”, señalaba que como regla general, en los gastos protocolarios, se hace imprescindible conocer, tanto los los motivos que los justifican como la identificación de las personas que los realizan, de forma que se pueda determinar si efectivamente los gastos se realizan con fines protocolarios o representativos, si son necesarios y si, en definitiva, redundan en beneficio o utilidad de la Administración. Por consiguiente, no basta, para el Informe, la justificación ordinaria, exigida en general para el resto de los gastos, sino que la relativa a gastos protocolarios, requiere un plus, ya que se debe aclarar todas las circunstancias referidas, de forma que no deje lugar a dudas o suspicacias en cuanto al destino de estos fondos públicos en beneficio o utilidad de la Administración.

También, la Intervención General de la Administración del Estado, se ha pronunciado sobre la cuestión, En informe de 12 de abril de 2004, la IGAE señala que, para los gastos en almuerzos, comidas de trabajo, que si la factura que acredita el gasto es acompañada simplemente de una nota justificativa, en la que la autoridad competente para proponer reconocer la obligación, manifiesta únicamente que los gastos de restaurante han tenido lugar como consecuencia de reuniones de trabajo, pero sin hacer descripción concreta del acto o evento que motivó la comida ni la identidad explícita de los participantes en la misma, no se puede verificar la adecuación del gasto ni la

existencia de desviaciones en la utilización de los créditos presupuestarios, con lo que no se podrá intervenir de conformidad.

Como vemos, los informes de los órganos de control externo e interno, coinciden en una cuestión de fondo, el gasto de representación, no lo es porque así lo califique el responsable, por lo tanto una simple factura no basta para su acreditación, pues tan sólo acredita la realización del gastos, sino que también se ha de justificar que el gasto está alineado con los intereses públicos.

Para Herrera Campa¹⁰²⁸ las principales características de los gastos de atenciones protocolarias y representativas serían los siguientes:

- Se trata de gastos derivados de actos de protocolo y representación que, conceptos no siempre fáciles de concretar, pero, en todo caso, son realizados en el ejercicio de sus funciones por las autoridades del Estado.
- Son gastos que resultan necesarios.
- Redundan en beneficio o utilidad de la Administración, lo que excluye el uso arbitrario
- No existen créditos específicos en otros conceptos presupuestarios para la atención de los citados gastos.

A la opinión de Herrera Campa, se le ha de añadir un matiz. Los gastos de representación, no necesariamente son efectuados por autoridades públicas, sino también, por personas a ellos vinculadas, generalmente cónyuges.

En principio, se pueden considerar como gastos protocolarios o de representación, aquéllos gastos necesarios que, desde un punto de vista estrictamente formal, se realizan con cargo a los créditos presupuestarios consignados en el subconcepto 226.01 del presupuesto de gastos, con la finalidad de atender las funciones propias que la normativa vigente atribuye determinados servidores públicos, y siempre que exista una vinculación directa del gasto al servicio o fin público.

Por lo tanto se podrá atender con cargo a los presupuestos públicos aquellos gastos que no reviertan como beneficio o utilidad para la Administración, lo que debe quedar acreditado en el expediente administrativo.

¹⁰²⁸ Herrera Campa, Juan José. Los gastos de representación. Papeles de trabajo. Enero a Junio de 2012, n.º 5, p. 27.

b) Ámbito subjetivo

La Sentencia 14/2003, del Tribunal de Cuentas, que posteriormente analizaremos más en detalle, acepta, como antes avanzábamos, la posibilidad de gastos de representación realizados por familiares de autoridades.

Esta sentencia se dicta en apelación, y, en la sentencia de instancia, los gastos originados por los viajes del cónyuge de la autoridad, un alcalde, son declarados como constitutivos de alcance al considerar que dichos gastos corresponden a viajes realizados por persona una ajena a la administración, y sin vinculación alguna con actividad social o representativa, y ello porque no se acreditó la asistencia del cónyuge a los distintos actos a los que este asistió.

Este razonamiento, en la apelación, dice la Sala de Justicia, que no se puede compartir, ya que la cuestión de si los gastos han de ser considerados o no institucionales y, por tanto, susceptibles de ser sufragados con cargo al crédito presupuestario de gastos protocolarios o de representación, es una cuestión de valoración jurídica, y no una cuestión fáctica.

El Tribunal acepta que el cónyuge realizó alguna función social o representativa, ya que en los programas elaborados por las instituciones visitadas, constaba que la esposa acompañaría al alcalde en el viaje y estaban previstos ciertos actos sociales organizados por la institución visitada con presencia del cónyuge. Precisamente por la razón expuesta anteriormente, la Sala considera que tampoco puede compartirse el criterio de admitir solamente los gastos de quien ostenta la representación institucional, pues, si se acepta *strictu sensu* el argumento, tampoco podrían haberse abonado con cargo a los créditos presupuestarios municipales, todos los viajes efectuados por otros miembros de la Corporación, o empleados, que acompañaron al alcalde, sin ostentar, por tanto, la representación municipal. Por estas razones estima correcta su imputación por la naturaleza institucional de los viajes, según la consideración de la Autoridad a quien se confió la gestión de dichas partidas presupuestarias. En consecuencia, tampoco por este tipo de gastos procede efectuar declaración de haberse producido una vulneración normativa, pues tales gastos se adecuaban, según la práctica seguida, a dicha rúbrica presupuestaria, sin que, además, fueran históricamente objeto de reparo alguno.

c) Ambito materal

Resuelta esta primera cuestión, vamos al contenido principal.

La Sentencia número 14/2003, de 14 de noviembre realiza un análisis, tal vez el más completo, de este tipo de gastos. En resumen, podemos distribuir el contenido de la sentencia en varios puntos, que nos servirán para analizar el contenido

En primer lugar, la sentencia estudia el bloque normativo aplicable a la cuestión. El Tribunal parte de los principios constitucionales básicos para resolver la cuestión relativa a la actuación, como la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, la exigencia de la asignación equitativa de los recursos públicos con arreglo a los principios de eficiencia y economía, así como el sometimiento de la Administración Pública a la ley y al derecho y su obligación de servir con objetividad a los intereses generales.

En el momento de entrar a la concreción del concepto de gastos de representación o protocolo, de manera inequívoca señala que, no cabe duda de que se trata de gastos de carácter público y como tales sujetos a control jurisdiccional, en el sentido más amplio, sin que sea admisible en nuestro ordenamiento jurídico, so pretexto del uso de facultades discrecionales, impedir o limitar el referido control, lo que supondría hacer dejación de las obligaciones constitucionales de los tribunales de justicia en el control de la actividad de la Administración Pública. Volvemos aquí a la definición de Herrera, la admisibilidad de los gastos de representación, tiene un núcleo básico, que sean gastos que resultan necesarios, y que redundan en beneficio o utilidad de la Administración. lo que excluye el uso arbitrario

.En segundo lugar, el Tribunal pone de manifiesto que los gastos de representación y protocolo están regulados de forma genérica, englobando como tales todos los que, teniendo naturaleza corriente, no tienen cabida en otros conceptos del Capítulo II del Presupuesto, pero sin definirlos expresamente obligando, por tanto, a considerar como tales todos aquellos que, con la justificación formal de haberse realizado, entren dentro de la discrecionalidad de la autoridad a quien se confiaron como de carácter social, protocolario o representativo:

La ausencia de concreción en la normativa específica que regula este tipo de gastos y que delimite lo que haya de entenderse por gasto social, protocolario o representativo, incluso en el ámbito estatal, fue puesto también de manifiesto por este Tribunal de Cuentas en su Informe Anual de 1.992 (B.O.E. de 4 de marzo de 1.997) a propósito de la fiscalización de los gastos imputables al Subconcepto 226.01 Atenciones

protocolarias y representativas," que vino a reiterar lo ya manifestado por este mismo Tribunal en los Informes complementarios que se acompañaron a los Dictámenes de las Cuentas Generales del Estado correspondientes a los ejercicios de 1.978 y de 1.981, esto es, la necesidad de que los gastos para atenciones protocolarias y representativas deben ser objeto de una regulación específica que habría de contener las previsiones precisas para superar las deficiencias del sistema," realizando, al mismo tiempo, una serie de recomendaciones a los que debía atenderse la necesitada regulación de los mismos.

En tercer lugar, en esta sentencia, el Tribunal reconoce que ha existido una justificación formal de los gastos y que no se ha vulnerado el carácter limitativo que tienen los créditos presupuestarios, por lo que la única posibilidad de existencia de alcance de fondos públicos nacería, en su caso, de la vulneración del principio de especialidad cualitativa de los créditos del estado de gastos del presupuesto y no de la falta de justificación.

d) Gastos que resultan necesarios y que redundan en beneficio o utilidad de la Administración

Naturalmente la necesidad del gasto se ha de poner en el contexto en el que quedan enmarcados los gastos de representación. Evidentemente no coincide con el concepto vulgar de necesidad, que una autoridad española, atienda a la invitación de una autoridad extranjera y posteriormente corresponda en el mismo sentido. Todo ello originará gastos que podrán ser considerados como necesarios, por el mero hecho de derivarse de prácticas consuetudinarias. Y este mismo razonamiento puede, a mi juicio, utilizarse, con carácter general en los gastos de representación o protocolarios.

Este es el sentido que, hemos visto que da la sentencia 14/2003, se aparta del criterio que inicialmente se había fijado por la Sentencia de Instancia respecto de los viajes y que, por ella fueron calificados como no institucionales.

Por contra, en la sentencia de fecha 29 de septiembre de 2009, el Tribunal rechaza la existencia tanto de necesidad como de beneficio para la administración, en el supuesto del pago de unos gastos que se correspondían con la inclusión y publicación en prensa de una esquila recordatorio por el fallecimiento de un familiar directo del Presidente de una Ciudad Autónoma.

El Vicepresidente Primero de la ciudad, firmó un documento donde manifestaba que la factura en cuestión, correspondía a gastos de carácter oficial, reseñando como motivo de los mismos la publicación de esquelas por el fallecimiento padre del Excmo. Sr. Presidente de la Ciudad Autónoma

Al entrar en conocimiento del asunto, el Tribunal, más que la necesidad de publicación de las esquelas, que parece dejar a la apreciación de quien la autoriza, se centra en el carácter institucional o no de los gastos. El argumento es el siguiente, que no cabe entender el gasto realizado como atención protocolaria, por lo tanto, como un gasto que ofrezca un perfil de carácter institucional, pues en la misma, no se hace pública una condolencia expresa por parte de las instituciones de la Ciudad Autónoma, sino más bien parece que se trata de una esquela de tipo privado.

A *sensu contrario*, de la argumentación de la sentencia, se puede deducir que si la esquela hubiese sido publicada por la Ciudad Autónoma de forma institucional, haciendo referencia a la condición de Presidente de la Ciudad Autónoma, o incluyendo un escudo de la ciudad, sí que sería admisible, pues lo que se rechaza es que se pague del erario público una esquela sin mención alguna a la ciudad, lo que la convierte en una esquela privada, y por lo tanto no asumible su pago con fondos públicos. En el siguiente apartado, volveremos sobre esta sentencia.

De forma contraria, en la STCu de 19 de julio de 2,012, dictada en apelación, uno de los gastos que se discute es el debido a una cena de Navidad del personal municipal. La sentencia de instancia, a pesar de la justificación formal del gasto, por el motivo invocado para su pago “Cena de Navidad y aguinaldo”, para 250 personas, pero sin que se relacione, ni el motivo, ni el colectivo beneficiado, concluye, que se ha producido una salida indebida de fondos municipales.

Por contra, en la apelación, se resuelve, en resumen, que, ha quedado acreditado que el pago al que se refiere el presente fundamento de derecho estaba previsto en el presupuesto municipal y que se aplicó a la finalidad que estaba asignada en el presupuesto municipal, por lo que, para el Tribunal, cabe concluir que, el gasto, cuenta con la justificación tanto formal como materia suficiente respecto tanto a su cuantía como a su destino, por lo que no aprecia la concurrencia de un alcance en los caudales del Ayuntamiento como consecuencia de la salida de fondos.

Los argumentos de la sentencia son los siguientes,

- a) En el presupuesto municipal para el ejercicio de 2004, dentro del concepto genérico “actos culturales”, se había previsto un subconcepto, el 268 correspondiente a “Cena de Navidad y aguinaldo”.
- b) En el expediente tramitado para la celebración del evento previsto en dicha partida presupuestaria consta la invitación formalizada por el Sr. Alcalde a todo el personal municipal y también una relación de asistentes.
- c) Los beneficiarios del acto fueron en todo caso personas integrantes del personal municipal.
- d) El Mandamiento-Orden de pago se recogía expresamente que el destino de los fondos era la Cena de Navidad.
- e) El gasto en Cena de Navidad debe ser considerado como un gasto de protocolo y no como un gasto cultural, lo que implica exigencias distintas de justificación.
- f) Al estar dicho gasto presupuestariamente respaldado y ser el presupuesto firme y ejecutivo por no haber sido recurrido, el citado gasto tiene justificación jurídica suficiente.

Aquí nos encontramos ante el núcleo esencial del problema, como gráficamente señalan Gracia y Arias, *el meollo de la cuestión*.¹⁰²⁹ Que vuelve a ser un concepto jurídico indeterminado, la necesidad del gasto, y, a mi juicio, la escasa jurisprudencia del Tribunal de Cuentas tiende a aceptar, además de los requisitos formales, los gastos de representación, cuando coinciden con usos sociales.

Volviendo a la sentencia 14/2003, se insiste en el uso social, en la costumbre como esencia legitimadora de la necesidad del gasto. Además de los viajes antes relatados, también se cuestionan unos regalos efectuados por el alcalde, en exclusiva, a sus colaboradores directos. La sentencia concluye que:

Por lo que se refiere a los regalos efectuados por el demandado a su personal colaborador, con motivo de fiestas navideñas o con ocasión de la jubilación de su secretaria particular, es aplicable un razonamiento análogo al expuesto en el caso

¹⁰²⁹ Chaves García, José Ramón y Arias Rodríguez, Antonio. Los gastos de representación: una prerrogativa indomable. Auditoría pública: 1998, n.º15, p. 39.

anterior. En efecto, la ausencia de un criterio normativo, distinto al que deriva de la propia rúbrica presupuestaria, sobre lo que deba entenderse por gasto social, protocolario o representativo amplía los límites de la discrecionalidad, hasta el punto de tener que admitir como tales, todos los que se pueden incluir dentro del concepto de relaciones sociales, protocolarias o representativas propias de la Autoridad a quien se encomiendan los fondos, sin que el criterio del juzgador pueda sustituir la decisión de dicha Autoridad, siempre que la tomada esté dentro del elenco de alternativas posibles y justas, pues, como ya hemos señalado, es constante la Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (STS de 1 de octubre 1979, 21 de febrero de 1984, 12 de junio de 1985, 15 de diciembre de 1986, entre otras), cuando advierte sobre la improcedencia de que la Administración sea sustituida por los Tribunales en la valoración de las circunstancias que motivan la aplicación de la potestad discrecional, por trascender de la función específica de los Tribunales. En el presente caso, los gastos en atenciones al personal colaborador con motivo de las fiestas navideñas o con ocasión de la jubilación no son claramente retribuciones de personal pues no encajan dentro de las que se comprenden dentro del capítulo I del Presupuesto, en la medida en que no tienen carácter periódico, ni repetitivo, ni retribuyen servicios prestados, ni condiciones particulares de penosidad, dificultad, dedicación, rendimiento..., etc.; ni tampoco en especie, por cuanto, como señala el Tribunal Supremo, en el ámbito laboral, aunque con argumentos jurídicamente trasladables a la relación funcional (STS 21 de febrero de 1994, o la de 18 de enero de 1996), tales donativos en el ámbito de una relación laboral no retribuyen el trabajo, ni son jurídicamente exigibles." Más bien son gastos del capítulo 2º, de naturaleza corriente y de carácter ocasional o esporádico, ligados a un determinado acontecimiento social, del ámbito de las relaciones de esta clase, de la Autoridad a quien se confían los gastos y, consiguientemente, imputables al concepto de atenciones sociales que se incluyen dentro de la amplia rúbrica presupuestaria del 226. se hace imprescindible el conocimiento de los motivos que justifican su realización, así como la identificación de las personas destinatarias de los mismos, de forma que se pueda determinar si efectivamente los gastos se realizan con fines protocolarios o representativos, si son necesarios y si, en definitiva, redundan en beneficio o utilidad de la Administración.

Ante esta jurisprudencia, no podemos concluir, sino que el interventor se encuentra ante una situación de gran inseguridad jurídica. De ello nos ocupamos en el siguiente apartado.

e) Regulación genérica y escasa

Es evidente que el principal problema al que se enfrenta el interventor, y que, como hemos visto pone de manifiesto el Tribunal de Cuentas, en la STCu de 19 de julio de 2.012, es una indefinición del concepto de gastos de representación.

En la misma sentencia se afirma que se debe defender, un margen de discrecionalidad a favor de las autoridades competentes a la hora de administrar estos fondos, así como de los órganos interventores a la hora de controlarlos.

La combinación de ambos elementos, escasa regulación, y margen de discrecionalidad, multiplica el problema al que se enfrentan los órganos encargados de la fiscalización.

También en este aspecto es clave la interpretación que hace la sentencia 14/2.003. Al tratarse de un procedimiento del ramo de Corporaciones Locales, tiene especial interés el análisis de la posición que puede ocupar la normativa propia de la Corporación. Señala la sentencia que:

Además hay que recordar que la falta de concreción en la normativa tiene como primera consecuencia la dificultad para apreciar su incumplimiento, lo que resulta de gran importancia habida cuenta de la vigencia en nuestro Derecho del principio de seguridad jurídica -artículo 9.3 de la Constitución-, que responde a la necesidad de conocer de antemano cuales son las consecuencias jurídicas de los propios actos. Como ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional, en su reiterada doctrina (Sentencias de 31 de enero de 1986, 15 de marzo de 1990, 13 de abril de 1990 y 15 de noviembre de 2000, entre otras), la norma de Derecho debe ser clara para que el sujeto conozca de antemano las obligaciones que le incumben respecto a la misma y la consecuencia jurídica que se deriva de su posible incumplimiento. En el caso que nos ocupa, en la gestión de los tan repetidos gastos de representación y protocolo, el responsable de la gestión de dicha partida presupuestaria tuvo conocimiento de que sobre la normativa específica acerca de este tipo de gastos, antes mencionada, los órganos de control interno de la Administración, tanto la IGAE como la Intervención Municipal del Ayuntamiento de ..., ya pusieron de manifiesto la especialidad de su justificación en atención a la naturaleza atípica de este tipo de gastos, concluyendo que la discrecionalidad de la autoridad correspondiente era el único parámetro para un control razonable de los mismos (Informes de la IGAE de 1983 e Informe de 21 de febrero de 2000 de la Intervención Municipal del Ayuntamiento de ...), sin perjuicio de

aportar el documento o soporte acreditativo del gasto; y en el presente procedimiento, aparecen, en todos los casos, tales justificantes y la certificación acreditativa de su naturaleza. Resulta, por tanto, difícil, apreciar la existencia de dolo o negligencia grave cuando no se ha detectado incumplimiento de obligación legal alguna. Como ya se ha indicado en la presente resolución, al participar la responsabilidad contable de los caracteres de la civil contractual, al ser la consecuencia necesaria de la culpa de la relación jurídica de la rendición de cuentas, precisa, para su existencia, del incumplimiento de las obligaciones que rigen dicha relación jurídica, pues sólo de esta se deriva la concurrencia del dolo o culpa grave necesarios para su nacimiento. Aplicado lo anterior a la presente controversia, la genérica regulación de la materia, unida al precedente municipal y a la inexistencia de reparos por parte del órgano de control interno durante los años a los que se refiere la gestión analizada, así como en los anteriores a la misma, y, desde luego, la naturaleza especial de los gastos de este carácter que los deja sometidos a la discrecionalidad de la autoridad a cuya disposición se ponen, son circunstancias que dificultan concluir la existencia de dolo o culpa grave en el gestor de dichos caudales municipales.

La ausencia de normativa, implica, a mi juicio, además de la dificultad de su fiscalización, la necesidad de reforzar el control por el elemento anteriormente tratado, los gastos han de resultar necesarios y redundar en beneficio o utilidad de la Administración, matizado todo ello, por la importancia que revisten en este caso los usos sociales. A modo de ejemplo, podemos describir una situación que no es excepcional, un presidente de comunidad o un alcalde es invitado a una boda por su condición de presidente o alcalde, ya que no tiene ninguna relación personal con los contrayentes. Es un uso social perfectamente admitido que, en el caso de invitación a una boda se ha de realizar un obsequio, obviamente no es necesario, pero sería una enorme descortesía no hacerlo. ¿Puede considerarse el regalo de boda, como una atención protocolaria? Creemos que si, y que el límite debe de ser la proporcionalidad, no ha de ser un regalo excesivo.

La sentencia de fecha 29 de septiembre de 2009, a la que antes hemos aludido, rechaza la existencia, tanto de necesidad como de beneficio para la administración, en el pago de la publicación en prensa de una esquila recordatoria por el fallecimiento de un familiar directo del Presidente, por falta de carácter institucional, y reconoce la existencia de un alcance. La sentencia considera responsables contables directos y

solidarios del perjuicio económico sufrido por la Ciudad Autónoma de tanto al vicepresidente que ordeno el gasto y el pago, como al interventor, pues su actuación en los hechos enjuiciados ha dado lugar a un alcance en los fondos públicos generador de una obligación reparatoria.

El razonamiento seguido para basar la responsabilidad contable, se expresa en que el interventor ha actuado con negligencia grave pues su función le obligaba a poner de manifiesto la existencia de un pago indebido, lo que no hizo, y su omisión contraria a la ley ha originado un menoscabo a los caudales públicos, sin que se encuentre ninguna circunstancia moderadora de su responsabilidad, sosteniendo únicamente que se trata de un gasto de tipo protocolario, debidamente documentado y justificado:

La conducta del Sr. M. F. puede calificarse de negligencia grave, en primer lugar por la naturaleza del cargo de Interventor que desempeñaba, que resulta incompatible con la ignorancia alegada del carácter ilegal de los actos de disposición de fondos públicos realizados. Este criterio, además, no pierde fuerza por el hecho de que el citado demandado ejerciera el cargo en condición de interino. Esta Sala de Justicia, en Sentencia de 20 de diciembre de 2004, deja claro que aceptar y desempeñar un cargo para el que no se tiene una formación especializada suficiente, puede generar responsabilidad contable por negligencia grave.

En segundo lugar por la naturaleza de los propios hechos, ya que el Interventor no controló que el gasto y el pago no se ajustaban a la legalidad aplicable y a la realidad de la situación presupuestaria de la Ciudad Autónoma de Ceuta.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de marzo de 1999 sostiene que al gestor público, precisamente por la condición pública de los bienes y derechos que administra, se le debe exigir una especial diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones.

Así, como afirma esta Sala de Justicia en Sentencia de 6 de abril de 2004, la negligencia o culpa leve es predicable de quien omite las cautelas que, no siéndole exigibles, adoptaría una persona muy reflexiva o extremadamente cauta, mientras que la grave es predicable de quien omite las exigibles a una persona normalmente prudente.

Finalmente, siguiendo en este caso la Sentencia de esta Sala de Justicia de 17 de diciembre de 1998, porque debe considerarse inexcusable el descuido imputable a personas que por razón de su formación, conocimientos, experiencia, responsabilidades

encomendadas o listado de deberes, deberían haber observado una serie de precauciones en su actuación, las cuales hubieran enervado el daño producido.

Todo ello fundamenta suficientemente la gravedad de la negligencia imputable al recurrente.

La negligencia atribuida al interventor, se ha de poner en relación con la esencia de la misma. Como ya hemos relatado, la sentencia afirma que no cabe entender el gasto realizado como atención protocolaria, esto es, como un gasto que ofrezca un perfil de carácter institucional, sino más bien se trata, por su apariencia, de una esquila de tipo privado, pues en la misma no incluye una condolencia expresa por parte de las instituciones de la Ciudad Autónoma. Por lo tanto su negligencia es, el error en la aceptación como gasto institucional, de una esquila sin ninguna referencia a la institución y si, en cambio, mencionando a todos los familiares.

¿ Qué norma presupuestaria ha infringido el interventor para ser condenado? No cita ninguna en concreto la sentencia, aunque afirma que no ha cumplido con su específica función propia del Interventor, e incurrió también en responsabilidad contable por su falta de reparo del pago, ya que permitió que se efectuara, dando lugar al perjuicio de los fondos de la ciudad, debiendo responder de su inacción. Además es considerado como responsable contable directo con carácter solidario junto al vicepresidente.

Creemos que no cabe entender otra posibilidad, que un defecto por parte del interventor en la fiscalización material de la aplicación de los caudales públicos, al aceptar como institucional un gasto, en apariencia privado.

Aquí se abre un importante problema de inseguridad jurídica. Antes dijimos a Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 30 de junio de 1992, sentó una doctrina que ha sido constantemente reiterada y que ha definido los requisitos que ha de contener una acción u omisión para que acarree como consecuencia, la responsabilidad contable. Uno de ellos que la acción suponga una vulneración de la normativa presupuestaria y contable reguladora del sector público de que se trate. La sentencia no cita, repetimos, norma infringida alguna, se basa en un concepto jurídico indeterminado, el de gasto institucional. La ausencia de normativa que hemos aludido antes, relativa a los gastos de representación se manifiesta con toda su crudeza. Si el artículo 154 LGP, impone interventor que al realizar la fiscalización o intervención, si esta en desacuerdo con el

contenido de los actos examinados o con el procedimiento seguido para su adopción, deberá formular sus reparos por escrito, con cita de los preceptos legales en los que sustente su criterio, ¿qué artículo podía citar, el interventor al reparar la factura de la esquila, si tampoco lo indica el Tribunal en su sentencia ?

f) Límites a la discrecionalidad

Creemos que aquí está la clave de la fiscalización, y por lo tanto, en su caso, posible responsabilidad contable del interventor.

Necesariamente, hemos de volver a partir de la parca regulación, y de que se debe defender, un margen de discrecionalidad a favor de las autoridades competentes a la hora de administrar estos fondos, margen, que también se reconoce a los órganos interventores a la hora de controlarlos.

Creemos que el elemento clave del control, es el mismo que en cualquiera de las potestades discrecionales. Las potestades discrecionales, siempre tienen elementos reglados.

Como señala García de Enterría, en todo acto discrecional hay elementos reglados suficientes como para que no pueda justificarse, de ninguna manera, una abdicación total del un control sobre los mismos. En todo caso, siempre son reglados la existencia y extensión de la potestad, la competencia del órgano que la tiene atribuida, y el procedimiento.¹⁰³⁰

El control de estos elementos reglados permite, pues, un primer control de la regularidad del ejercicio de la potestad discrecional. La potestad discrecional, al igual que la reglada, es una potestad atribuida por el ordenamiento, y por ello, sólo puede ejercitarse legítimamente cuando respeta esos elementos reglados que condicionan tal atribución. Esta técnica de control se basa en la doctrina del Consejo de Estado francés, (arret Lesbats de 1864)¹⁰³¹ según el cual todo acto administrativo debe dirigirse a la consecución de un fin determinado por la norma que atribuye la potestad para actuar.

1030 García de Enterría, Eduardo; Tomás Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo. Tomo 1, 14 Edición, p. 477.

¹⁰³¹ Esteban, Elisabeth y Philippe. “El concepto de exceso de poder en el derecho administrativo francés: apología y decadencia de un mito jurídico-lingüístico”. Revista de Llengua i Dret, EAPC, 2007, n.º 47, p. 25.

En nuestro Derecho el artículo 70-2 de la LRJCA, reiterando casi textualmente lo que decía la anterior Ley, dispone que las sentencia estimarán el recurso contencioso-administrativo cuando la disposición, la actuación o el acto incurrieran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluida la desviación de poder (artículo 70.2), añadiendo en el punto 3 el concepto de desviación de poder *el ejercicio de potestades administrativas para fines distintos de los fijados por el ordenamiento jurídico*.¹⁰³²

Para que se produzca desviación de poder no es necesario que el fin perseguido sea un fin privado, un interés particular del agente o autoridad administrativa, sino que basta que dicho fin, aunque público, sea distinto del previsto y fijado por la norma que atribuya la potestad. Por ello, García de Enterría considera que el vicio de desviación de poder es un vicio de estricta legalidad.¹⁰³³ Lo que el Supremo denomina *no utilización de la potestad administrativa de forma objetiva, acorde con la finalidad perseguida* (STS de 12-5-86)

Lo que se pretende controlar a través de esta técnica es el cumplimiento del fin concreto que señala la norma habilitante y ese control se realiza mediante criterios jurídicos estrictos y no mediante reglas morales. Por eso, precisamente, es por lo que la desviación de poder no se reduce a los supuestos en que el fin realmente perseguido es un fin privado del agente, sino que se extiende, como ya se ha dicho, a todos los casos en que, abstracción hecha de la conducta del agente, es posible constatar la existencia de una divergencia entre los fines realmente perseguidos y los que, según la norma aplicable, deberían orientar la decisión administrativa. El artículo 106.1 de la Constitución subraya expresamente esta idea cuando encomienda a los Tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa, así como del sometimiento de esta a los fines que la justifica, fines que, obviamente, son distintos en cada caso concreto.

En cualquier caso, es evidente, que la dificultad mayor que comporta la utilización de la técnica de la desviación de poder, es la de la prueba de la divergencia de fines que constituye su esencia. Fácilmente se comprende que esta prueba no puede ser plena, ya que no es presumible que el acto viciado confiese expresamente que el fin que lo anima

¹⁰³² González Pérez destaca la muy escasa aplicación que ha tenido, en vía jurisdiccional, la desviación de poder. González Pérez, Jesús. *Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso administrativa*. 3ª. Edición. Ed. Civitas. Tomo II, p. 1310.

¹⁰³³ García de Enterría, Eduardo; Tomás Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo 1. 14 Edición, p. 478.

es otro distinto del señalado por la norma. Consciente de esta dificultad, así como de que la exigencia de un excesivo rigor probatorio privaría totalmente de virtualidad a la técnica de la desviación de poder, la jurisprudencia suele afirmar que para que pueda declararse la existencia de esa desviación es suficiente la convicción moral que se forme el Tribunal a la vista de los hechos concretos que en cada caso resulten probados, si bien no bastan las meras presunciones, ni suspicaces interpretaciones del acto de autoridad y de la oculta intención que lo determina.

No deja de ser lo que Chaves y Arias denominan *el juicio de la razonabilidad*,¹⁰³⁴ que, en un lenguaje más jurídico, equivaldría a no incurrir en desviación de poder, por utilizar unos fondos públicos, puestos a disposición de su administrador, para fines distintos a los que le han sido asignados, o en un sentido más amplio, para fines públicos.

De la Jurisprudencia analizada, podemos deducir que no existe responsabilidad contable, cuando el gasto realizado cabe en el concepto amplio de institucional y sí existe cuando no cabe. Aquí es dónde habrá de centrarse la fiscalización del interventor, en el carácter institucional o no del gasto realizado, una vez asegurados los requisitos generales coincidentes con los restantes tipos de gasto.

A nuestro juicio, además debería reunir un segundo requisito. El de la proporcionalidad, que, no debemos olvidar que es un principio general, aplicable a toda la actividad administrativa. A ello aluden también Chaves y Arias.¹⁰³⁵ En modo alguno se podrá considerar como no ajustado a derecho el gasto realizado para recibir a un dignatario extranjero, pero sí que puede dudarse, si se ha utilizado para ello, un lujo desmedido. Sería el caso de utilizar, por ejemplo, si se trata de una zona productora de vinos, un vino francés de muy elevado precio, en vez de un vino de calidad de la zona.

No creemos que esto sea objeto de la función interventora, sino, en todo caso, del control financiero.

¹⁰³⁴ Chaves García, José Ramón y Arias Rodríguez, Antonio. “Los gastos de representación: una prerrogativa indomable Auditoría pública”, 1998, n.º. 15, p. 40.

¹⁰³⁵ Chaves García, José Ramón y Arias Rodríguez, Antonio. “Los gastos de representación: una prerrogativa indomable Auditoría pública”, 1998, n.º. 15, p. 40.

3.8 INGRESOS

a) El alcance en la gestión de los ingresos

El artículo 177 de la Ley General Presupuestaria, dentro de las infracciones generadoras de responsabilidad, incluye administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro. Por lo tanto, el legislador ha querido que todo el ciclo de la vida de los ingresos, se encuentren sometidos a la posible exigencia de responsabilidad contable. También se hace mención a la responsabilidad contable en el artículo 15-4. Este artículo es el capital, puesto que marca el motivo generador de la responsabilidad, cuando se afirma que:

La declaración y exigencia de las responsabilidades a que, en su caso, haya lugar por la prescripción de créditos de la Hacienda Pública estatal se ajustará a lo prevenido en la normativa reguladora de la responsabilidad contable.

La aplicación a los ingresos públicos del concepto de alcance es, de forma muy descriptiva, señalada en el auto nº 9 año 2011 de 9 de mayo, dictada por sala de justicia, en lo que, respecto al concepto de alcance y los elementos que permiten constatar su existencia:

Esta sala de justicia (por todas, sentencia 4/03, de 7 de mayo) considera “que de acuerdo con los artículos 2, b), 15.1 y 38.1 de la ley orgánica del tribunal de cuentas, en relación con los artículos 49.1 y 72 de la ley de funcionamiento del mismo, debe entenderse por alcance el saldo negativo e injustificado de la cuenta que debe rendir quien tenga a su cargo los caudales o efectos. No rendir cuentas debiendo hacerlo por razón de estar encargado de la custodia o manejo de caudales públicos, no justificar el saldo negativo que éstos arrojen, no efectuar ingresos a que se esté obligado por razón de percepción o tenencia de fondos públicos, sustraer o consentir que otro sustraiga o dar ocasión a que un tercero realice la sustracción de caudales o efectos públicos que se tengan a su cargo, aplicarlos a usos propios o ajenos, etc., son todos supuestos de alcance.

Vemos que aparece de nuevo el concepto, ya visto en múltiples ocasiones de alcance, el saldo negativo e injustificado de la cuenta que debe rendir quien tenga a su cargo los caudales o efectos.

¿Como en la gestión de los ingresos se puede producir este saldo negativo e injustificado de la cuenta que debe rendir ?

Parece que el auto antes citado, está pensando más en los encargados de la recaudación que de la estricta gestión tributaria. Al alcance se puede llegar por no rendir cuentas, debiendo hacerlo por razón de estar encargado de la custodia o manejo de caudales públicos, básico para el personal recaudador, no justificar el saldo negativo, en las cuentas de recaudación, no efectuar ingresos a que se esté obligado por razón de percepción o tenencia de fondos públicos, por lo tanto ya recaudados, sustraer o consentir que otro sustraiga o dar ocasión a que un tercero realice la sustracción de caudales o efectos públicos que se tengan a su cargo, aplicarlos a usos propios o ajenos, etc.,

¿En qué basamos la anterior afirmación? Como ya hemos dicho, la evolución de las normas reguladoras de las principales figuras impositivas, así como la general tributaria, que ha hecho casi inexistentes en la Administración del Estado los ingresos de contraído previo, sean por recibo o de ingreso directo, frente a la exacción por autoliquidación tanto las principales figuras impositivas, como la práctica totalidad de los tributos, con lo que, en la práctica, la gestión tributaria se centra sobre todo en la inspección, con lo que la gestión tributaria clásica, declaración tributaria y posterior confección de la liquidación, por la administración, es residual.

El Tribunal de Cuentas, desde el comienzo de su actividad, ha querido señalar que la gestión tributaria queda al margen de su competencia, correspondiendo su revisión a los propios órganos administrativos y a la jurisdicción contencioso administrativa. El auto de 16 de octubre de 1987, es claro en este sentido:

La revisión de los actos administrativos que concretaran la deuda tributaria no podría ser nunca competencia de la jurisdicción contable, sino en vía administrativa de los órganos y por los procedimientos prevenidos en el Capítulo VIII, Título III, de la Ley General Tributaria, artículo 153 y siguientes, y en vía jurisdiccional, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de conformidad con lo establecido en el artículo 1 de su Ley rectora, y artículo 40 del Texto articulado de la Ley de Bases 39/1980, de 5 de julio,

aprobado por Real Decreto legislativo de 12 de diciembre del mismo año, todos ellos en relación con el artículo 16 b) de la Ley Orgánica de este Tribunal. B) Respecto de las cantidades retenidas por el sustituto y no ingresadas en el Tesoro, cualquiera que fuera la calificación que merezcan, tanto en lo que se refiere a su conceptualización como fondos públicos como a efectos penales, tampoco la jurisdicción contable podría actuar sin más y con absoluta independencia, habida cuenta que, una vez puestos los hechos en conocimiento de la Administración tributaria y pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal, habría que esperar a la ultimación del procedimiento de apremio recaudatorio hasta la realización del débito o declaración de insolvencia, y todo ello con las correspondientes posibilidades de revisión, en vía administrativa y, en caso, contencioso-administrativa, que determinan las leyes. C) En los dos supuestos acabados de examinar -cantidades no retenidas por el sustituto o retenidas y no ingresadas en el Tesoro-, dado que es de absoluta necesidad respetar la competencia de la administración para gestión tributaria, tal y como establecen los artículos 90 y siguientes de la Ley General precitada de 28 de diciembre de 1963, y en su caso de la jurisdicción contencioso-administrativa para revisar, en último término, los actos en que aquélla se concreta, las responsabilidades contables, 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 esta se haya convertido en efectivo. Téngase presente al respecto que uno de los requisitos lógicos 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

La evolución a la que nos hemos referido, también ha hecho modificar el sistema de fiscalización, y ha generado que las normas de control son más intensas para los gastos que para los ingresos.¹⁰³⁶

Ya hemos visto la evolución de la fiscalización de los ingresos en la esfera estatal, que culmina con el artículo 11 del RD 2188/95, que estableció de forma definitiva la toma de razón en contabilidad y el control posterior de los ingresos, con lo que queda

¹⁰³⁶ López Díaz, Antonio. “Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los entes públicos por los Órganos de control externo”. Auditoria Pública, 2008, nº 46, p. 11.

abandonada la fiscalización previa e intervención de los derechos e ingresos del Tesoro Público. Este artículo fue ratificado por el 148 de la LGP.

En el mundo local artículo 200.4 de la LRHL ya recogió esta posibilidad de sustituir la fiscalización previa de derechos por la toma de razón en contabilidad y por actuaciones comprobatorias posteriores utilizando técnicas de muestreo o auditoria, mediante acuerdo del Pleno.

Su sustituto, el actual 219-4 del TRLRHL, mantiene idéntica dicción.

Vemos, pues una diferencia sustancial entre los interventores estatales y los locales, pues en el primer caso nunca realizaran función interventora respecto de los ingresos públicos, mientras que en el caso de los segundos, se habrá de estar a lo que en cada entidad local disponga su pleno. Además, también se ha de tener en cuenta, y de hecho así ocurre en algunas ocasiones que, a través de la relación de puestos de trabajo, se pueden asignar al interventor competencias de gestión tributaria, como funciones complementarias de las establecidas por la ley.

En muchos ayuntamientos, los interventores tienen asignadas, a través de la correspondiente relación de puestos de trabajo, funciones propias de gestión tributaria. Es consecuencia del, en general, pequeño tamaño de las corporaciones locales españolas, y si bien, un uso racional de los recursos humanos lo aconseja, como ya hemos puesto de manifiesto, es contrario al principio de segregación de funciones y separación gestor controlador.

En este trabajo abordaremos únicamente la posible responsabilidad contable derivada del ejercicio de las funciones propias del control interno, y en concreto la función interventora, de la que, en su caso, y no de las que pudieran corresponder por la gestión tributaria, en el caso de que las tuviera atribuidas.

Como ya dijimos, a tenor del 219-4 del TRLRHL, las entidades locales pueden establecer, mediante acuerdo del Pleno, la sustitución de la fiscalización previa de los ingresos de naturaleza tributaria y demás derechos por la mera toma de razón en contabilidad, que tendrá que ser completada por actuaciones comprobatorias posteriores mediante la utilización de técnicas de muestreo o auditoría.

Los ingresos devengados (o recaudados) ya se han realizado. Por lo tanto, si el contribuyente ha cumplido con su obligación ¿qué sentido tiene su fiscalización?, se preguntan algunos autores.

Entre otros, Muruzabal Lerga,¹⁰³⁷ pone de manifiesto las dificultades de la fiscalización, tanto interna como externa de los ingresos públicos. Las razones son básicamente dos: la primera es financiera, los ingresos ya están recaudados y la segunda, la competencia de los órganos de gestión tributaria.

La segunda cuestión es enormemente interesante. Creemos que no se debe mezclar la función de la inspección tributaria¹⁰³⁸ con las propias del control interno.¹⁰³⁹ Por esta razón, el objetivo de la fiscalización por parte del interventor, en el caso de los entes locales, si el Pleno no ha adoptado el citado acuerdo, será comprobar que la gestión y recaudación de los derechos se realiza de acuerdo con la normativa vigente,¹⁰⁴⁰ y que los

¹⁰³⁷ Según Muruzabal *Es evidente que desde un punto de vista exclusivamente financiero no tiene mucho sentido fiscalizar lo ya recaudado. Por ello, juegan un papel esencial, sobre todo para el control externo los criterios de eficacia y economía. Es decir, la cuestión sería si se recauda todo lo que debe recaudarse y si se hace de la forma más barata posible.*

Pero al introducirnos en este campo podemos terminar en la valoración o estimación del fraude fiscal, porque en el fondo es la cuestión que subyace tras la cuestión de si Hacienda recauda todo lo que debería ingresarse.

Creo sinceramente que el control del fraude fiscal es un tema cuya responsabilidad recae en otros organismos y, por lo tanto, queda fuera de los objetivos de los órganos de control.

No obstante, entre un mínimo control financiero y la evaluación del fraude fiscal, entiendo que hay un importante campo en el que los órganos de control pueden y deben realizar su trabajo

Corresponde, lógicamente, al control de gestión o de los procedimientos empleados para gestionar los ingresos e incluso, en relación con el fraude, conocer si hay sistemas para evaluarlo, sus componentes y si se toman medidas para su eliminación y, en su caso, proponer estas medidas. Muruzabal Lerga, Jesús. "Apuntes sobre la fiscalización de los ingresos tributarios". Auditoría Pública n.º 15, p 30 y 31.

¹⁰³⁸ Como señala Corona Martín, *La actividad de control tributario constituye, junto a las tareas de información y asistencia al contribuyente, el soporte estratégico sobre el que se asienta el modelo de gestión, orientado al impulso del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los ciudadanos.* Vide Corona Martín, Rafael María. "El control externo de las organizaciones públicas y privadas: analogías, diferencias e interacciones". Revista Española de Control Externo, 2004, n.º 16, p. 223.

¹⁰³⁹ Como señala López Díaz, ésta verificación debería ser objeto de auditoría operativa. López Díaz, Antonio. "Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los entes públicos por los Órganos de control externo". Auditoría Pública, 2008, n.º 46, p. 24.

¹⁰⁴⁰ Para Gisbert Iniesta, en control se centra en la *verificación de que los ingresos, especialmente los tributarios (y los gastos fiscales), se han fijado con arreglo a la ley e ingresado en la forma debida, y que las cantidades ingresadas figuran en la cuenta presupuestaria.* Gisbert Iniesta, José Luis, *El control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas: Un análisis de su previsible*

procedimientos aplicados por el gestor son adecuados para asegurar el control de los mismos. Es la función interventora clásica, revisión previa, con el fin de comprobar su conformidad a las leyes y reglamentos que regían los distintos tributos y exacciones, en el amplio sentido de la gestión tributaria.¹⁰⁴¹

Básicamente, la función interventora en este campo se puede concretar en los siguientes puntos:

1. Asegurar el grado de control interno adecuado, del órgano gestor sobre el circuito financiero de ingresos.
2. Determinar si el órgano gestor liquida, recauda y registra todos los derechos ¹⁰⁴² cuya gestión le está encomendada. ¹⁰⁴³ Se ha de tener en cuenta que, toda la gestión tributaria es una actividad reglada. ¹⁰⁴⁴
3. Verificar que las liquidaciones son efectuadas por el órgano competente y de acuerdo con la normativa que en cada caso les es aplicable.
4. Verificar que los ingresos son recaudados utilizando el procedimiento y el circuito financiero establecido en cada caso por la normativa.
5. Verificar el cumplimiento de los plazos de ingreso en las cuentas del Tesoro Público.
6. Verificar que las anulaciones de liquidaciones, los aplazamientos y fraccionamientos, suspensiones, devoluciones y extinciones de liquidaciones están amparados en actos

evolución. . Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, p. 262.

¹⁰⁴¹ En palabras de Gisbert Iniesta *los grandes objetivos del control de los ingresos públicos se reconducen, en definitiva, a la verificación de que la gestión -en sentido amplio- de los mismos se realiza conforme a los principios de legalidad (desde el punto de vista formal, numérico-contable y material), eficiencia y economía y eficacia.* Gisbert Iniesta, José Luis, El control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas: Un análisis de su previsible evolución. . Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, p. 262.

¹⁰⁴² Gisbert Iniesta, José Luis, El control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas: Un análisis de su previsible evolución. . Seminarios 1985. *Asociación de Censores Letrados y Contables*, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, p 262.

¹⁰⁴³ Dada la especial relación del Tribunal de Cuentas Públicas Vasco con la gestión tributaria, Vide Vera-Fajardo Belinchón, Gonzalo. Auditoría operativa de los ingresos tributarios. *Un mandato, una experiencia y un modelo*, p 31-42.

¹⁰⁴⁴ López Díaz, Antonio. Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los entes públicos por los Órganos de control externo. Auditoría Pública, 2008, nº 46.p. 12

administrativos dictados por órgano competente y se han efectuado de acuerdo con lo establecido en las normas aplicables al efecto.¹⁰⁴⁵

Obviamente, en el ejercicio de la función interventora, sólo se puede revisar la actuación llevada a cabo por la administración, y no puede suponer, en modo alguno, revisión al contribuyente, ya que carece de competencias para ello. En todo caso, para López Díez, es indudable que, el incumplimiento de las normas de control y contabilización de los ingresos, puede generar responsabilidad contable.¹⁰⁴⁶

Lógicamente, para que exista responsabilidad contable en materia de ingresos, han de concurrir exactamente, todos los requisitos que establece el artículo 38.1 de la LOTCu en relación con el artículo 49.1 de la LFTCu, y que en síntesis son los siguientes: a) Daño o perjuicio en los caudales públicos producido por quien tenga a su cargo el manejo, custodia o administración de los mismos, b) Infracción dolosa o con culpa o negligencia grave de las normas reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad y c) Relación de causa a efecto entre la acción u omisión y el daño o perjuicio producido.

La STCu de 15 de diciembre de 2009 describe la responsabilidad contable en la gestión de los ingresos, de forma que, la responsabilidad contable derivada de la administración de recursos públicos sin sujetarse, tal como dice la LGP, a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro, nace como consecuencia del vencimiento del plazo de prescripción fiscal, es decir cuando los valores de los que era titular en la administración, quedan perjudicados de tal manera que no pueden ser ya exigibles a los particulares titulares de esa deuda, al ser la prescripción, un modo de extinción de las deudas de derecho público. Es en el momento que se da esta situación, cuando ya no existe título jurídico válido para la Administración para poder exigir de un particular el pago de su obligación tributaria es cuando el causante de que dicho perjuicio se haya producido puede ser llamado ante la jurisdicción contable para responder del daño causado por su omisión dolosa o gravemente negligente.

¹⁰⁴⁵ Gisbert Iniesta, José Luis, El control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas: Un análisis de su previsible evolución. Seminarios 1985. *Asociación de Censores Letrados y Contables*, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, p. 262.

¹⁰⁴⁶ López Díez, Antonio. “La responsabilidad contable derivada de la gestión de tributos.” *Revista Española de Derecho Financiero*, 2013, nº159, p. 264.

Por lo que se refiere al gestor tributario, tenemos la respuesta, pero ¿La negligencia del interventor en el ejercicio de la función interventora puede dar lugar a algún tipo de responsabilidad contable, teniendo en cuenta que queda al margen de la gestión tributaria.?

Según el artículo 83-3 de la LGT, la aplicación de los tributos se desarrolla a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en la ley. Este debería, en consecuencia, ser el marco de actuación de la función interventora.

Analizando la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, la práctica totalidad de las sentencias por las que se exige responsabilidad contable, en el ámbito de los ingresos públicos responde o bien al menoscabo o perjuicio de los valores,¹⁰⁴⁷ imposibilitando por lo tanto su cobro, o bien a la distracción de los mismos.¹⁰⁴⁸

Veremos ambos supuestos y como pueden afectar al interventor.

b) Menoscabo de los valores.

¿En qué momento se produce el daño o perjuicio en los caudales públicos en la gestión tributaria? El artículo 15-4 de la LGP, como hemos visto, nos da una respuesta rotunda. 15-4. El momento es la prescripción. Su antecedente, el artículo 41-2 del TRLGP, tenía una declaración más tibia, pero no menos clara, al afirmar que la declaración y exigencia de las responsabilidades pudiera haber por la prescripción de créditos de la Hacienda Pública se ajustará a lo prevenido en el título VII de la presente Ley.

Como no podía ser de otra manera, la jurisprudencia contable, por todas la STCU de 30 de septiembre de 1999, era indubitada, *la responsabilidad se produce por la*

¹⁰⁴⁷ Es una denominación tradicional en la gestión recaudatoria española. Vide Vizán Ferro, Alfonso. “El perjuicio de valores en la gestión recaudatoria de las haciendas locales”. Revista de estudios de la vida local. 1974, n.º 134, p 200 y ss.

¹⁰⁴⁸ El perjuicio de los valores, como figura jurídica desaparece con el Reglamento General de Recaudación de 1990. López Díaz, Antonio. La responsabilidad contable derivada de la gestión de tributos. Revista Española de Derecho Financiero. 2013, n.º159, p. 272.

imposibilidad de cobro, esto es la prescripción. Esto excluye de la responsabilidad contable, como señala López Díaz, el simple retraso en la liquidación de los tributos.¹⁰⁴⁹

Como la responsabilidad contable no es objetiva, obviamente, la prescripción se habrá tenido que producir como consecuencia de una infracción dolosa o con culpa o negligencia grave de las normas reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad. Estas infracciones han de consistir en administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública estatal sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro, tal y como exige el artículo 177-1 b) de la LGP.

El Tribunal ha sido constante en señalar que la responsabilidad contable derivada de la administración de recursos públicos sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro, nace como consecuencia de que los derechos en favor de la hacienda pública quedan perjudicados de tal manera que no pueden ser ya exigibles a los particulares sujetos pasivos de esa deuda, cuando ya no existe título jurídico válido para la Administración para poder exigir de un particular el pago de su obligación tributaria:

En el presente caso, el daño se produce por la prescripción de la deuda tributaria que impide que un ingreso público llegue a la Tesorería de la Hacienda Autonómica, y no antes, hasta ese momento solo se podría hablar de un perjuicio futuro o posible como consecuencia de la pérdida de la garantía establecida en el artículo 74 de la Ley General Tributaria y la presunta insuficiencia patrimonial del sujeto pasivo, pero hasta que dicha insolvencia no hubiera sido suficientemente probada y se hubiera emitido la declaración de fallido del deudor, no estaríamos ante un crédito incobrable según se desprende de lo dispuesto en el artículo 70 de la misma Ley, según el cual, en tal caso se declarará provisionalmente extinguida la deuda en la cuantía procedente en tanto no se rehabilite dentro del plazo de prescripción.

El perjuicio cierto y efectivo no se produjo para la Hacienda Autonómica sino una vez transcurrido el plazo de prescripción de la deuda, por tanto, conforme establece el artículo 41.2 de la Ley General Presupuestaria la exigencia de la responsabilidad a que ha dado lugar la prescripción de la deuda debe ajustarse a lo dispuesto en el Título VII de la misma Ley. La imposibilidad inicial de cobro de la deuda que plantea el

¹⁰⁴⁹ López Díaz, Antonio. La responsabilidad contable derivada de la gestión de tributos. Revista Española de Derecho Financiero Nº159. 2013, pág. 269

recurrente únicamente nos permitiría hablar de una posibilidad de daño, ya que en tanto no se hubiera exigido el pago de la deuda mediante la reglamentaria notificación de la liquidación complementaria, no podríamos hablar de falta de pago de la misma. Por tanto, es indiferente analizar si existió o no dicha presunta insolvencia patrimonial del sujeto pasivo, ya que no ha generado ningún daño real, efectivo y cierto a la Hacienda Autonómica, sino que daría lugar, como hemos señalado, a una simple posibilidad de daño, que no certeza, sin que, como ha quedado expuesto, puedan, en ningún caso, dar lugar a responsabilidad contable los daños que no sean reales y efectivos, y la realidad y efectividad del perjuicio se produce cuando la deuda tributaria ha prescrito por el transcurso del plazo de cinco años sin que se haya interrumpido la prescripción.

En el mismo sentido se pronuncia la STCu de 15 de diciembre de 2009 conectando la infracción de lo previsto en la LGP, en relación con los recursos públicos y su perjuicio, de esta forma:

Que en la presente litis no se reclama a los demandados el resarcimiento de un perjuicio económico derivado de la ausencia material de fondos municipales, sino del perjuicio ocasionado por la prescripción extintiva del derecho del Ayuntamiento a exigir a los obligados tributarios el ingreso en las arcas municipales del importe de sus respectivas deudas. En este sentido no puede perderse de vista la previsión contenida en artículo 177.1.b) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (en los mismos términos que contemplaba el artículo 141.1.b) del Real Decreto Legislativo 1091/1988), de acuerdo con el cual constituyen infracciones que obligan a indemnizar a la Hacienda Pública en este caso, municipal el 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.

Cuando el plenario ha adoptado el acuerdo previsto en el artículo 219-4 del TRLRHL, sustituyendo la fiscalización previa de los ingresos de naturaleza tributaria y demás derechos por la mera toma de razón, creemos que no se da el supuesto de hecho que implica la responsabilidad contable del interventor, pues la toma de razón en contabilidad, no implica sino la mera anotación en contabilidad, tanto del reconocimiento de los derechos, como del pago o cualquier otra circunstancia que

produzca su baja, por lo tanto queda excluida la fiscalización, que es la esencia de la función interventora.

Al ser meramente un asentamiento contable, en el caso de los municipios de gran población que se rigen por lo previsto en el Título X de la LRBRL, en los que la llevanza de la contabilidad no depende del interventor, ni siquiera eso, aunque realmente creemos que es prácticamente imposible la existencia de responsabilidad contable por la simple toma de razón de ingresos en contabilidad, consideramos que esta en todo caso sería aplicable al director de contabilidad que es a quién afectan estas operaciones, y nunca a interventor general, que sólo hace la fiscalización, y queda al margen de la llevanza de la contabilidad.

c) Distracción de los fondos

En la STCu de 22 de julio de 2009, podemos observar la utilización de competencias de gestión de ingresos en perjuicio de la administración y su conexión con los sistemas de control.

La sentencia señala que dos funcionarios de una embajada, apoyados por una auxiliar, eran quienes debían grabar en el sistema informático de gestión de visados (SIVICO) los datos requeridos de cada una de las solicitudes de visado que se recibían en la embajada. Por otro lado, los dos demandados estaban, también, encargados de registrar en la máquina recaudadora OMRON los visados que cobraban cada día. Los dos funcionarios tenían que entregar la recaudación diaria al canciller, con los comprobantes.

Parece lógico que los dos sistemas tuvieran que estar conectados, y que la liquidación de los derechos fuera vinculada. La rendición de cuentas de los demandados se hacía mediante una hoja denominada "entrega de cuentas", en la que figuraba el número de visados cobrados por ellos, con el total recaudado en el día, y a la que se grapaba la tira de la máquina recaudadora OMRON en la que los funcionarios demandados habían registrado las solicitudes de visados que habían cobrado. También parece lógico que se debían haber segregado las funciones de gestión de visados y cobro.

El número de solicitudes de visados realizados por la embajada, y grabados en el sistema informático de gestión de visados (SIVICO), durante el periodo en el que ocurrieron los hechos objeto de enjuiciamiento por el Tribunal de Cuentas, no coincidió,

en menos, con el número de visados efectivamente cobrados y registrados por los demandados en la máquina recaudadora OMRON, donde se registraban los ingresos. El Tribunal considera como alcance el importe de las cantidades por tasas de solicitud de visados que se debieron cobrar, pero no se ingresaron, y que constan como consecuencia de la diferencia entre las solicitudes realizadas y grabadas en el sistema informático de gestión (SIVICO), frente a las registradas por los demandados en la máquina recaudadora OMRON.

En la sentencia, que posteriormente fue confirmada por el Tribunal Supremo se detecta una descoordinación entre el sistema informático que controla la expedición de los visados y su cobro. No obstante, el sistema de registro de visados permite conocer el número de visados expedidos, por lo que, simplemente multiplicando el número de visados otorgados, por el precio de la tasa, se sabe el dinero que se debía ingresar.

La sentencia considera como hechos probados que el número de las solicitudes de visados, que habían sido grabadas en el sistema informático de gestión de visados, en el periodo que se enjuicia, no coincide con el número de visados cobrados introducidos en la máquina registradora del análisis de los dos sistemas se obtiene una diferencia.

La sentencia hace referencia además de las deficiencias antes referidas en estos sistemas de gestión, expresamente también se refiere al deficiente control interno de la embajada.

El sistema, en todo caso, ha permitido conocer cuál es el monto del dinero que ha faltado por ingresar en el Tesoro.

El sistema de control es considerado deficiente por la sentencia, en los siguientes términos:

Sin embargo, no se puede concluir esta argumentación sin hacer referencia a las deficiencias en los sistemas de gestión económica y control interno de la Embajada de España en India en el momento en el que ocurrieron los hechos, deficiencias que claramente se pusieron de manifiesto en este procedimiento. Tanto el Informe sobre la gestión económica de la Embajada durante los ejercicios 2004 y 2005, como los distintos documentos y testimonios que se incorporaron durante el juicio, dejan clara la existencia de estas deficiencias, que permitieron que los hechos que se enjuician pudieran producirse, si bien, parece deducirse de los testimonios aportados que estos sistemas, singularmente la descoordinación entre el sistema informático de registro de solicitudes de visados (SIVICO) y el circuito de recaudación de las tasas, ya han sido

renovados. En cualquier caso, la ausencia de mecanismos adecuados de control y las deficiencias de los sistemas de gestión, no permiten a las personas encargadas del cobro de las tasas y del manejo y justificación de los fondos obtenidos con ello diluir su responsabilidad ni derivarla hacia otras personas. En este sentido se han pronunciado algunas sentencias de este Tribunal de Cuentas, como la Sentencia de la Sala de Justicia de 3 de marzo de 2004, que rechaza en un supuesto similar, responsabilizar a los superiores por razón de sus cargos, estableciendo que «sin querer desconocer que el sistema establecido para la gestión de fondos de caja y su contabilización ha podido resultar inadecuado, pues si hubiera funcionado correctamente podrían haberse detectado antes las irregularidades, lo cierto es que los hechos...desviando fondos,... no registrando los ingresos realizados, y apuntando contablemente pagos no efectuados, dificultando con ello los distintos controles que se efectuaban, prevaleciendo sin duda del conocimiento que se tenía acerca del funcionamiento del Servicio y de la confianza inspirada en superiores y compañeros hace que, a la vista de lo expuesto, deba decaer la petición de la demandada de que ella no es la única responsable directa y de que existen otros responsables, no pudiendo por ello responsabilizar a las otras personas». Análogo razonamiento a este cabe hacer en el supuesto que nos ocupa.

Aún criticado el sistema por el Tribunal, solo considera responsables directos a los dos funcionarios que se apropiaron de fondos, pero no aprecia responsabilidad subsidiaria por parte de los superiores que diseñaron el sistema de control. ¿ Se puede considerar como suficiente un sistema de control que, aunque no evite una distracción de fondos, si al menos permita determinar su cuantía?. Creemos que esta ha de ser la garantía mínima, porque un control elemental detectaría cualquier distracción de fondos, lo que, aunque básico, es un elemento de disuasión importante, el temor a ser descubierto con facilidad.

En la parte que nos interesa a nosotros, no se cuestiona en ningún momento la actuación de la intervención, por lo que debemos entender, que, se dio en las condiciones que establece el RD 2188/95, esto es, la mera toma de razón en contabilidad. Tampoco observa responsabilidad contable del canciller.

La solución, por el contrario, es diferente en la STCu de dos de diciembre de dos mil trece. Se trata de una sentencia que se refiere a un Ayuntamiento. En este Ayuntamiento, dos funcionarios destinados en la caja, se apropian de fondos por una doble vía, no ingresar el producto de a recaudación y obtener metálico, por un elevado importe, para

poder atender de forma inmediata, unas supuestas necesidades sociales urgentes. Para no ser detectado el fraude, elaboraban unos arqueos falsificados.

El fundamento jurídico decimonoveno analiza la responsabilidad contable subsidiaria, reclamada al interventor del Ayuntamiento.

Parte de la previsión legal, según la cual tiene encomendadas las funciones de gestión financiera y contable, así como de control interno de la actividad económico financiera de la Corporación Local, que le conferían las disposiciones del TRLRHL

Sin embargo, en el ejercicio de las mencionadas atribuciones legales el interventor demandado, a juicio del Tribunal, actuó de forma irregular a través de los siguientes incumplimientos:

1. No impulsar la adopción de ninguna medida correctora, o de cautela especial, ante el riesgo de menoscabo patrimonial que se originaba por la gestión de un volumen demasiado elevado de efectivo en la Caja
2. No evitar o subsanar la falta de realización de los arqueos que son preceptivos y suscribir algunos que tenían contenido irregular.
3. Firmaba los talones que le eran presentados aunque las sumas que se aportaban a través de ellos eran muy superiores a las necesidades reales de la Caja de efectivo, y no adoptar ninguna cautela especial ante lo que era una apariencia de anormal funcionamiento de la Caja y que se reflejaba en una excesiva frecuencia y cuantía de esos talones.
4. No formó ni propuso la aprobación de las Cuentas Generales de la Corporación de los ejercicios coincidentes con su desarrollo del puesto de Interventor, lo que provocó una situación contable desactualizada que contribuyó a facilitar la producción del alcance.
5. No desarrolló ningún control sobre la falta de firma y veracidad de los saldos contenidos en las hojas de caja elaboradas por los cajeros
6. No advirtió el riesgo para la integridad de los caudales públicos, ni adoptó cautela alguna, respecto al cobro de cantidades, con destino a la Caja de efectivo, procedentes de tasas.

Las actuaciones irregulares anteriores para el Tribunal son concretas, no genéricas y reflejan un deficiente ejercicio de las funciones encomendadas por la legislación vigente

a la Intervención, aprecia la existencia del nexo causal entre el deficiente ejercicio de las funciones y el alcance, al considerar que tuvo una influencia jurídicamente relevante en la producción del alcance la falta de controles efectivos sobre el funcionamiento de la Caja y sobre las transferencia de fondos efectivos a la caja. Estos controles que debían haberse llevado a cabo tanto por los responsables de la Tesorería como por los de la intervención, no se hicieron, lo que favoreció la sustracción de fondos.

¿Cuál es la diferencia entre ambas sentencias, para que en un caso no se aprecie responsabilidad contable del interventor, y en el otro si? Hemos visto que el Tribunal hace referencia a las funciones de control interno de la intervención en el TRLRHL, pero, ¿son diferentes a las previstas en los artículos 140 y siguientes de la LGP ?.

Rotundamente no, pero hay una circunstancia básica a efectos de determinar la existencia de responsabilidad contable. En la LGP las competencias se atribuyen a un órgano, a intervención general, mientras que en la LRBRL y en el TRLRHL, se atribuyen también a un órgano, podemos afirmar que, dada la regulación de la LRBRL y el RD 1174/87, este es unipersonal. Hay otro motivo evidente, la distancia, pues la sentencia se refiere a la embajada de Nueva Delhi, si bien dependiente del Ministerio de Asuntos Exteriores, administración general del Estado, se encuentra a miles de kilómetros.

CONCLUSIONES

Como conclusiones, trataremos de plantear algunas de las cuestiones básicas que han ido apareciendo a lo largo del trabajo con las que, a nuestro juicio podrían ser posibles soluciones o, en su caso, posibles líneas de evolución.

La premisa de los sistemas de control económico financiero, tanto externo como interno, es el objetivo de que no se distraigan los fondos, públicos bien del rey, como en su configuración original, bien de los ciudadanos, hoy en día.

Dicho esto, se ha de dejar sentado que, es evidente, todavía no se ha encontrado sistema de control perfecto, que incluso en los países considerados modélicos existen problemas, pero se trata de solucionarlos y mejorar el sistema, y las soluciones del Derecho comparado pueden ser una fuente de inspiración.

No volveremos a insistir los problemas de corrupción existentes ni en el enfoque dado en las discusiones parlamentarias acerca del control ya aludido, sino a plantear puntos concretos que en mi opinión podrían mejorar el sistema hoy vigente en España.

Al igual que el trabajo separaremos las conclusiones en las que hacen relación al control interno, y las que la hacen a la responsabilidad contable.

I CUESTIONES REFERENTES, BÁSICAMENTE, AL CONTROL INTERNO

Primera: Una cuestión básica, la reducción de la discrecionalidad administrativa

En nuestra opinión es una de las primeras medidas a adoptar.

Permitiría afrontar una mejora tanto en el control como en la disminución de los riesgos de actuaciones incorrectas, y el primer paso sería elaborar un mapa de riesgos. Es cierto que, simplemente con leer los periódicos, buena parte del mapa quedaría hecho, pero el problema es más complejo y extenso.

Algunas medidas en ésta dirección serían de muy fácil gestión, como por ejemplo reducción de la discrecionalidad de la administración en materia de contratación o en cuestiones urbanísticas, con una simple modificación del TRLCSP y de la legislación del suelo.

En el trabajo hemos citado alguno de los problemas que plantea el ejercicio de potestades discrecionales. La reducción de la discrecionalidad administrativa es un paso necesario que se debe dar, si queremos avanzar en la disminución de los riesgos de actuación no conforme a derecho.

Nos hemos de referir ahora, y más tarde reiteraremos, a la famosa ecuación básica de la corrupción formulada por Klitgaard, *corrupción es igual a monopolio de la decisión pública más discrecionalidad de la decisión pública menos responsabilidad (en el sentido de obligación de dar cuentas) por la decisión pública.*¹⁰⁵⁰

Dejemos de un lado el urbanismo, y en general las regulaciones porque escapan del objeto de éste trabajo y centremonos en cuestiones económico financieras. Hemos visto

¹⁰⁵⁰ Klitgaard, Robert. Controlando la corrupción. Una indagación práctica para el gran problema de fin de siglo. Ed Sudamericana, 1988, p. 74-75.

que dos de los procedimientos administrativos que originan mayor gasto público, la contratación y las subvenciones tienen fuertes componentes de discrecionalidad. También cualquier observador detecta que ambos procedimientos están dando lugar a un número no desdeñable de casos de corrupción.

La función interventora, por su carácter estricto de control de legalidad, difícilmente puede ser medio eficaz frente a facultades discrecionales otorgadas por la ley, y el control financiero, por ser a *posteriori*, puede llegar tarde. Entonces las únicas líneas de defensa que quedan son la policía y los tribunales. ¿Esta situación es lógica? De ninguna manera. Es evidente que no toda la actividad administrativa, al margen de los actos políticos o de gobierno, puede ni debe ser reglada, pero no es menos cierto que debe ser reducida lo más posible y su ejercicio motivado.

En este punto es indispensable la intervención del legislador. Si la reducción de la discrecionalidad se acompaña con una mayor exigencia de autocontrol impulsado por la cúpula de la organización, puede ser un avance muy importante. El círculo se podría cerrar de una manera bastante satisfactoria obligando a una rendición especial de cuentas en el caso de ejercicio de facultades discrecionales, eliminando así, otro de los elementos de la ecuación antes citada.

El primer caso requiere, a nuestro juicio modificaciones legales sencillas como, a título de ejemplo, la del citado artículo 150 del TRLCSP, que permite la utilización de criterios cuya valoración depende de un juicio de valor, sin que quede sujeta prácticamente a ninguna limitación en su aplicación. Esta posibilidad creemos que el legislador debe hacerla menos discrecional, limitándola a los contratos que realmente la requieran, y con una exigencia real de motivación. El segundo caso se puede solucionar muy fácilmente con una modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, obligando a informar de forma específica y detallada del ejercicio de facultades discrecionales.

Se ha de volver a insistir en que la reducción de la discrecionalidad, además de disminuir las posibilidades de conductas desviadas, sería una gran ayuda para el ejercicio del control económico financiero. Un buen control es indispensable, pero no en menor medida lo es disminuir riesgos.

Segunda: La necesidad de abordar el control como una obligación global de la organización, no sólo de los órganos de control

Esta premisa, que consideramos básica, no se da hoy en España. Los órganos gestores, en muchos casos adoptan decisiones pensando, en exclusiva, si serán ó no aceptadas por la intervención, no por propio convencimiento.

Ya dijimos que control económico financiero, en general en el caso de las organizaciones públicas, no se considera como una exigencia ética y de buen gobierno, sino como una simple carga burocrática impuesta por las leyes, y que es un problema que afecta tan sólo a los interventores y al Tribunal de Cuentas, y en todo caso, y como último recurso, a la policía y jueces, pero no al conjunto de la organización.

Esta situación se tiene que cambiar. La organización administrativa, de forma global, ha de ser consciente de dónde están los riesgos, y sentir el ambiente de control, y todo ello impulsado por la dirección.

Nos hemos referido en varias ocasiones al informe COSO, señalando que es la más exitosa de las iniciativas en materia de control interno, con origen en el mundo privado, que en muy breve espacio de tiempo, se ha convertido en el referente de los sistemas de control interno privados y también públicos.

¿Cual es una de las claves de su éxito? A mi juicio, la implicación de toda la organización. Una concepción integral del control, como un elemento transversal de la organización, no de un órgano especializado en el control, que no se excluye, y que se debe mantener.

Esto supone un giro copernicano en la concepción del control interno, pero es un giro que se debe dar.

Que la organización se involucre en su conjunto en el control, si se acompaña con una sociedad exigente, es la mejor garantía de la buena administración. En el informe *Leadership, ethics and accountability in policing*, elaborado por el Committee on Standards in Public Life, presentado al Parlamento británico en junio de 2.015, se afirma:

The public expects high ethical standards from the police that serve them. Trust in the police is vital – from the Chief Constable to the most junior police officer. Police ethics – their honesty, their integrity, their impartiality, their openness – should be beyond

*reproach. Above all, this requires effective accountability and leadership to create a culture where high standards of behaviour are the norm. High standards – of both conduct and accountability – also need to be demonstrated by those charged with holding the Police to account.*¹⁰⁵¹

Esta debería ser la tendencia, aunque existan órganos específicos de control, la actuación conforme a la ley y los principios de la ética pública, es una tarea que incumbe a toda la organización, y el impulso se ha de hacer desde la dirección.

Por ello, traspasar una parte de las actuales competencias de los órganos de control interno a los órganos gestores, les haría copartícipes de la función de control y quedarían integrados, por lo tanto en el control, pues, como mínimo, deberían diseñar y ejercer su sistema de control, para aquellos asuntos de su competencia.

Las intervenciones deberían revisar mediante control financiero como se ha efectuado por los órganos gestores su control, que lógicamente deberían asumir su parte alícuota de responsabilidad.

Insistimos en que este compromiso de toda la organización con el control es básico, por ello, creo que, es bueno que las administraciones, impliquen a cuantos más mejor en actividades que supongan control, pero deben de conservarse dentro de la administración, como parte de ella unos órganos especializados en el control.

Tercera: ¿La constante disminución de la fiscalización previa se debe frenar o continuar?

Creemos que no sólo debe frenarse, sino incluso eliminarse. Esto no significa que se deba encargar a las intervenciones el control de estas áreas, actualmente exentas de fiscalización previa.

Hemos visto como desde la aprobación de la LGP de 1.977, la fiscalización previa no ha hecho sino ceder terreno al control financiero. Ya hemos visto también que la fiscalización previa de los ingresos, no existe en la administración del Estado, y no es general en la local.

¹⁰⁵¹ Fifteenth Report of the Committee on Standards in Public Life. Tone from the top Leadership, ethics and accountability in policing, p 7. Se puede consultar en https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/439208/Tone_from_the_top_-_CSPL.pdf

En el campo de los gastos, la exención de fiscalización previa, y la fiscalización previa limitada han minorado la incidencia del control por parte de las intervenciones.

¿Todo esto quiere decir que ha disminuido el control en su conjunto y se han mermado las garantías de una correcta administración de los fondos públicos?

La respuesta no es sencilla. Si volvemos a tomar como fuente de información las noticias de prensa, podemos afirmar que la retirada de la función interventora, en lo que respecta a los ingresos, ha sido suplida con un más que razonable éxito por el propio autocontrol. Es evidente que existe fraude fiscal, también hemos visto diversos escándalos en esta materia, pero, no es menos cierto que es un problema más de gestión tributaria que de control, y que la administración tributaria está realizando grandes avances.

En cambio, han sido muy escasos los supuestos que han salido a la luz, de connivencia de los gestores tributarios con los contribuyentes, en perjuicio del fisco, y en este sentido se puede decir que la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha sabido suplir, y porque no, mejorar el control efectuado con la fiscalización previa.

La Agencia, desde sus orígenes fue consciente de que modificar un sistema de control, no significa eliminarlo, sino cambiarlo. Así la Orden de 2 de junio de 1994 por la que se desarrolla la estructura de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su apartado Undécimo, creó un servicio de auditoría interna, que, sin perjuicio de las competencias atribuidas a la IGAE, mediante la realización de auditorías y el desarrollo de instrumentos de control permanente *pretende la prevención y detección de las conductas irregulares*.

Por supuesto, toda la actividad de la Agencia, queda sometida al control financiero por parte de la IGAE, tal y como se prevé en la LGP. Creemos que el sistema, en general, se puede decir que ha funcionado.

Por el contrario, no sería este el caso de los gastos. Es una constante, en muchos supuestos de corrupción, que se use el sistema del contrato menor, exento de fiscalización previa, para contratar de manera desviada. Aquí la ausencia de control por la intervención no se ha suplido, en muchos casos, por un autocontrol por la propia organización, sino que se ha fiado todo a un control *a posteriori*. Creemos que el error ha sido eliminar el control, sin sustituirlo por otro, como en el caso de los ingresos.

La tendencia a una sustitución mayor de la función interventora por el control financiero, no tendría que suponer, como ha ocurrido en nuestro caso con los ingresos, una menor garantía para los ciudadanos, si se realiza de una forma similar a la realizada en la administración de la Unión Europea, sustituyendo un control previo de la intervención, por otro del órgano gestor, obligado a rendir cuentas, y sometiendo a control financiero los asuntos exceptuados del control previo de la intervención. La ventaja sería, reiterando lo dicho en el anterior punto, una mayor implicación de la organización en el control, de modo que este no parezca algo ajeno ya que en exclusiva se debe encargar la intervención.

Otra ventaja, no menor, sería ampliar el número de sujetos pasivos de la responsabilidad contable, al ampliar su base. Requeriría algún retoque legal, pero ayudaría a eliminar la visión del control como algo que no incumbe a la gran mayoría de la organización.

Como vimos el Reglamento financiero de la UE hace constante referencia al control según los riesgos. Pues si se considera más conveniente, se podría implantar el control por el propio órgano, solamente en las áreas consideradas de menor riesgo. Por ejemplo las retribuciones de personal son una materia que consume importantes esfuerzos en materia de fiscalización previa, pero que da lugar a muy escasos problemas, es por tanto, por lo general, un “área segura”, con muy escasos errores por parte de los servicios de personal o recursos humanos, y que, fácilmente, podría ser destinada al control financiero directamente, con un autocontrol del órgano gestor.

El sistema no sería, creo, complicado de implantar en la administración del estado y las autonómicas, por el contrario sería más difícil de llevar a la práctica en la gran mayoría de los ayuntamientos. La razón es muy sencilla, no disponen de suficiente personal cualificado para disponer de un pequeño equipo dentro de los distintos sectores de la organización para ocuparse de un control previo, y, además, de una intervención capaz de llevar a cabo el control financiero. Por lo tanto se debería optar por lo uno o por lo otro, o bien una solución intermedia, limitar el control interno por la intervención a las áreas de mayor riesgo. Se podría llegar a una solución muy aceptable ampliando las competencias de los secretarios en los municipios de tamaño medio, de manera que ejerzan funciones de control de la legalidad de los actos administrativos, que ya habían ejercido en el pasado y que encaja perfectamente con sus funciones de asesor legal preceptivo, en las áreas de menor riesgo.

Por supuesto, para que el sistema funcionase, se tendría que garantizar un mínimo de seguridad jurídica para los funcionarios que llevasen a cabo estas tareas de control.

Cuarta: ¿De interventor a compliance officer?

En nuestra opinión, no.

Hoy en día, prácticamente en todos los países occidentales, en el mundo empresarial, existen los denominados programas de compliance, cumplimiento, que tienen algún tipo de impulso o protección legal.

Las reformas del Código Penal operadas por Ley Orgánica 5/2010, y la posterior por Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, han hecho que en las empresas españolas haya aparecido una nueva actividad, inspirada en el ámbito anglosajón, el control interno, cuya función es informar a los administradores de los riesgos que pueden aparecer y hacer incurrir a la empresa en actitudes desviadas.

En España, a diferencia de las empresas privadas, todavía no se suele hablar de la aplicación de programas de compliance, en las administraciones, pero sí ocurre en otros países de nuestro entorno.

Así, recientemente, en Italia se ha aprobado, casi en la línea del compliance en el sentido anglosajón, la *Legge de 6 novembre 2012, n. 190 Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione*. Es una ley ambiciosa, que adopta diversos puntos de vista la estrategia del Compliance, pretendiendo abordar el control de forma global.

La ley, como eje central establece que cada administración debe aprobar un plan de tres años para la prevención de la corrupción que identifique las áreas en riesgo de corrupción, evaluar el nivel de exposición al riesgo de las oficinas públicas y establecer aquel los cambios organizativos que sean necesarios para minimizar los riesgos, incluyendo la formación y la rotación de los puestos directivos más expuestos.

El plan trienal de cada administración debe contener los siguientes aspectos (Artículo 1.9):

- Identificar las actividades dentro de la cual hay un mayor riesgo de corrupción, y recoger las propuestas;

- Proporcionar a las actividades de mayor riesgo de corrupción , los mecanismos de la formación, ejecución y control de decisiones adecuadas para prevenir el riesgo de corrupción;
- Proporcionar, especialmente con respecto a las actividades antes citadas los requisitos de información, identificado la supervisión de la operación y el cumplimiento del plan;
- Vigilar el cumplimiento de las condiciones previstas por la ley o reglamento, para la conclusión de los procedimientos administrativos;
- Supervisar la relación entre la administración y las personas que entran en contratos con el mismo o que son interesados en los procedimientos de autorización, concesión o el desembolso de los beneficios económicos de cualquier en general, incluso mediante el seguimiento de los informes de los lazos parentales existentes entre los propietarios, directores, miembros y empleados de los mismos temas y los ejecutivos y empleados de la administración;
- Identificar los requisitos específicos de transparencia más allá de las requeridas por la ley.

Para la elaboración y seguimiento del plan, se busca a los escalones superiores, normalmente entre los ejecutivos administrativos, siempre profesionales, y se ha de designar un responsable de la prevención de la corrupción. En las entidades locales, la tarea de la preparación y verificación de la aplicación de dicho plan es atribuido por la ley para la en el artículo. 1 párrafo 7 "como regla general, el Secretario local, salvo justificación y determinación en contrario".

En los Ayuntamientos pequeños y medios, con carácter general, han sido designados los secretarios comunales como responsables de la prevención de la corrupción, mientras que en los grandes ha sido designado, normalmente un funcionario directivo. Curiosamente esta prevista la disolución del cuerpo de secretarios locales, a la luz de la próxima supresión el “corpo segretari comunali e provinciali” prevista por la Legge 7 agosto 2015, núm. 124 y su transformación en directivos de las corporaciones locales

Es cierto que Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267 que aprueba el Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, en sus artículos, 93, 158, 161 y 174, conforman unas competencias de los secretarios locales italianos, muy superiores a las de los españoles, ya que, reúnen unas importantes competencias económico financieras, que los acercan al secretario-interventor español. En Italia la figura equivalente al

interventor español no existe, y sus funciones, como en los pequeños municipios españoles, son asumidas por el secretario, pero sin competencias de revisión de cuentas, que son asumidas por un colegio de tres censores, que según el artículo 234 corresponde a un colegio de tres expertos designados por el consejo municipal.

¿El sistema sería fácil de implantar en España ? Vemos muy difícil, tal y como se están planteando hoy los debates, centrados exclusivamente en el control económico financiero, que se aborde la evolución de los sistemas de control hacia esa figura del compliance officer, y menos en la administración local. El único ejemplo en el mundo local español que conocemos, es el del Ayuntamiento de Madrid, en fase de proyecto, y, al menos en su redacción actual, se trata de una estructura *ex novo* al margen de las actualmente existente, y por lo tanto alejada del modelo italiano.¹⁰⁵²

Aparte de la evolución en otras direcciones, lo que puede no ser un problema en las administraciones estatal y autonómicas, pues por su tamaño, y sus plantillas con suficiente personal cualificado, podría mantener, simultáneamente una intervención y una oficina de compliance, se vuelve a plantear por el tamaño de las distintas administraciones, con gran afectación a la administración local. En la actual distribución legal existente, entre las competencias reservadas a los funcionarios, aplicar directamente el modelo italiano requeriría decidir si se atribuyen las competencias al secretario, al interventor, a otro funcionario, o bien se fragmentan asumiendo un diseño conjunto del plan de prevención y distribuyendo las áreas materiales entre ambos. El ámbito del urbanismo, además de uno de los más delicados, también sería uno de los más difícil solución. Estas circunstancias prácticamente nos abocarían a un órgano colegiado, que si bien, es difícil que fuese operativo en los municipios pequeños, sí podría funcionar bien en los grandes, un comité de compliance, que, por qué no, podría estar presidido, al estilo de la tradición del Public Accounts Committee del Parlamento británico, por una persona propuesta por la oposición.¹⁰⁵³

¹⁰⁵²

<http://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/UDCMedios/noticias/2016/03Marzo/28Lunes/NotasdePrensa/Oficina%20contra%20el%20Fraude/ficheros/BORRADOR%20DEL%20%20REGLAMENTO%20%20DE%20LA%20OFICINA%20ANTICORRUPCI%C3%93N%20DEL%20AYUNTAMIENTO%20DE%20MADRID.pdf>

¹⁰⁵³ <http://www.parliament.uk/business/committees/committees-a-z/commons-select/public-accounts-committee/>

Pero si hemos hablado antes de las reticencias que se han planteado hacia la concentración de poder en un funcionario, como el interventor, ¿podemos seriamente plantearnos la posibilidad de que este asumiera las funciones de compliance officer? Creemos que no, y los argumentos que vimos anteriormente, también serían extrapolables a cualquiera otro funcionario que fuera designado para este cometido.

¿El sistema sería eficiente? En el caso italiano la propia Autoridad Nacional Anticorrupción Italiana, en su **RAPPORTO SUL PRIMO ANNO DI ATTUAZIONE DELLA LEGGE N. 190/2012**, reconoce una eficacia muy limitada, e incluso una particular consistencia del fenómeno de la corrupción en algunas regiones.¹⁰⁵⁴

Probablemente, la eficiencia del sistema mejoraría mucho más con las soluciones propuestas en los dos puntos anteriores, que con la implantación en el momento actual de un sistema similar al descrito.

Quinta: El necesario avance hacia la auditoría única

El actuar de manera coordinada los diferentes órganos de control, ahorra dinero de los contribuyentes, lo cual ya de por sí es una razón que se debería atender. Además evita un doble trabajo innecesario, con lo que permite destinar recursos a otros requerimientos de la sociedad. Y, por último, pero tal vez lo más importante, mejora el control, que debe ser tratado como un sistema único, aunque tenga dos facetas, la interna y la externa.

¿Cuál es el requisito básico? Para comenzar es necesario que los planes de auditoría de las diferentes instituciones se elaboren con una concepción global del control, sin solapamientos ni duplicidades, actuando cada una de ellas en el ámbito que pueda ser más eficiente y no con la simple mentalidad de defensa de las competencias.

También implica que los controles se lleven a cabo siguiendo unas normas comunes. Las normas de auditoría con las que trabajen las instituciones controladoras han de ser

¹⁰⁵⁴Se puede consultar en

http://www.anticorruzione.it/portal/rest/jcr/repository/collaboration/Digital%20Assets/anacdocs/Attivita/Pubblicazioni/AnticorruzioneTrasparenza/Rapporto-attuazione-l.-n.-190_2012-ANAC.pdf. Vide págs. 18 y 19

las mismas, de modo que todos sepan cómo actúa el resto de controladores, lo cual en España, en realidad ya se produce.

Esto, permite a los diferentes componentes del sistema de control utilizar los resultados obtenidos y basarse en ellos.

Cumpliendo éstos requerimientos, cada órgano de control debería aceptar el resultado de los trabajos realizados por otros órganos de control que han trabajado con anterioridad, siempre y cuando dichos trabajos se hayan desarrollado de acuerdo con los métodos y procedimientos comunes aprobados.

Pero todo esto requiere una premisa básica, la confianza recíproca. Y para que los órganos de control externo puedan confiar en el control interno, se necesita que éste tenga tanto solvencia profesional como un suficiente grado de autonomía para que permita la confianza.

Hemos citado los pequeños pasos que se han dado en este sentido, pero, si bien en el caso de la IGAE, si se puede hablar de una leve tendencia a la auditoría única, respecto de la administración local, esta no es posible cuando el al Pleno del Tribunal de Cuentas, llega a aprobar una Moción sobre el control interno, llevanza de la contabilidad, gestión de personal y contratación en la Entidades Locales, que describe la situación del ejercicio de la función interventora de las Corporaciones Locales, y en la que se expresa de la siguiente manera de la siguiente manera:

La integración de los funcionarios con habilitación de carácter nacional en la Función Pública Local y el desempeño de sus funciones en la Entidad local correspondiente supone su dependencia orgánica de la misma, y aunque su régimen disciplinario es distinto al de los demás funcionarios de la Administración Local, de forma que se garantiza su independencia funcional de los órganos de gobierno de las correspondientes Corporaciones locales, en ocasiones la dependencia orgánica y la posibilidad de fijar las condiciones de trabajo, produce un condicionamiento en el ejercicio de sus funciones. Esta situación se acentúa especialmente en los casos de provisión del puesto de trabajo mediante el procedimiento de libre designación, en cuyo caso es nombrado y cesado por la propia Entidad local.

En el mundo local se ha de desarrollar un estatuto que garantice una auténtica autonomía del controlador, premisa básica para la auditoría única, y probablemente, se

tendría que completar la formación de los interventores locales. Sin ello es difícil llegar a la auditoría única en el campo local.

Una posible vía para la auditoría única sería la contratación de colaboración en auditorías o controles financieros, financiados y ejecutados de manera conjunta, o de manera individual pero colaborativa entre los órganos de control interno y externo.

Si en los planes de control del órgano de control externo se incluye, por ejemplo, una empresa municipal, ¿por qué no puede llevarse a cabo de forma coordinada? La supervisión del trabajo podría ser perfectamente una labor conjunta y aprovechable para ambas partes y con un evidente ahorro económico para el contribuyente.

Si se coordinan los planes de fiscalización de ambos órganos de control, internos y externos, creo que no sería muy complicado iniciar esta vía, que además, sin duda supondría una mayor confianza recíproca entre ambos órganos.

Un embrión de cómo podría funcionar la auditoría única, lo tenemos en la Ley catalana 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas, DA 6ª. Allí se establece que los entes locales de más de cincuenta mil habitantes, o presupuesto global anual de más cincuenta millones de euros, deben someter a auditorías financieras, en los términos previstos por la normativa de haciendas locales, las cuentas de las entidades de su sector público que no esté sometida a fiscalización previa. Las auditorías deben llevarse a cabo bajo la dirección o supervisión de los interventores respectivos, deben publicarse en las sedes electrónicas corporativas respectivas y remitirse a la Sindicatura de Cuentas y al Departamento de Gobernación y Administraciones Públicas y al Departamento de Economía y Finanzas.

En cumplimiento de este apartado 4, se dictó la Orden GAP/539/2010, de 16 de noviembre, por la que se regula la presentación telemática de los cuestionarios de los presupuestos y de las liquidaciones de los presupuestos de los entes locales de Cataluña, de los entes dependientes y de otras entidades públicas, y se crea el Inventario público de control del cumplimiento de las obligaciones de envío de la documentación económico-financiera al Departamento de Gobernación y Administraciones Públicas y a la Sindicatura de Cuentas. No obstante, en la regulación concreta, no se hace mención a esta obligación la presentación telemática de los cuestionarios de los presupuestos y de las liquidaciones de los presupuestos, así como otra información económico-financiera de los entes locales de Cataluña, de los entes dependientes y de otras entidades públicas.

Evidentemente, la norma es muy limitada, pues se refiere en exclusiva a la auditoría financiera, y no concreta quien la ha de hacer, aunque dada la referencia que se hace a la supervisión del interventor, lo lógico parece que se encargue a un tercero, un auditor de cuentas, y por otro lado pretende, en mi opinión, una extensión subjetiva innecesaria. La corrección contable y el reflejo de la imagen fiel de la situación económica patrimonial y presupuestaria, que pretende la auditoría financiera, ya viene, en rasgos generales, garantizada por las intervenciones. No se debe olvidar que la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera ha hecho que, en general, la contabilidad en el mundo local se lleve al día.

Por el contrario, no aborda una cuestión básica, la auditoría de regularidad. Aquí es donde creo que se tendría que incidir más, porque los riesgos son mayores. Posteriormente volveremos sobre ello.

Sexta: El problema básico de la autonomía de los interventores locales

A mi juicio es uno de los principales problemas pendientes de resolver, y que todo parece indicar que seguirá sin resolver. Pero es necesario hacerlo si se quiere un control interno eficaz.

Hemos descrito la situación, tal vez con algunos ejemplos extremos, pero que son significativos. También nos hemos referido a que la regulación actual, no garantiza correctamente una independencia tal y como está prevista, o en las normas de la IFAC, o simplemente en las NASP españolas, por lo que cuando el artículo 213 del TRLRHL, encomienda funciones de auditoría al interventor local, mal resiste su trabajo, la denominación de auditoría en el sentido comúnmente aceptado del término. A pesar del avance, también comentado, que ha supuesto la ley 27/2013, avance que creemos va en la dirección correcta, el problema no queda, ni mucho menos resuelto, pues son demasiados los puntos de dependencia, y por tanto falta de independencia de juicio, del interventor local respecto del Ayuntamiento.

Parte de la resistencia a una regulación más acorde con lo que debe ser una real autonomía del controlador, es el miedo de los gobernantes a un exceso de poder por

parte del interventor.¹⁰⁵⁵ De hecho, el pequeño avance que supone la necesidad de informe preceptivo previo, pero no vinculante, del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para el cese del interventor nombrado por libre designación, era rechazado por la FEMP.¹⁰⁵⁶

Nos hemos referido, hasta ahora, al problema de los interventores, pero de mucha más difícil solución es el de los funcionarios adscritos a las intervenciones. Ya lo hemos aludido en el desarrollo del trabajo. Este problema debe ser abordado en la globalidad de la reforma, siempre pendiente, de la función pública, y sería más sencillo si se avanza en el desarrollo de funciones de autocontrol por parte de los órganos gestores.

Es un problema que tiene planteado el legislador y en sus manos esta afrontarlo. La solución es sencilla. Hemos citado en el trabajo que, en la Cámara de los Lores, se dijo por Lord Sharman, *who pays the piper calls the tune*.

Se debe reducir o eliminar la dependencia económica y de condiciones laborales de los interventores, o lo que es lo mismo, garantizar su autonomía, no en su propio beneficio, sino en el del ciudadano, con la contrapartida de un régimen eficaz de sanciones para evitar actuaciones incorrectas del interventor, pues también se debe prever que el gaitero desafine. Posteriormente proponemos alguna.

Séptima: El otro problema básico, el de la segregación de funciones en los entes locales

Es tal vez el problema más difícil de resolver, si no se afronta de de la planta municipal, problema todavía más complejo.

Ya hemos visto los problemas planteados en los municipios de tamaño pequeño y mediano para llevar a cabo una adecuada política de segregación de funciones. Es simplemente un problema físico, no hay suficientes empleados en un municipio de 1000 habitantes para llevar a cabo un sistema racional de segregación de funciones. El único

¹⁰⁵⁵ A título de anécdota, http://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/galicia/2014/04/21/mandainterventor/0003_201404G21P3993.htm

¹⁰⁵⁶ Ver http://www.femp.es/files/11-4273-fichero/ALEGACIONES_FEMP_ALRSAL.pdf, p.36 y 37.

punto positivo viene dado por el hecho que la inmensa mayoría de los municipios de este tamaño, sus competencias en materia de gestión tributaria y de recaudación las tienen delegadas en las respectivas Diputaciones Provinciales, por lo que una vertiente del problema esta resuelta, pero en lo relativo a los gastos, con la configuración legal actual de los municipios, es un problema muy difícil de resolver.

Pero la situación de los municipios medianos tampoco es más fácil de resolver. Se podrán dividir cometidos entre personas de forma mucho más razonable que en un municipio de 1000 habitantes, pero el interventor no podrá dedicarse en exclusiva al control, sino que necesariamente ha de compartir esta función con otras propias de la gestión, porque ni el control puede absorber todo su tiempo, ni el Ayuntamiento suele tener otro personal cualificado para llevarlo a cabo.

Una posible solución para los interventores sería la prevista en los artículos 2.e) y 3 del Real Decreto 1732/1994, de 29 de julio, sobre provisión de puestos de trabajo reservados a funcionarios de Administración Local con Habilitación de carácter nacional. En los citados artículos se establece, en primer lugar que las entidades locales cuyo volumen de servicios o recursos sea insuficiente podrán acudir al sistema de sostener en común y mediante agrupación el puesto de secretaría, o el de intervención, con un único funcionario al que corresponderá la responsabilidad administrativa de las funciones propias del mismo en todas las entidades agrupadas.¹⁰⁵⁷ La misma norma atribuye a las Comunidades Autónomas acordar la constitución y disolución de agrupaciones de entidades locales para el sostenimiento de puestos únicos de secretaría e intervención, debiendo clasificarse los puestos resultantes.

Creemos que este sistema, aplicado a los interventores, puede tener una doble ventaja, por un lado, el interventor, al dividir su tiempo entre varios municipios, no solo se puede apartar de participar en la gestión y dedicarse en exclusiva al ejercicio del control, sino también que, al quedar fijadas sus retribuciones por acuerdo entre los diferentes municipios agrupados, queda mejor garantizada su independencia económica, ya que no pueden adoptarse decisiones unilaterales.

¹⁰⁵⁷ Esta posibilidad estaba planteada desde hace muchos años. Vide. Arnal Suria, Salvador y Barril Dosset, Rafael. *Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales*. El Consultor. 1982, p. 38.

Creo que se tendría que avanzar en esta dirección. Puede ser que la “soledad” del interventor, aún sería mayor que la que, en la actualidad, experimentan en muchos casos, pero no se han de despreciar las ventajas que hemos señalado antes.

Y si se acude a este sistema, se podría reforzar la actividad de control, con el soporte al interventor a través de auditorías financieras y de regularidad, por él dirigido, y coordinado con los órganos de control externo.

Otro problema que se plantea respecto de la segregación de funciones, no estrictamente económico financieras, es el siguiente.

En cualquier administración local, en general, el mismo arquitecto o ingeniero propone la ejecución de una obra, colabora en la redacción del proyecto, en la elaboración de las prescripciones técnicas, de los criterios de adjudicación, forma parte de la mesa de contratación, firma el acta de replanteo, las certificaciones de obra y el acta de recepción.

También es frecuente que un mismo gestor del presupuesto proponga unas bases de subvenciones, firme la propuesta de concesión y el informe de justificación.

Que nosotros conozcamos no existe ninguna norma que lo impida, pero ¿tiene alguna lógica? ¿Existe una adecuada segregación de funciones? No, pero sin llegar a lo que Klitgaard, denomina en su ecuación *monopolio de la decisión pública*, si es cierto que se le acerca. Hemos puesto dos ejemplos, contratación y subvenciones en los que, reiteramos puede haber importantes elementos de discrecionalidad, otro elemento de la famosa ecuación.

La posible solución con la actual planta local y el principio de autonomía local, se nos antoja muy difícil.

Por eso hemos de volver a insistir en las dos primeras conclusiones, disminución de la discrecionalidad y ambiente de control que implique a toda organización y se impulse desde arriba.

Octava: ¿Es necesario un control previo de eficacia?

La respuesta es sí, pero en sí misma plantea dos nuevas preguntas, ¿por quién?, y ¿cómo?, que nos pueden obligar a matizar la primera respuesta.

El *corpus* normativo es claro. El artículo 103.1 de la CE obliga a los poderes públicos a regir su actuación de acuerdo con los principios de eficacia y legalidad. El artículo 31.2, además proclama que la programación y la ejecución del gasto público responderán a los criterios de eficiencia y economía. El artículo 27 de la LGP, al establecer los principios y reglas de programación presupuestaria incluye entre éstos el de *eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos*. La LOEPSF, en su artículo 7-2 ya concreta más señalando que la gestión de los recursos públicos ha de estar orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, para lo que se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público. La aplicación de estos artículos, dicho de forma cortés, ha sido mejorable.

Este cuerpo normativo, y las instituciones de control no han impedido que entre la ciudadanía esté enormemente extendida la sensación de que en España se hacen muchas obras inútiles que constituyen una pesada carga para el erario público, y no podemos negar que, al menos, hay clamorosos ejemplos de ello.

Y en este caso, podemos decir que, prácticamente confluyen todos los niveles territoriales en los que se organiza el Estado, y todos los partidos políticos, que compiten entre ellos en aeropuertos sin aviones, ciudades de la cultura vacías o magníficos polideportivos con piscina olímpica, en ciudades de menos de 1.000 habitantes.

No hablamos sólo de obras faraónicas. El Tribunal de Cuentas aprobó en sesión de 26 de septiembre de 2012, el Informe de Fiscalización de las contrataciones desarrolladas por las Entidades locales en relación con las inversiones financiadas por el Fondo Estatal de Inversión Local creado por Real Decreto-ley 9/2008, de 28 de noviembre. En dicho informe se afirma

El Fondo Estatal de Inversión Local (FEIL) se creó por Real Decreto-ley 9/2008, en el marco del Plan Español para el Estímulo de la Economía y del Empleo (Plan E) dentro del eje de Medidas de Fomento del Empleo. Este Fondo se dotó con 8.000 millones de euros, equivalentes al 0,8 % del PIB de España en 2009, y trataba de favorecer aquellas inversiones que contribuyesen a dinamizar a corto plazo la actividad económica, influyendo directamente en la creación de empleo.

Pese a la magnitud de los recursos empleados, y la finalidad última, la creación de empleo, según el informe, la mayoría de los trabajadores empleados en las obras del 'Plan E' formaban parte de sus respectivas empresas antes de que se ejecutasen los proyectos financiados por el Fondo Estatal de Inversión Local. Además, solo el 4% de los que fueron contratados específicamente para dicho plan, continuaban trabajando en las empresas durante el segundo semestre de 2011.

Esto llevo al Parlamento a adoptar la Resolución de 12 de marzo de 2013, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en la que, entre otras cosas, se insta al Gobierno a:

Promover las modificaciones normativas oportunas dirigidas a evitar en el futuro la aprobación de disposiciones y programas destinados a la financiación de obras públicas que repercutan negativamente de manera significativa en el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera

La aprobación de ésta resolución es la prueba más evidente de que en éste aspecto los sistemas de control, por su propia culpa, por defectos normativos, o, probablemente, por ambas razones, han fallado.

También se da el caso en servicios públicos, aunque en estos casos el cierre de los mismos suele ser muy impopular. Cuando se iniciaron los recortes presupuestarios como consecuencia de la crisis, frecuentaban las noticias de la oposición de los vecinos, por ejemplo, al cierre de un servicio nocturno de urgencias médicas, aunque sólo atendiera un par de pacientes cada noche. En este caso el problema no era que fuese un servicio prestado de forma anti económica, sino que se trataba de mantener "servicios públicos de calidad".

Lo más probable es que el problema tenga su origen en que, desde el exclusivo punto de vista económico, jamás se debería abierto ese ambulatorio, al menos por la noche, puesto que el estudio de necesidad, o no existía o dejaba mucho que desear. Lo más probable es que fuera la típica obra a inaugurar con finalidad sólo electoral, en vez de valorar si no resultaba más económico y eficiente, garantizar un buen transporte sanitario al paciente, para desplazarlo con facilidad a un centro sanitario diferente.

No es un problema exclusivamente español. Alemania, por ejemplo, tiene también supuestos flagrantes de obras públicas ruinosas y de gran sobreprecio, como la Filarmónica de Hamburgo o el nuevo presupuesto de Berlín.

Volvamos a las preguntas, ¿por quién?, y ¿cómo? se ha de efectuar el control previo de eficacia.

Es evidente que en la configuración actual de la función interventora sólo cabe el control de legalidad. Pero si ya hemos visto los problemas que se pueden llegar a plantear, cuando hablamos de control de legalidad, los de oportunidad se podrían, como mínimo elevar al cuadrado. El control *a posteriori*, interno o externo, podrá decir si ha sido eficaz o ineficaz, eficiente o ineficiente, pero no ir más allá, puesto que la ineficacia e ineficiencia quedan al margen de la responsabilidad contable.

Además para muchos de los principales análisis de proyectos se requiere un conocimiento multidisciplinar, del que carecen los órganos de control, e incluso las propias administraciones, empezando por la local.

Aquí creemos que el único control realmente efectivo es el social, una sociedad informada y exigente con el empleo de su dinero, que rechace al gobernante megalómano. En todo caso se podría plantear la necesidad de someter a votación, en los parlamentos o plenos, previa evaluación coste-beneficio, determinados proyectos que impliquen un importante gasto económico, pero, creemos que poco más.

Otra sería la que el Defensor del Pueblo, anunció en el Congreso de los Diputados al presentar su informe anual de 2010. Dio cuenta a la Cámara que, había solicitado al Ministerio de Justicia que estudiase "con toda seriedad y rigor" la inclusión del despilfarro público como delito en el Código Penal.

Hasta ahora no existen noticias acerca del posible avance en ésta dirección. No obstante tiene un límite propio del Derecho penal, muchos despilfarros no son dolosos, son errores, pero podría ayudar como elemento disuasorio, aunque las dificultades de definición del tipo son evidentes.

II CUESTIONES REFERIDAS BÁSICAMENTE A LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

Primera ¿Es conveniente mantener la situación actual de la responsabilidad contable como categoría separada de la general de los funcionarios?

Mantener lo que tenemos, con sus problemas y ventajas, ¿se puede considerar como una buena opción?. Desde nuestro punto de vista no, pero la respuesta no es simple,

En el derecho comparado, como hemos dicho anteriormente, ésta distinción es propia del modelo latino y no existe ni en los países anglosajones ni en los centroeuropeos.

Mantener la situación actual, también implica mantener la doble regulación, responsabilidad administrativa-contable, que contienen las leyes de procedimiento administrativo y presupuestarias, sin olvidarnos de las competencias de la jurisdicción penal.¹⁰⁵⁸ ¿Es esto necesario?, ¿Es esto justo?¹⁰⁵⁹

Desde nuestro punto de vista no. Es evidente, que en el contexto actual de una sociedad exigente, suprimir la responsabilidad contable puede resultar impopular, pero no vemos el sentido a mantener una institución, que se encuentra subsumida en otra más amplia. Tal vez el problema de raíz para no eliminar la responsabilidad contable viene dado por la muy escasa utilidad que en la realidad cotidiana tiene la responsabilidad administrativa de los servidores públicos.

En el trabajo citado de Gabriel Doménech Pascual, se pone de manifiesto la muy defectuosa vida de la responsabilidad administrativa. Es evidente que estamos ante una institución que, en la práctica, no funciona, pero, ¿por qué hemos de mantener uno de nuestros modos habituales de funcionamiento jurídico?: cuando una institución general

¹⁰⁵⁸ Casana Merino lo denomina barullo de procedimientos. Casana Merino, Fernando. “Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa”. Revista española de derecho financiero, 2003, N°119, p. 461.

¹⁰⁵⁹ Aunque no eran demasiadas, si hay alguna opinión que considera necesario el replanteamiento del régimen de responsabilidades. Blasco Lang, en 1985 decía que era *necesario redefinir el sistema de responsabilidades sobre la base de unos criterios realistas que permitan su aplicación práctica. En este sentido se señala la importancia que la responsabilidad disciplinaria puede tener para sancionar conductas negligentes y no profesionales.* Vide Blasco Lang, José Juan. El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno. Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios, pág. 89

no funciona, en vez de modificarla para hacerla eficiente, se crea una nueva especial, abandonando a su suerte la institución general.

Centrándonos en el interventor, la primera pregunta es: ¿ existen razones de justicia material que aconsejen establecer un régimen de responsabilidad a diferencia del que afecta al resto de funcionarios públicos?.

A nuestro juicio, la respuesta es un rotundo no. El interventor, y en concreto el local, no tiene un régimen de garantías en el ejercicio de su función, ni en el resto de elementos definidores de su estatus, que permitan sustentar una radical diferencia en el trato. No se da la estricta separación ordenador contable del derecho francés, ni el ámbito objetivo restringido de la responsabilidad contable del derecho italiano.

Por otra parte, el actual sistema dual de responsabilidad administrativa, no ayuda a que los servidores públicos sientan el control como algo que afecta a la organización en su conjunto, puesto que ya existen para afrontar las responsabilidades unos responsables especiales que son los que pueden afrontar una responsabilidad contable y ya se cuidaran de poner los medios para eludirla. Es una de las razones por las que se siente lejano el control. Esta regulación separada, inexistente, como hemos visto en otros países, debería tender a la desaparición, en un sistema de control como el diseñado por el informe COSO, con el control como algo asumido por la organización en su conjunto, lo que, desde un punto de vista estrictamente práctico, se dificulta con una doble regulación, por ello creemos conveniente una reorientación.

Creemos que una buena forma de hacer funcionar la responsabilidad administrativa sería que, bien por sí mismo, bien a través de la Fiscalía del propio Tribunal de Cuentas, otorgar una legitimación activa al Tribunal de Cuentas y restantes Órganos de control externos de las Comunidades Autónomas, para que puedan ejercer la acción de responsabilidad frente a los posibles responsables, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional contencioso administrativa, cuando, en sus informes de fiscalización, observen posibles supuestos incursos en dicha responsabilidad.

Si se consigue que la responsabilidad administrativa general, ex artículo 145 LRJPAC (actual artículo 36 LRJSP), sea eficaz, no hay razón para temer una merma de la seguridad que actualmente tienen los fondos públicos, y tal vez, al contrario, en la medida que se extienda más entre los servidores públicos la sensación de exigencia de responsabilidades, se puede esperar que su actuación sea prudente y acorde a la ley.

La situación que tenemos hoy en día en España, propia del sistema latino, con una responsabilidad específica para el ámbito subjetivo previsto en el artículo 15 de la LOTCu, podría mejorarse con un completo deslinde, por vía simplemente legal, de las competencias del Tribunal de Cuentas, que corrija, también la desafortunada redacción del primer párrafo del artículo 38 de la LOTCu, aunque, como hemos visto ya ha sido acotado por la jurisprudencia y legislación posterior, pero no con categoría de orgánica. No obstante, si la redacción no es correcta, debe corregirse.

En mi opinión, se debería limitar la LOTCu, a lo que es estrictamente requerimiento constitucional, y afrontar una reforma, con una ley ordinaria, de la responsabilidad contable, si es que esta debe mantenerse, que creemos que si, pero como disciplinaria.

Segunda ¿Se debe mantener la responsabilidad contable como una subespecie de la civil?

Antes de entrar en materia, y para responder a la pregunta nos adelantamos a lo que acabamos de decir y completaremos en la siguiente conclusión, desde nuestro punto de vista, la responsabilidad contable se debería transformar en disciplinaria.

Un argumento para dejar de considerarla como una subespecie de la civil deriva de los problemas de justicia material que implica la trasposición, en bloque, de los principios de la responsabilidad civil a la responsabilidad contable. La tendencia jurisprudencial a la objetivización de la responsabilidad, influida por la responsabilidad patrimonial de la administración y la de las compañías aseguradoras, cuando se aplica a la responsabilidad contable produce, en nuestra opinión, resultados injustos.

Esta observación se hace teniendo en cuenta la interpretación hecha por la jurisprudencia del Tribunal de Cuentas, no de la dicción literal de los textos legales, LOTCu, LFTCu y LGP, que puede ser razonable, sino de principios que pueden ser correctos en el ámbito en el que se han formulado, la jurisdicción civil, pero que su extensión a otros supuestos, como la responsabilidad contable, puede resultar injusta.

Estamos hablando por ejemplo de la inversión de la carga de la prueba. Otro tanto, creemos que se puede afirmar del principio de agotamiento de la diligencia. Ya hemos expuesto anteriormente nuestra opinión sobre su exigencia a las autoridades locales. Respecto del interventor también hemos apuntado los problemas jurídicos que plantea,

puesto que los artículos 154 de la LGP y el 15 del RD 2188/95, obligan al interventor que los reparos sean motivados legalmente, no en base a otras circunstancias,

y nos planteábamos dos preguntas, ¿cuál ha de ser la diligencia del interventor?, ¿debe ir más allá, de lo estrictamente legal e introducir cuestiones de conveniencia o de oportunidad ? Por supuesto que no, la diligencia se agota en cumplimiento de la ley.

Ahora miremos el problema, no desde la exigibilidad o no al interventor de una determinada conducta, sino desde sus funciones, ¿es el interventor competente para inmiscuirse, en el ejercicio de la función interventora, en aspectos ajenos a la estricta legalidad. ?

En nuestra opinión, no. Si bien el control interno tiene, como vimos, unos fines amplios, la función interventora tiene el objetivo único verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control.

Creemos evidente que, si está adoptado el sistema de fiscalización de requisitos básicos, el agotamiento de la diligencia del interventor se produce por la revisión de los elementos básicos, sin que pueda ir más allá, porque así lo ha acordado el Consejo de Ministros o el Pleno, por las razones que sólo a ellos compete, y que ni el interventor ni el Tribunal de Cuentas pueden sustituir en la decisión adoptada a quienes son competentes para ello.

Si la fiscalización es plena tampoco creemos que se pueda exigir ir más allá de lo establecido por la ley.

Tercera ¿Se debe mantener la responsabilidad contable como una responsabilidad reparadora?

Si se opta por el mantenimiento del actual estatus, se mantiene la consideración de reparadora a la responsabilidad contable. ¿Es esto conveniente e incluso justo ? Creemos que no.

No se trata de criticar la argumentación jurídica, que ya hemos tratado, tal y como se encuentra regulada en la actualidad, sino que consideramos inadecuado el hecho mismo en que se basa, el que es una responsabilidad destinada a reparar el mal causado. Veamos las razones.

La regulación de la responsabilidad contable actual, tiene más de treinta años. Es obvio que en todo este tiempo, los presupuestos públicos han crecido exponencialmente, pero las retribuciones de los servidores públicos lo han hecho de una forma mucho más limitada. Nos podemos encontrar con casos, como el analizado en el trabajo, en el que el Tribunal de Cuentas, en sentencia que después fue revocada por el Supremo, condena al interventor de un ayuntamiento a una responsabilidad contable de ocho millones de euros. Cabe preguntarnos qué sentido, no sólo estrictamente jurídico, sino de la justicia material tiene mantener la condición de reparadora de la responsabilidad contable, cuando, si un alcalde no puede cobrar más de 100.000€ al año, con una media temporal que suele ser dos mandatos como mucho, implica unos ingresos, en este caso, brutos, sin contar incrementos retributivos que quedaría compensados por los de los precios, de 800.000€ en total.

Tampoco un interventor que cobre lo máximo que puede cobrar un alcalde, (lo que no se da en todos los casos), en cuarenta años de servicios, la perspectiva es de obtención de unos ingresos, en las mismas condiciones que en caso anterior, de 4.000.000€ en total, a lo largo de toda su vida administrativa, la mitad de la responsabilidad exigida en la sentencia citada.

De entrada parece que el principio de proporcionalidad queda muy relegado. Otro ejemplo, también citado, es la sentencia por la que se cifran en setecientos cuarenta y siete mil setecientos diecisiete euros con setenta y ocho céntimos (747.717,78 €), los perjuicios ocasionados a los caudales públicos en la Corporación Municipal de Siero. Siero tiene poco más de 52.000 habitantes, y, por ello a su alcalde le corresponden con arreglo a la legislación de régimen local unas retribuciones máximas de 65.000€ anuales.

Ya no hablamos como antes, si es adecuado desde el punto de vista de la justicia material, o si es proporcionada una responsabilidad de casi trece veces lo retribuido en un año, sino que exactamente el mismo fallo, al alcalde, o al interventor de Madrid o Barcelona les puede suponer una cantidad, para unas retribuciones máximas de los alcaldes de 100.000€ un daño a compensar, con unas cantidades muy superiores, pues no existe en absoluto la misma proporcionalidad entre los importes de las nóminas, obras... y demás elementos que pueden originar responsabilidad contable, y las retribuciones percibidas en estos Ayuntamientos citados. Las retribuciones máximas, posibles, no llegan al doble, pero la responsabilidad contable, exactamente por el mismo

error, podría ser treinta y seis veces mayor, si atendemos al volumen de los presupuestos respectivos.¹⁰⁶⁰

La condición de responsabilidad reparadora, actualmente vigente, puede llevar a situaciones de injusticia material por el *quantum* indemnizatorio.

Ahora nos fijaremos en las premisas para su exigencia. Si consultamos las sucesivas Resoluciones de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, por la que se publican las cuantías de las indemnizaciones por muerte, lesiones permanentes e incapacidad temporal para valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, vemos que resulta mucho más barato matar con un automóvil o una moto que cometer errores en el ejercicio de funciones públicas que conlleven la condición de cuentadante.

No podemos olvidar que, efectos de cuantificar la responsabilidad patrimonial de la administración, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la misma que es la cúspide de la jurisdicción contable, sin considerarlo vinculante, aplica con frecuencia el citado baremo a los supuestos de valoración de daños corporales causados por la administración, aceptando su carácter orientativo y haciendo referencia en ocasiones a la analogía como criterio de interpretación que legitimaba esta postura.¹⁰⁶¹ En todo caso, una muerte por error médico no implica una responsabilidad patrimonial de la administración, ni de lejos de ocho millones de euros, como en el caso de la responsabilidad contable de un interventor antes citada. Nos volvemos a hacer la misma pregunta ¿Es conveniente e incluso justa esta desproporción? Volvemos a responder que creemos que no.

¹⁰⁶⁰ Son los casos más extremos, pero que aumentan. Por contra, Navas Vázquez señalaba en 2006 que el 50% de los supuestos que llegaban al Tribunal de Cuentas no excedían de 15.000€ Vide Navas Vázquez, Rafael. “Nueva aproximación a la jurisdicción contable” (Non nova, sed nove). Auditoría Pública, 2006, nº 40, p. 39

¹⁰⁶¹ La STS de 28 junio 1999 declara tener a la vista sistema legal de valoración para la fijación de la indemnización: «No puede negarse que la solución que propone la parte recurrente constituye una forma de objetivar la indemnización. Nuestra Sala, sin embargo ha tratado de aproximarse, en cuanto lo han permitido los datos de que se disponen en los expedientes y en los autos, a las soluciones que la legislación española tiene previsto para cuantificar las indemnizaciones por lesiones en algunos casos. Y así, por ejemplo, en la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, se contiene, a partir de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, que le dio esa denominación, un Anexo en el que se regula el Sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, regulación que es sumamente detallada.

Incluso respecto de los auditores de cuentas, la Comisión Europea emitió la Recomendación de la Comisión, de 5 de junio de 2008, sobre la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría, para eliminar su carácter reparador, por considerarlo inadecuado.¹⁰⁶² ¿Por qué no la responsabilidad contable?

Creemos, como ya hemos anticipado, que se debe considerar la responsabilidad contable como una responsabilidad disciplinaria, pues su régimen actual los errores, al ser la responsabilidad contable reparadora, depende en exclusiva, no del error del cuentadante, sino del daño ocasionado. No se trata de evitar toda posible responsabilidad patrimonial ni del interventor ni de los restantes sometidos a enjuiciamiento contable, pues como hemos dicho, la responsabilidad patrimonial debería quedar subsumida en la general de los funcionarios públicos.

Ya hemos referido como el Tribunal Supremo deja bien claro, en su sentencia de 21 de Enero de 2015. *Que no es el procedimiento de responsabilidad contable por alcance el ámbito adecuado para enjuiciar el no cumplimiento escrupuloso de la normativa sobre contratación pública*. No criticamos la interpretación que hace el Supremo, pero, ¿tiene sentido mantener un régimen de responsabilidad diferenciada, en el que no se enjuicia sólo la correcta o no actuación del cuentadante, sino si se conjugan el error y los elementos que dan lugar a la responsabilidad contable? Visto de otra manera, a *sensu contrario*, la conclusión ha de ser que el simple error malintencionado o no, sin quebranto económico, queda impune.

Para evitarlo la solución sería transformar la responsabilidad contable, de reparadora en disciplinaria, y que la competencia para su ejercicio, debería residir en el Tribunal de Cuentas y homólogos autonómicos, y fijarse en un porcentaje de las retribuciones percibidas. Cuando el interventor comete un error en la fiscalización, aunque no se traduzca en un daño valorable económicamente, de alguna manera debe responder. Esta solución existe en derecho comparado, es un sistema previsto en el artículo L131-7 del *Code des juridictions financières* francés. 1063

¹⁰⁶² Para Bascones uno de los criterios a tener en cuenta, podrían ser los honorarios. Bascones Ramos, Juan Miguel. “La responsabilidad civil de los auditores”. Auditoría Pública, 2010, nº 52, p. 60.

¹⁰⁶³ No son, en absoluto infrecuentes las condenas por la Court des Comptes central o regionales, las condenas, incluso por retraso en la rendición de cuentas. Como simple ejemplo, se puede consultar en <https://www.ccomptes.fr/content/.../BFJ201635anonymisé.pdf>

Las ventajas de transformar la responsabilidad contable en disciplinaria, a mi juicio sería doble, por un lado, serviría para la corrección de errores que no han tenido trascendencia en daños, pero que su no castigo puede generar una sensación de impunidad, incentivando a los gestores y controladores públicos al no cumplimiento de la ley, y lo más lógico sería también, que sí que tuviera trascendencia jurídica, y por otro que hubiera una proporción entre los ingresos percibidos por los responsables, y la enmienda de los daños generados.

Esta transformación, además podría suponer un importante avance en la mejora de la actual función jurisdiccional. Si sustituimos una concepción reparadora de la responsabilidad contable, por una disciplinaria, se resolverían una buena parte de los problemas que plantean la colisión de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas y el principio de unidad jurisdiccional.

Al dejar claramente sentado el Tribunal Supremo, que en ningún caso tiene el Tribunal de Cuentas una función revisora de actos administrativos, se llega a eliminar la capacidad de entrar a conocer la correcta aplicación del derecho por los cuentadantes, por el contrario, si se reconociera al Tribunal de Cuentas la capacidad de dictar directrices vinculantes para los interventores, de fiscalización de determinados actos administrativos, y se completa con la facultad sancionadora por los incumplimientos de dichas directrices, se podría asegurar un mejor cumplimiento de las normas y en consecuencia del control.

También serviría para, indirectamente, un refuerzo de la función fiscalizadora de los órganos de control externos. Hoy, la emisión de un informe fiscalizador desfavorable emitido por el Tribunal de Cuentas, no produce grandes consecuencias, siempre que no implique la iniciación del correspondiente procedimiento a efectos de una posible responsabilidad contable. Por lo tanto, si ocurre como hemos dicho antes, que no se produce un quebranto económico, la inadecuada aplicación del ordenamiento jurídico, aunque sea voluntaria, queda sin ningún tipo de castigo. Por contra si permitiera un informe de fiscalización con observaciones, la apertura de expedientes disciplinarios, como mínimo los órganos de control interno, se verían mucho más “estimulados” para una aplicación correcta de las normas, de cara a que los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas fuesen limpios.

Tampoco sería desdeñable la posible función de unificación de doctrina que podría implicar. Un supuesto especialmente significativo, es uno de los mayores “sectores de riesgo” en el campo de la actuación pública, el de la contratación, pero es perfectamente extensible a todos los demás.

A la hora de fiscalizar un contrato, un interventor, y si es local el problema se complica, pues no olvidemos que simultáneamente informa y fiscaliza, se enfrenta a normas que son interpretadas por diferentes juntas consultivas de contratación administrativa y tribunales de resolución de recursos contractuales, no siempre de forma coincidente. También existen diferentes criterios emitidos por la jurisdicción contencioso administrativa, que a veces llegan cuando la ley ya ha sido modificada, y, todo ello sin olvidarnos de los distintos órganos de la UE.

Lo mismo puede servir para subvenciones o cualquier otro tipo de procedimiento.

La vinculación de los interventores a las directrices de fiscalización del Tribunal de Cuentas daría lugar a una mayor seguridad jurídica, desde luego, para los órganos de control interno, pero esta mayor seguridad jurídica también ayuda a los órganos gestores a saber a qué atenerse, lo que no deja de ser una ayuda en la eficacia de la gestión.

Unas normas de fiscalización concretas emanadas por el Tribunal de Cuentas, y que pudieran dar lugar a sanciones si se incumplen por los órganos de control interno, y podrían ser también una importante ayuda en la lucha contra la corrupción. ¿Acaso no podrían ayudar a acotar los supuestos de aplicación del antes citado artículo 150 del TRLCSP? ¿Acaso no podrían aprobar unos criterios de fiscalización que evitasen la concentración de contratos menores en unos contratistas que, por este procedimiento acaban siendo adjudicatarios de sumas de importancia?

Estas normas podrían ayudar a reducir las lagunas dejadas por el legislador.

En esta competencia disciplinaria, también deberían quedar incardinadas sanciones por abuso en el reparo por el interventor o en la inobservancia de los mismos por los ordenadores de gastos y pagos.

Es cierto, que al igual que un alcalde, como hemos visto, puede hacer la vida casi imposible a un interventor, también un interventor puede dificultar en gran medida la vida municipal a base de reparos, aunque no estén bien fundamentados, y de aquí buena

parte del miedo a establecer un marco legal de real autonomía de los interventores locales.

Creo acertado el sistema establecido por la ley 27/2013. La nueva redacción que da al artículo 218- 2 del TRLRHL, atribuye al Presidente de la Entidad Local la posibilidad de *elevant su resolución al órgano de control competente por razón de la materia de la Administración que tenga atribuida la tutela financiera*. No volveremos a entrar en lo ya visto, pero es un buen sistema para evitar dificultades en el desenvolvimiento de la vida local por exceso de celo del interventor, o por inadecuada interpretación de las leyes. No sería tampoco contrario al principio de autonomía del controlador, si el abuso en la utilización del reparo por parte de los interventores, que fuese desautorizado con frecuencia por los órganos de tutela financiera competentes, pudiera ser objeto de responsabilidad disciplinaria por el Tribunal de Cuentas, o el correspondiente Tribunal autonómico.

Tampoco estaría de más, que se pudiera estudiar algún tipo de sanción para aquellos responsables de la gestión económica, que provocasen frecuentes reparos correctamente fundados por parte de los interventores por su insistencia en actuaciones no acordes al ordenamiento. La línea iniciada por la Ley de Transparencia y Buen Gobierno, de considerar como falta muy grave el no sometimiento a fiscalización previa de los actos en los que procede, podría ser completada en este sentido, incorporando, también como falta muy grave, éste supuesto, y tampoco sería absurdo residenciar la competencia sancionadora en el Tribunal de Cuentas o el Tribunal autonómico.

Creemos que esta podría ser una solución perfectamente viable para resolver posibles problemas derivados de la necesaria mejora del nivel de autonomía de los interventores locales, sin la cual difícilmente reforzaremos el control interno, así como algunos casos de persistencia en situaciones que bordean la ley por parte de los ordenadores de gastos y pagos.

Todo esto es muy sencillo de articular, modificando los artículos 176 y siguientes de la LGP, la inclusión de un artículo en la LOTCu y otro en el TRLHL.

Cuarta: ¿Se debe modificar o suprimir la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas?

Creemos que se debe modificar, en base a algunos de los rasgos anteriormente descritos, sobre todo si se llevara a cabo una transformación de la responsabilidad contable en disciplinaria, pero no suprimir.

Hoy en día se ha extendido en la sociedad española una desconfianza hacia las instituciones públicas, inexistente en el momento de redactar la vigente Constitución, lo que hace altamente improbable que no se cuestione la necesidad de la reforma del artículo 136, y probablemente en el sentido de reforzar las competencias actualmente atribuidas.¹⁰⁶⁴

Entre la doctrina es una idea muy extendida la necesidad de modificar la actual regulación de la responsabilidad contable. También hemos visto como, casi treinta años después de la promulgación de la LOTCu, el Tribunal Supremo ha dictado recientemente diversas sentencias que suponen un importante acotamiento de las competencias posibles del Tribunal de Cuentas, pero es una cuestión completamente al margen del debate público.

Es evidente que, a pesar de la ratificación por el Tribunal Constitucional, la mención indirecta de la Constitución a la función jurisdiccional, y su desarrollo legislativo, continúa planteando problemas por su fricción con el principio de unidad jurisdiccional que se proclama en el artículo 117 de la CE.

En el contexto político actual, en el que se habla frecuentemente de modificación del redactado de la Constitución, por lo tanto, se puede plantear si sería conveniente abordar también una modificación de la regulación del control externo contenido en el artículo 136, máxime cuando se habla de manera genérica de reforzar los controles, aunque no se llegue realmente a abordar el cómo.

Estamos ante la cuestión nuclear del Tribunal de Cuentas, pero no obstante, por lo que hemos visto en los debates parlamentarios su necesidad es indiscutida, y en el

¹⁰⁶⁴ Esta desconfianza ha alcanzado también al Tribunal de Cuentas y es reconocida por la doctrina. Algunos autores hablan de importante descrédito. Vide Martínez Lago, Miguel Angel y García de la Mora, Leonardo. Lecciones de Derecho financiero y tributario, 5ª edición, Iustel, 2008, p. 256

constitucionalismo de todos los países de nuestro entorno, es una institución que se encuentra reconocida a nivel constitucional.

Tampoco nadie ha planteado su posible eliminación, sino que se trataría más bien de una reordenación de competencias. Esta reordenación en el ámbito parlamentario se ha centrado básicamente en propuestas de modificación de su función fiscalizadora, sin que apenas se haga mención a la jurisdiccional, al contrario de lo que ocurre en los debates doctrinales, que es el principal tema de discusión.

No se puede esconder la fricción existente entre el mantenimiento del principio de unidad jurisdiccional y la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, y que si se desea su mantenimiento, el constituyente debería ser más claro en la extensión, contenido y límites de dicha función, pues treinta y cuatro años después de la aprobación de la LOTCu, sigue planteando problemas, y si bien ya comienza a existir un *corpus* de doctrina jurisprudencial, este corpus no hace sino confirmar que la convivencia de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas con el principio de unidad jurisdiccional es difícil.

Pero en el caso de que se emprendiera una posible modificación del artículo 136, creo que una de las principales cuestiones que se plantearán, aunque por vía incidental, será el mantenimiento ó no de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas.

La cuestión es si, ¿es conveniente el mantenimiento de la función jurisdiccional, en un órgano ajeno al Poder Judicial y que no es una función revisora de actos administrativos? En nuestra opinión sí.

Una posible solución es la propuesta por Casana Merino.

A nuestro juicio, las actuaciones ante la jurisdicción contable deben quedar reducidas a la depuración de responsabilidades en los casos de especial gravedad: alcances y malversaciones. En ellos el bien jurídico lesionado normalmente estará protegido por el Código Penal, dando lugar a la incoación del proceso penal correspondiente. Si se apreciara la existencia de delito, la responsabilidad civil derivada del mismo será cuantificada por el TCu a través del correspondiente procedimiento de reintegro por alcance. En general, en todos los supuestos de responsabilidad penal -por malversación o por prevaricación- relacionada con fondos públicos, existirá una responsabilidad de tipo contable, pero no a la inversa. Los supuestos de alcance o

*de malversación en el ámbito contable, engloban una serie de conductas que no están castigadas penalmente.*¹⁰⁶⁵

Creemos que los problemas de constitucionalidad pueden quedar así orillados, centrar la función en la fijación de la responsabilidad civil derivada del delito y completar ésta función jurisdiccional con la sancionadora, ya aludida, respecto de los incumplimientos de la normativa que no den lugar a la producción de un daño al erario público y que hoy quedan impunes.

También queremos reiterar la posibilidad la posibilidad de dictar criterios de fiscalización vinculantes para los órganos de control interno y su sanción en caso de incumplimiento.

Tampoco debemos olvidar las sanciones por retraso o incumplimiento de la obligación de rendir cuentas.

Estas funciones disciplinarias, creemos que se podrían extender, sin ningún problema de constitucionalidad, a los órganos autonómicos de control externo.

Creo que estas modificaciones colocarían al Tribunal de Cuentas en primera línea de una mejora constante del control, ayudando a prevenir los fallos, pues permitiría que, ya en el momento de promulgarse cualquier norma anticiparse a los problemas de control, y dictar una norma vinculante de como efectuarlo, y llegado el caso modificarlas, porque el primer objetivo del control es evitar conductas no adecuadas, sancionarlas es sólo la consecuencia del fallo del control.

Ante una eventual reforma constitucional, además de lo anteriormente relatado, casi con seguridad, se plantearía una segunda cuestión, si ésta función jurisdiccional, en el caso de mantenerse, debe retenerla en exclusiva el Tribunal de Cuentas, o si, por el contrario, debe extenderse a los órganos autonómicos.

El asunto de la participación de los órganos de control externos en la función jurisdiccional, resulta muy probable que ante una modificación constitucional que afecte al Tribunal de Cuentas, se plantee, pues ya dos parlamentos autonómicos han

¹⁰⁶⁵ Casana Merino, Fernando. Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa. Revista española de derecho financiero, 2003, n° 119, p. 462.

aprobado leyes de creación de órganos de control externo con función jurisdiccional, leyes que han sido corregidas por el Tribunal Constitucional, como hemos visto, lógicamente en base a la redacción actual de la Constitución.

En la legislatura que concluyó en 2.015, la tendencia fue justamente la contraria. El Consejo de Ministros en octubre de 2012 aprobó una Comisión para la reforma de las Administraciones Públicas. La Comisión planteó la supresión de los órganos autonómicos de control externo y asunción plena de sus funciones por el Tribunal de Cuentas, con desconcentración territorial,¹⁰⁶⁶ a través de la creación de secciones territoriales en las Comunidades Autónomas.

Puesto que una tendencia previsible en la evolución constitucional, según todos los indicios, sería la transformación del estado autonómico en federal,¹⁰⁶⁷ parece normal que pueda llegar a plantearse que los Tribunales autonómicos repliquen las competencias que tenga atribuidas el Tribunal de Cuentas. En todo caso, sin una regulación muy clara, la posible extensión de la función jurisdiccional a los órganos de control externo autonómicos, puede plantear graves problemas jurídicos, empezando por la multiplicación de los órganos que ejercen jurisdicción al margen del poder judicial, y continuando por los tribunales competentes para conocer de los posibles recursos de casación frente a sus sentencias, el Tribunal Supremo o los respectivos Tribunales Superiores de Justicia, ya que habría que decidir si, en su caso, el Tribunal de Cuentas debe mantener el carácter preeminente respecto de los autonómicos, e incluso si tendría competencia sobre las administraciones autonómicas. Creo que todo esto obligaría a replantearse el mantenimiento de la configuración actual de la función jurisdiccional y reducirlo a los límites antes indicados, porque parece más fácil acotar la función jurisdiccional que modificar el principio de unidad jurisdiccional, pues una jurisdicción plena del Tribunal de Cuentas exigiría modificar su dependencia y selección de sus magistrados.

¹⁰⁶⁶ Se puede consultar en

http://www.seap.minhap.gob.es/dms/es/web/areas/reforma_aapp/medidas/CORA-Medidas-de-la-Subcomision-de-Duplicidades-Administrativas/CORAMedidas%20de%20la%20Subcomisi%C3%B3n%20de%20Duplicidades%20Administrativas.pdf

¹⁰⁶⁷ Vide Fernández Llera, Roberto. Reflexiones federalistas para un nuevo modelo de control externo. Auditoria Pública, 2015, n°65, p. 59-70.

Por contra la reconducción de la potestad jurisdiccional en el sentido antes indicado creemos que ayudaría, si el constituyente lo considerase apropiado, se pudiera extender sin tantas posibilidades de colisión con el principio de unidad jurisdiccional, a los órganos autonómicos de control externo

La otra opción, eliminar la función jurisdiccional, por contra permitiría convertir al Tribunal de Cuentas en una institución al servicio pleno y exclusivo del parlamento, sin perjuicio de salvaguardar su independencia.

Pero que una institución funcione en el Reino Unido no garantiza que funcione en España. Además el parlamento británico, de solidísimas raíces, tiene un funcionamiento muy distinto al español, empezando por su elección, sistema mayoritario en circunscripciones unipersonales. La aproximación a éste sistema requeriría unos cambios tan profundos que parece difícil que se aborden.

Más sencilla sería la adopción de un sistema de tipo alemán. Control externo dependiente del parlamento sin función jurisdiccional. Pero esta sencillez, tampoco implica mejorar lo que ya tenemos. El sistema alemán, como dijimos, carece de un órgano de control interno especializado, es la propia organización administrativa la encargada de establecer su control. Sin desdeñar en absoluto esta idea, pues insistimos que un elemento clave es que las organizaciones sientan el control como algo básico y propio creemos muy conveniente la especialización que aportan cuerpos de funcionarios experimentados en control y auditoría, por esos hemos insistido en que se debería tender a un control interno compartido, parte efectuado por la propia organización y parte por las intervenciones. Además la función jurisdiccional, especialmente en la forma que hemos descrito, puede ser muy eficaz, por lo que creemos que debe mantenerse.

BLIOGRAFIA

Adam Adam, Alfredo. Revista Contaduría y Administración. UNAM, No. 207, octubre-diciembre 2002.

Albaladejo, Manuel. Compendio de Derecho Civil. Librería Bosch. 1976.

Albiñana García-Quintana, Cesar. Naturaleza del control financiero en la Administración pública. Revista española de derecho financiero nº 36. 1982.

Algarra Paredes, Angel y Romera Jiménez, Oscar. Los nuevos retos del sector público local tras la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración. Revista española de control externo nº 49. 2015.

Alonso Carbajo, Félix. Extensión y límites de la jurisdicción contable en la Jurisprudencia. Revista española de control externo nº 45. 2013.

Alvarez Martín, Juan Antonio. La responsabilidad en la gestión de los fondos públicos. Ed. Bayer 2006.

Alvárez Miranda García, Ramón. Fiscalización del sector público local y rendición de cuentas. Revista española de control externo nº 23. 2006.

Altieri, Andrea La responsabilità amministrativa per danno erariale. . Ed. Giuffrè 2012

Alzola Martínez de Antoñaza, Aitor. Técnicas de auditoría pública. Auditoría Pública, nº12, 1997.

Apilluelo Latorre, Santiago. Control y responsabilidad. BCLE. 1985

Aragón Sánchez, Cristóbal. Control financiero, fiscalización, función interventora y auditoría (especial referencia a las Corporaciones Locales. Tribunal de Cuentas Crónica 1988-1989.

Aragón Sánchez, Cristobal. Clasificación básica del control de la actividad económico financiera de sector público. Tribunal de Cuentas Crónica 1996-1997.

Armet Coma, Lluís. Control externo del sector público. Revista española de control externo nº 16. 2004.

Arnal Suria, Salvador y Barril Dosset, Rafael. Manual de presupuestos y contabilidad de las corporaciones locales. El Consultor. 1982.

Arnal Suria, Salvador, Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Rubio de Urquía, José Ignacio y Arnal Suria, Salvador, Ed. 1,989 pag. 735 y ss.

Arnau Bernia, Vicente. Manual de presupuestos de las entidades locales.Ed.1991. Marcial Pons.

Arnedo Orbañanos, Miguel Angel. La integración del control de los fondos públicos en el contexto de la mundialización.

Aznar López, Manuel. La reforma administrativa y el Tribunal de Cuentas (A propósito de la efímera prehistoria de la Revista Española de Control Externo).Revista Española de Control Externo nº 43. 2013.

Aznar López, Manuel. La función de fiscalización del Tribunal de Cuentas: problemas hermenéuticos y cuestiones controvertidas. Revista española de Control externo. Nº 45 2013.

Bandres Moliné, Eduardo. La reforma de la legislación presupuestaria. Revista española de control externo nº 11. 2002.

Barcelona Llop, J., La acción de regreso en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, Civitas.Revista Española de Derecho Administrativo, n.º 105, 2000.

Barquero, Miguel. El control interno en trabajos de fiscalización. Auditoria Pública nº 47. 2009.

Barrenechea de Castro. El Tribunal de Cuentas ante el futuro: «En el XX aniversario de la Ley Orgánica». Revista Española de Control Externo Nº 12.

Barzelay Michael, The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue. University of California Press. 2001.

Báscones Ramos, Jose Miguel. La Responsabilidad Civil de los Interventores (I). Papeles de Trabajo nº 2. 2010

Báscones Ramos, Jose Miguel. La Responsabilidad Civil de los Interventores (II). Papeles de Trabajo nº 3. 2011

Bascones Ramos, Juan Miguel. La responsabilidad civil de los auditores. Auditoría Pública nº 52 (2010).

Bayón Mariné, Ignacio. Aprobación y control de los gastos públicos, Instituto de Estudios Fiscales.

Bayona de Perogordo, José y Soler Roch, M^a Teresa. Derecho Financiero. Vol.1. 1989

Benito Lopez, Bernardino y Hernandez Fernandez, Joaquín: “Los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia en la legislación de los Organos de control externo” Auditoría Pública, núm. 7, pág. 62.

Bernal Blay, Miguel Ángel El principio de objetividad en la contratación pública. Documentación administrativa Núm. 289, Gener 2011

Biglino Campos, Paloma. Parlamento y control de cuentas. Revista española de control externo. N^o4. 2000 n^o 7. 2001

Biosca López Francisco Javier. La apariencia de control en la administración local por los habilitados estatales. Auditoria Pública n^o 52. 2010

Blanque Avilés, José Manuel. El artículo 41 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Revista Española de Derecho Administrativo, n^o 53, 1987

Blasco Lang, José El control financiero y la auditoría pública en la nueva Ley General Presupuestaria. Revista Española de Control Externo. N^o 18. Septiembre 2004.

Blasco Lang, José Juan. El control de la actividad económico-financiera pública: Especial referencia al sistema de control interno. Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios.

Blasco Trasobares, Ramón. La administración municipal española. Ed. Librería General 1988.

Bohoyo Castañar, Francisco. El principio de legalidad financiera como presupuesto de validez del acto. Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

Bolufer Nieto, Ricardo. El control de la profesión de auditoría. Presupuesto y gasto público n^o 18. 1996.

Bonell Colmenero, Ramón. El Tribunal de Cuentas. Saberes. Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales. Volumen 4 Año 2006 Separata.

Bouvier, M. C. Esclassan, J-P Lassale. Finances publiques, 1996 Paris.

Brazier, Rodney. Ministers of the Crown. Clarendon, 1997.

Brusca, Isabel Treinta años de investigación en contabilidad y gestión pública en España.

Caamaño Alegre, José ¿Hasta qué punto conviene mantener una función interventora dependiente del Ministerio de Hacienda? Evolución reciente y análisis bajo un prisma de Gestión Pública. Auditoría Pública nº 38.

Cabello Rodríguez, Enrique. Sanciones procesales y enjuiciamiento contable. Algunas cuestiones entorno a las multas y otras sanciones impuestas en los procesos jurisdiccionales contables. Revista española de control externo nº 46. 2014

Canales Aliende, José Manuel. Algunas consideraciones sobre los nuevos retos de la modernización del control de las administraciones públicas contemporaneas. Auditoría Pública Nº 58. 2012.

Candela Talavero, Jose Enrique. El fraccionamiento del objeto de los contratos públicos y la fraudulenta utilización del contrato menor Auditoría Pública nº 53. 2011.

Casana Merino, Fernando. Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos: la concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable : la penal, la del tribunal de cuentas, y la contencioso-administrativa. Revista española de derecho financiero, nº 119. 2003.

Casana Merino, Fernando. La responsabilidad contable: Naturaleza jurídica y elementos que la integran. IEF. 2005.

Cassese , Sabino. Istituzioni di diritto amministrativo. 4ª Edición.

Castán Tobeñas, José. Derecho civil español, común y foral. v.IV. Derecho de obligaciones. Las particulares relaciones obligatorias. Editorial Reus. Madrid, 1977.

Castejón González, Jorge. Aproximación a la evaluación del Control Interno en las Auditorías Públicas sobre la Gestión Contractual. Auditoría Pública nº 57. 2012.

Cervera Notari, Manuel. La auditoria en las entidades Locales Revista de Hacienda Local nº 90.

Clemente, Giorgio. Las posibilidades de un control global de la gestión pública. Revista española de control externo. nº 6. 2000.

Cobrerros Mendazona, Edorta. La pertenencia unión europea y su repercusión en la responsabilidad administrativa patrimonial. Revista de Administración Pública. Nº 200. 2016.

Contín Trillo Figueroa, María y Luque Magaña, Miguel. El control financiero en el ámbito de la defensa. VVAA. La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Ed. Aranzadi 2013

Control interno: informe COSO. ECOE EDICIONES, 2003 traducción al español

Corona Martín, Rafael María. El control externo de las organizaciones públicas y privadas: analogías, diferencias e interacciones.). Revista Española de Control Externo nº 16. 2004

Cortell Giner, R.P: Supuestos de responsabilidad contable. Auditoría Pública nº 50 (2010), pág. 56.

Cortell Giner, Robert P. La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales. Revista española de control externo. nº 4. 2000.

Cortell Giner, Robert. Aspectos críticos de la responsabilidad contable. Auditoría Pública. Auditoría Pública nº 43 2007, pág. 55.

Cortell Giner, Robert. La responsabilidad contable y su enjuiciamiento: principios generales. Revista española de control externo. nº 4. 2000.

Cortell Giner, Robert. P. El concepto legal de subvención y las entidades privadas del sector público. Revista española de control externo nº 32. 2009.

Cortell Giner, Robert P. Los expedientes administrativos de responsabilidad contable. Auditoría Pública nº 19. 1999.

Cortell Giner, Robert. Propuestas de reforma en materia de responsabilidad contable. Auditoría Pública nº 58. 2012.

Cortijo Gallego, Virginia. Impacto de la Ley *Sarbanes-Oxley* en la regulación del sistema financiero español. Boletín económico del ICE, nº 2907. 2007.

Cossío Capdevila, Ana. La fiscalización de la encomienda de gestión como forma de autoorganización administrativa: poniendo límites a la huida del derecho administrativo en materia de contratación pública. Auditoría Pública nº 61.

Crespo Mora, M^a Carmen. Las obligaciones de medios y de resultado de los prestadores de servicios en el DCFR. InDret 2/2013. Revista para el análisis del derecho

Cubillo Rodríguez, Carlos: La jurisdicción del Tribunal de Cuentas, Ed. Comares 1999.

Cubillo Rodríguez, Carlos. La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público RECE n° 30. 2008.

Cubillo Rodríguez, Carlos. Comentario sobre la constitución, en el seno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), de un foro de Tribunales de Cuentas dotados de función jurisdiccional y fiscalía especializada. Revista española de control externo n° 51. 2013

Cubillo Rodríguez, Carlos. La diligencia exigible en la gestión de los caudales públicos. Seminarios 1994-1995. Tribunal de Cuentas, pág.

Cubillo Rodríguez, Carlos. La fiscalización en la Jurisprudencia. Revista española de control externo. N^a 45. Septiembre 2013

Cubillo Rodríguez, Carlos. Hacia una teoría general de la corrupción en la vida pública. Revista española de control externo n° 9. 2001

Cuervo-Arango Solaz, María José. María Esperanza Díaz Fernández, Clara Eugenia de la Fuente Ruiz, Rodrigo Núñez Muñáiz, Elsa Nieves Santos Hernández. Una visión práctica de la fiscalización externa de la contratación pública. Auditoría Pública n° 41. 2007.

D'Anjou González, Juan. VVAA. Nuevo Régimen Local, pág. 640. El Consultor. 2005.

De la Fuente y de la Calle, M^a José. Hacia una función consultiva del tribunal de Cuentas de España. Revista española de control externo n° 8. 2001.

De Ambrosis, Antonio. Los Sistemas de auditoría interna en la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española y de la Agenzia delle Estrate italiana. Crónica Tributaria N° 137/2010.

De la Oliva Santos, Andrés. Sobre la naturaleza jurisdiccional del Tribunal de Cuentas. Revista de Derecho Procesal. N° 2. 1985. Págs.339 y ss.

De la Vallina Velarde, J. L., Responsabilidad patrimonial de autoridades y funcionarios, Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, n.º 274-275, mayo-diciembre 1997, pág 348.

De Rovira Mola, Albert Manual de Derecho Presupuestario EAPC Ed. 1990

De Vega Blázquez, Pedro. El alcance y los límites legales de la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público en relación con el ejercicio de las funciones de control externo e interno de los fondos públicos. Revista española de control externo nº 30. 2008.

Debate Corporate Regulation, House of the Lords, celebrado el 20 de Marzo de 2002. Volume No. 632. Column 1363.

Delgado del Rincón, Luis E. A propósito del carácter jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Comentario a la STC 215/2000, de 18 de septiembre. Revista española de control externo nº 9. 2001.

Dentamaro, Margarida. Il danno ingiusto nel diritto pubblico, Milano 1996.

Derek Matthews A History of Auditing. Ed Taylor & Francis Group. Ed. 2006.

Diamond, Jack. The Role of Internal Audit in Government Financial Management: an international perspective. IMF working paper.

Díaz Morales, José. La Ley *Sarbanes-Oxley* y la auditoría. Partida Doble, nº 169. 2005

Díaz Zurro, Alicia. El control externo visto desde el control interno. Revista española de control interno, n.º 22, 2002.

Díaz Zurro, Alicia. Evolución del control de la actividad económico-financiera del sector público. Presupuesto y gasto público N° 35. 2004.

Díaz Zurro, Alicia. El control interno. Revista española de control externo nº 10. 2002

Dicey. Albert V. Introduction to the study of the Law of the Constitution. LibertyClassics edition 1915.

Díez Picazo Luis. La culpa en la responsabilidad civil extracontractual,. Estudios de responsabilidad civil en Homenaje al Profesor Roberto López Cabana, Ed. Dykinson, Madrid, 2001.

Doménech Pascual, Gabriel. ¿Deberían las autoridades y los empleados públicos responder civilmente por los daños causados en el ejercicio de sus cargos? Revista de Administración Pública núm. 180, Madrid, 2009.

Doménech Pascual, Gabriel. La valoración de las ofertas en el derecho de los contratos públicos. Revista general de derecho administrativo nº 30. 2012.. Iustel.

Doménech Pascual, Gabriel. Por qué la Administración nunca ejerce la acción de regreso contra el personal a su servicio.

Domínguez Alonso, Manuel. Presupuestos, contabilización y fiscalización en las corporaciones locales IEAL ed. 1983.

Dunleavy, Patrick, Christopher Gilson, Simon Bastow and Jane Tinkler (2009): The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the risk landscape in UK public policy. URN 09/1423. The Risk and Regulation Advisory Council, London, UK

Duverger, Maurice. Instituciones políticas y Derecho constitucional. Ed.Ariel. 1970

Engels, Dieter. El Tribunal de Cuentas Federal Alemán y los Tribunales de Cuentas de los Laender: Relaciones. Revista Española de Control Externo nº 12 Tomo II. 2002

ed, Ed. Tirant lo Blanch,. 2011, pág. 24.

Escuin Palop, Vicente. Comentarios a la Ley de expropiación forzosa. Ed. Civitas 1999

Esteban, Elisabeth y Philippe. El concepto de exceso de poder en el derecho administrativo francés: apología y decadencia de un mito jurídico-lingüístico. Revista de Llengua i Dret, núm. 47, 2007.EAPC.

Estrada Gonzalez, Elena Maria; Cortes Sanchez, Rafael. El control interno de la actividad economico-financiera de las entidades locales. Presupuesto y Gasto Público nº 18. 1996.

Fabre, Francis J. Les grands arrêts de la jurisprudence financière. Dalloz 1995.

Fanlo Lora, Antonio. Relaciones del tribunal de cuentas con las Cortes Generales: la comisión mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas.

Fanlo Lora. El Tribunal de Cuentas y las Corporaciones Locales. INAP. 1986.

Fernandez Ajenjo, Jose Antonio. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Nº 13, Sección Colaboraciones, Quincena del 15 al 29 Jul. 2005, Ref. 2179/2005, pág. 2179, tomo 2, Editorial El Consultor de los Ayuntamientos.

Fernández Ajenjo, José Antonio. El control interno y el control externo en la lucha contra la corrupción: su nuevo papel en el entorno de la gobernanza y la accountability. Cuenta con IGAE nº 27. 2011

Fernández Díaz, Andrés. ¿Puede hablarse de una economía del control? Revista española de control externo nº 1. 1999

Fernández García, José Francisco. La responsabilidad contable: el reintegro por alcance. Revista de Administración Pública, núm. 192, Madrid, septiembre-diciembre (2013), pág.341.

Fernández García, José Francisco. La responsabilidad contable: el reintegro por alcance. Revista de Administración Pública, núm. 192, Madrid, septiembre-diciembre (2013), pág.341.

Fernández Llera, Robert. Transparencia y rendición de cuentas tras la supuesta racionalización. Presupuesto y gasto público. Nº 85. 2015.

Fernández Llera, Roberto. Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Presupuesto y Gasto Público nº 57. 2009.

Fernández Llera, Roberto. Fiscalización de la gestión pública en los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas. Presupuesto y Gasto Público 57/2009.

Fernández Llera, Roberto. Nuevas demandas de control a los Órganos de Control Externo en la función de supervisión. Auditoría Pública nº 53 .2011.

Fernández Pirla, José María y Sala Sánchez, Pascual. El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy. Servicio de Publicaciones del Tribunal de España, Madrid, 1987, p. 11.

Fernández Pirla, José María. “Evolución histórica del Tribunal de Cuentas de España”, en Jurisdicción Patrimonial. Revista de la Dirección de Responsabilidad Patrimonial de la Contraloría General de la República, año II, Nº2, Panamá, 1998, p. 16.

Fernández Rodríguez, Carmen. Perspectivas de futuro ante las últimas iniciativas legislativas reguladoras de las obligaciones informativas y de rendición de cuentas en el sector público. REDA. Nº 182. 2015.

Fernández Torres, Juan Ramón. La justificación del empleo dado a las subvenciones. VVAA Comentarios a la Ley General de Subvenciones. Civitas, 2005.

Fernández-Victorio de la Fuente, Francisco. La fiscalización del Presupuesto de la Administración del Estado y de sus modificaciones. . Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios.

Fernández-Victorio y Camps, Servando. El control externo de la actividad financiera de la administración pública. Ministerio de Hacienda. 1977.

Ferran Dilla, Jorge y Cabello Rodriguez, M^a Luisa. La externalización del control económico-financiero en el ámbito local a la luz del reciente Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas. Revista Española de Control Externo. N° 33.

Ferreiro Lapatza . Op. Cit, pág.768.

Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de derecho financiero español : instituciones / José Juan Ferreiro Lapatza. 25^a Edición. Marcial Pons, 2006.

Ferreiro Lapatza, José Juan. Curso de derecho financiero español : instituciones / José Juan Ferreiro Lapatza. 25^a Edición. Marcial Pons, 2006.

Ferret i Jacas, Marti. Les tendències actuals i les perspectives del règim de personal de l'administració pública. Ponències del seminari de dret local. Ajuntament de Barcelona. 1988.

Ferret Jacas, Joaquim. Cuerpos generales, cuerpos especiales en el momento presente. Una vieja polémica. Revista catalana de dret públic, n° 45. 2012.

Fidalgo Pérez, Domingo. Presente y futuro de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre las Corporaciones Locales. Revista española de control externo. N°1. 1999.

Fidalgo Pérez, Domingo. Presente y futuro de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre las corporaciones locales. . Revista española de control externo n° 1. 1999

Fonseca Luna, Oswaldo. Sistemas de control interno para organizaciones. IICO. 2012

Fortes García, Ana Isabel. La responsabilidad patrimonial de las autoridades y personal al servicio de las administraciones públicas. INAP. 2014

Fuentes Vega, Santiago Realidad y racionalidad en el control del sector publico, Instituto Nacional de Administración Pública. 1986.

Fuentes Vega, Santiago. El control interno. IEF. 1981

Fuentes Vega, Santiago. El Real Decreto 2188/95, de 28 de diciembre, de control interno a ejercer por la IGAE. Presupuesto y gasto público nº 18. 1996

Fueyo Bros, Manuel. Fortalecimiento de la función interventora y del control interno y externo. El Consultor de los Ayuntamientos, Nº 23, Sección Opinión / Colaboraciones, Quincena del 15 al 29 Dic. 2014, Ref. 2535/2014, pág. 2535, tomo 2, Editorial LA LEY

Fueyo Bros, Manuel. Criterios objetivos de adjudicación versus objetivos de los criterios de adjudicación

Galán Sánchez, Rosa María: El enjuiciamiento contable. El control de la gestión de fondos públicos por el Tribunal de Cuentas. Instituto de Estudios Fiscales, pág. 82.

Gámez Peláez. Isabel M^a. Áreas de aprovisionamiento en centros sanitarios públicos: adecuación a las recomendaciones del Informe COSO Auditoría Pública nº 56. 2012.

Gámez Peláez, Isabel M^a .Análisis comparativo de los sistemas de control interno y de calidad. Auditoría Pública nº 54. 2011.

Gámir Meade, Roberto. El Tribunal de Cuentas y el control de la contratación pública. Estudios sobre la Ley de contratos del sector público Fundación Democracia y Gobierno Local. Institución “Fernando el Católico”, pág. 503.

Gámir Meade, Roberto El Tribunal de Cuentas y el control de la contratación pública. Estudios sobre la Ley de contratos del sector público Fundación Democracia y Gobierno Local, pág. 500. Ed. 2009.

Garcés Sanagustín, Mario La eficacia de la auditoria pública. El seguimiento de recomendaciones. Partida Doble, núm. 180, pág. 94.

Garcés Sanagustín, Mario. El control económico financiero en el ámbito de la administración general del Estado. VVAA. La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Ed. Aranzadi 2013.

García Benau, M^a Antonia. El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España. Revista española de nº control externo 52. 2016.

García Crespo, Milagros. Una nota sobre la corrupción. Revista española de control externo. Nº40. 2012.

García de Enterría, Eduardo, Fernández, Tomás Ramón. Ed. Civitas Curso de Derecho Administrativo. 12^a Edición. Tomo II, págs. 371 a 399.

García de Enterría, Eduardo. Curso de Derecho Administrativo Tomo II. Ed. 1977, pág. 344.

García de Enterría, Eduardo. Curso de derecho Administrativo. 15ª edición. 2011, pág. 425.

García de Enterría, Eduardo. El problema jurídico de las sanciones administrativas, Revista Española de Derecho Administrativo, 1976, pp. 399 y ss...

García Mena, Ramón. Novedades de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en materia de fiscalización. Tribunal de Cuentas Crónica 1988-1989

García Muñoz, Julio y Alvarez Arderius, Luis. Controles informáticos para la fiscalización de la nomina Auditoría Pública. Nº 64. 2014

García Pelayo. Manuel. El «status» del Tribunal Constitucional, Revista Española de Derecho Constitucional, n.º 1, 1981.

García Sánchez, Isabel María M. «La nueva gestión pública: evolución y tendencias», en Presupuesto y Gasto Público, núm. 47, 2007.

Garri, Francesco, I giudizi innanzi alla Corte dei Conti. Responsabilità, conti, pensioni. Ed. Giuffrè 4ª edición. 2007.

Garrido Falla, Fernando. Régimen Jurídico y Procedimiento de las Administraciones Públicas. Ed. Civitas 2ª edición. 200, pág. 295.

Garrido Falla, Fernando. La constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del Estado Revista de Administración Pública Núm. 119.

Garrigues, Joaquín. Curso de Derecho Mercantil. Tomo 7ª Edición 1.976

Gascón y Marín, José. : Derecho Administrativo, 4ª ed., Madrid, 1929

Gerardi, Jean-Luc. Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics après «La» réforme. Gestion & Finances Publiques / Nº 11 - Novembre 2012,

Gimeno Feliu, José Mª. La Ley de Contratos del Sector Público: ¿una herramienta eficaz para garantizar la integridad? Revista española de Derecho Administrativo num. 147/2010.

Gisbert Iniesta, José Luis, El control de los ingresos públicos por el Tribunal de Cuentas: Un análisis de su previsible evolución. . Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios

Gómez Maldonado, Mario Alberto. Determinando la Auditoría Pública Auditoria Pública nº 51. 2010

Gómez Maldonado, Mario Alberto. Hacia la construcción de la auditoría pública. Auditoria Pública nº 47. 2009

Gómez Maldonado, Mario Alberto. Una auditoría pública convertida en ilusión. Auditoria Pública nº 53. 2011.

González Pérez, Jesús. Comentarios a la ley de la jurisdicción contencioso administrativa. 3ª. Edición. Ed. Civitas. Tomo II.

González Pérez, Jesús. Comentario a la Ley de Procedimiento Administrativo. Ed. Civitas 1977, pág.

González Pérez, Jesús y González Salinas, Pedro. Procedimiento administrativo local. El Consultor. 1993.

González Pérez, Jesús. La responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas. Ed. Civitas. 2006.

Gonzalez Pueyo Jesús, Arnal Suria Salvador, Comentarios al Texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales. Editorial El Consultor. Ed. 2.

González Rivas, Juan José. El recurso de casación contra las resoluciones dictadas por el Tribunal de Cuentas. Revista española de control externo nº 21. 2005.

Gonzalez Romera, Ana Mª. Control externo: auditoría privada versus fiscalización pública, o de por qué tardamos tanto los funcionarios en "hacer una auditoría" Auditoria Pública nº 53. 2011.

González Soler, Olayo Eduardo. El modelo español de control externo: algunas propuestas para su reforma. Presupuesto y Gasto Público nº 82. 2016.

González Soler, Olayo. Las actuaciones preparatorias de los procesos contables. . Revista española de control externo. Nª 45. Septiembre 2013.

González Tallón, José Miguel. ¿Puede la Auditoría realizarse al mismo tiempo que la gestión auditada y seguir siendo auditoría? La auditoría continua y el control financiero permanente. Auditoría Pública nº 54. 2011.

Gorordo Bilbao, José M^a. El control de las cuentas públicas. Ed. Thompson.

Grajal Caballero, Inmaculada. El control de la contratación de las administraciones públicas 1^a parte: control interno. Auditoría Pública nº 54. 2011.

Guaita Martorell, Aurelio. Control judicial y responsabilidad de la Administración. Comentarios a leyes políticas. Constitución Española, dirigidos por O. Alzaga, Vol. III, EDERSA, Madrid, 1985.

Guy Leclerc; W. David Moynagh; Jean - Pierre Boisclair; Hugh R. Hanson. Rendición de cuentas, informe de rendimiento, auditoría comprensiva - Una perspectiva integrada. 1996 CCAF-FCVI Inc, pág. 51.

Herrero de Egaña, Juan Manuel. La responsabilidad patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas. Revista para el Análisis del Derecho. Nº 4, 2004.

Herrero Suazo, Santiago. Papeles de Trabajo. Nº1.

Hirder, Jeremy. Buereaucratit criminal law. Criminalization: The Political Morality of the Criminal Law. Oxford University Press. 2014.

Huici Goñi, M^a del Puy. El Archivo de la Cámara de los Comptos Reales de Navarra. Estudios de historia moderna y contemporánea: homenaje a Federico Suarez Verdeguer, 1991.

Huergo Lora, Alejandro. El seguro de responsabilidad civil de las Administraciones Públicas. Indret. Working Paper nº: 150. 2003, pág. 14.

Jaldo Ruiz-Cabello, José Antonio. La determinación de la responsabilidad civil y contable por delito económico en el ámbito militar. Revista española de derecho militar. Nº 98. 2011.

Jimenez Rius, Pilar. El control de los fondos públicos. Civitas 2007.

Kelsen, Hans. Esencia y valor de la Democracia. Ed. Labor 1997.

Lacruz Berdejo. Jose Luis. Manual de Derecho Civil. Ed. Bosch. 1977, pág.577.

Larrainzar, Jesús. Democracia y función interventora. Revista de Hacienda Local nº 90. 2000.

Larne, M^a Pía. Intento de comparación entre los modelos alemán, francés y español de responsabilidad del estado: ¿existe una responsabilidad del legislador?

Lazo Vitoria, Ximena. El estatuto de los funcionarios locales con habilitación estatal y algunas reflexiones en torno al control interno económico-financiero en el ámbito local. Revista española de derecho administrativo.

Lazo Vitoria, Ximena. El modelo de control interno del gasto público estatal. Propuestas de cambio. Documento de trabajo 156/2010. Fundación Alternativas., pág. 24

Lazo Vitoria, Ximena. El control del gasto público estatal. Ed 2008.

Lazo Vitoria, Ximena. La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados. Instituto de Estudios Fiscales. Documento N° 29/07.

Lee Teck-Heang, Azham Md. Ali. The evolution of auditing: An analysis of the historical development. Journal of Modern Accounting and Auditing. December. 2008, Vol.4, No.12 (Serial No.43).

Levallois, Bernard. El Tribunal de Cuentas y las Cámaras Regionales de Cuentas. Revista española de control externo nº 9. 2001.

Longás Lafuente, Antonio. La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico Civitas. Revista española de derecho financiero., N° 85, 1995.

Longás Lafuente, Antonio. La convalidación de la omisión del acto de fiscalización previa o intervención crítica: régimen jurídico Civitas. Revista española de derecho financiero., N° 85, 1995.

López Díaz, Antonio. La responsabilidad contable derivada de la gestión de tributos. Revista Española de Derecho Financiero N°159. 2013.

López Díaz, Antonio. La responsabilidad contable subsidiaria: Elementos subjetivos y modulación de su alcance. Revista Española de Derecho Financiero N°158 Págs. 264.

López Díaz, Antonio. Responsabilidad administrativa y responsabilidad contable. Revista Española de Derecho Financiero 164, pág. 252.

López Díaz, Antonio. Alcance y otras conductas generadoras de responsabilidad contable. Revista Española de Derecho Financiero N° 168, pág. 249.

López Díaz, Antonio. Algunas cuestiones sobre la fiscalización externa de los entes públicos por los Órganos de control externo. Auditoria Pública n° 46. 2008.

López Hernández, Antonio M. Auditores, núm. 15, mayo 2011, pp. 22-24-27.

López Hernández, Antonio M. y Ortiz Rodríguez, Domingo. El control de la gestión económico-financiera de las administraciones públicas, en La ciencia de la contabilidad. Doctor Mario Pifarré Riera. Ed. Universidad de Barcelona, pág 501.

López Hernández, Antonio M^a. Normas profesionales de la INTOSAI: directrices de auditoría. Aplicación a la actividad fiscalizadora de los Órganos Institucionales de Control Externo Autonómicos. Auditoría Pública N° 61. 2013, págs 9 – 24.

López López, Juan Carlos. Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades. Revista española de control externo. N°4.

López López, Juan Carlos. Reflexiones sobre fiscalización de la contratación administrativa por el Tribunal de Cuentas. Seminarios 1985. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas. Servicio de Estudios

López López, Juan Carlos Aprobación y rendición de cuentas: problemas y responsabilidades. Revista española de control externo. N° 4

López Zurro, Alicia El presente y el futuro del control del gasto público en la Administración del Estado. Seminario sobre el control del gasto público en el ámbito del Ministerio de Defensa. Ed 2004 p 14.

Los Nuevos Conceptos del Control Interno: Informe COSO. Ediciones Díaz de Santos, 1997.

Losada González, Herminio. La responsabilidad contable. VVAA. La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Ed. Aranzadi 2013.

Macho Berroya, M^a Asunción. El Principio de subsidiariedad y homogeneización en el trabajo de fiscalización. Auditoría Pública n° 27. 2002.

Manuel Núñez Pérez, Manuel. Transparencia e instituciones de control. Auditoria Pública n° 49. 2009.

Mariluz de Urquijo, José María. El Tribunal Mayor y Audiencia Real de Cuentas de Buenos Aires. Revista Española de Control Externo. Nº 4. Enero 2000, pág 131.

Marín Seco, Juan Francisco. El Precio como Criterio de Adjudicación en los Concursos. Cuenta con IGAE n.º 7. 2003, págs. 11 y ss.

Marqués Carbó, Luis. El derecho local español. 1958.

Marqués Carbó, Luis. El Derecho Local español. Tomo II. 2ª parte. 1958.

Martín Fernández, Javier y Rodríguez Márquez, Jesús. Manual de Derecho financiero y tributario local. Marcial Pons, 2009.

Martín López, Jorge. A vueltas con la delimitación de las responsabilidades contables directas y subsidiarias. Civitas. Revista española de derecho financiero. Nº 115. 2002.

Martin Martin Paulino y Alvarez Bonald, Miguel. Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad. Tribunal de Cuentas Crónica 1992-1993.

Martin Martin, Paulino. Reflexiones sobre el Tribunal de Cuentas en el vigésimo quinto aniversario de la Constitución española de 1978. , Revista española de control externo Nº 15.

Martín Martín, Paulino y Álvarez Bonald, Miguel C., con la colaboración de los Directores Técnicos de sus respectivos Departamentos, Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez. Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad.

Martín Nájera, Santiago A. Consideraciones acerca de la función fiscalizadora de los Órganos de control externo a raíz de la Sentencia Nº 660/2011 de la Sección 3ª de la Audiencia Provincial de Málaga. Auditoría Pública nº 56. 2012.

Martín Nájera, Santiago Adolfo y Rodríguez Pérez, Rosario P. Desafíos en la fiscalización de la contratación pública. Efectos de la falta de transposición de las directivas de contratos Auditoría Pública nº 67. 2016.

Martin Retortillo , Lorenzo. Responsabilidad patrimonial de la Administración y jurisdicción. Revista de Administración Pública, nº 42, 1963.

Martin Queralt, Juan Op. Cit, pág. 763.

Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo;Tejerizo López, José M.; y Casado Ollero, Gabriel Curso de derecho financiero y tributario / Juan Martín Queralt Edición: 21a. P 768.

Martín Valero, Vicente. El lado oscuro del capitalismo: el caso Enron. Publicaciones Universidad de Alicante, 2012.

Martinez Arias, Antonio. La colaboración de los auditores de cuentas en la auditoría pública. Auditoría Pública nº 37. 2005.

Martínez de Lagrán, Arantza. De la extraordinaria problemática al fiscalizar la supresión de la paga de Navidad 2012. Auditoría Pública Nº 60. 2013.

Martínez Fernández, José Manuel. Publicado por El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Nº 17, Sección Actualidad, Quincena del 15 al 29 Sep. 2012.

Martinez Lago, Miguel Angel, Manual de derecho presupuestario. Ed Colex 1992. pag.353.

Martínez Lago, Miguel Ángel. El control parlamentario sobre el presupuesto público. Presupuesto y Gasto Público nº. 8. 2007.

Martínez Lago, Miguel Angel y García de la Mora, Leonardo. Lecciones de Derecho financiero y tributario, 5ª edición, 2008.

Martínez Manzano. Francisco. Hacia el control sustancial de la gestión. Reflexiones sobre Auditoría Operativa en el sector público. Un caso práctico. Auditoria Pública nº 48. 2009.

Martínez Martí, Gabriel. El régimen jurídico de contratación aplicable a las sociedades. Revista Valenciana de Economía y Hacienda Nº 3 – III/2001, pág 74

Martínez Pablo, María de la Hoz. Análisis de las repercusiones de la reforma local sobre la organización, competencias y servicios de las entidades locales.

Martinez Tapia, Ramón. El control interno de las Corporaciones Locales. Revista española de financiación y contabilidad. Nº 59 Pág. 569.

Martorell Zulueta, Purificación. Responsabilidad contable y tratamiento jurisprudencial de la responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles. Conexión y contraste con la responsabilidad de los administradores de fondos públicos. Revista española de control externo nº 41. 2012.

Mas Cladera, Pedro Antonio. Sobre las consecuencias de la no rendición de cuentas: comentarios a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2008. Revista española de control externo nº 30. 2008.

Mata i Remolins Lluís, Bertran i Baulies, Lluís, Llaràs i Marquès, Norbert. El control intern de la gestió econòmic financer de les entitats locals. DGAL. Generalitat de Catalunya.

Mata Remolins, Luis. El control limitado de los ingresos. Revista de Hacienda Local nº 30, pág 767.

Medina Guijarro, Javier y Pajares Giménez, José Antonio. La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su «propia jurisdicción» en la historia y en la Constitución Española. RECE nº 21, septiembre 2005.

Medina Guijarro, Javier. La independencia y la imparcialidad de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en España. Aniversario de la Constitución española de 1978. , Revista española de control externo Nº 15

Medina Guijarro, Javier. Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Revista Española de Control Externo. N.º 1.

Medina Gujarro, Javier. Código del Tribunal de Cuentas. Legislación y Jurisprudencia. Segunda Edición. 2008.

Medina Gujarro, Javier. Presente y futuro del enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas. Revista española de control externo. Nº 1. 1999.

Medina Guijarro, Javier y Pajares Giménez, José Antonio. La función de enjuiciamiento contable del Tribunal de Cuentas como su «propia jurisdicción» en la historia y en la Constitución Española. RECE nº 21, septiembre 2005.

Medina Guijarro, Javier. La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en relación con el principio de transparencia en la elaboración de los presupuestos de las entidades del Sector público. Revista española de control externo. N.º 25. 2007.

Medina Jáber, Rafael. Hacia un nuevo modelo de control de las finanzas públicas. Auditoria Pública nº 47. 2009.

Melián Hernández, José A. Relaciones y diferencias entre fiscalización y auditoría. Razones para una reforma de las normas de auditoría del sector público. Auditoría Pública nº 39.

Mendizábal Allende, Rafael. Función y esencia del Tribunal de Cuentas. Revista española de control externo. Nº 8. 2001.

Mendizábal Allende, Rafael de. El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública. Revista de administración pública, Nº 56, 1968.

Mendoza González, M^a de los Angeles. Breve estudio de entidades de control municipal en España, Francia, México, argentina, Colombia y estados unidos de Norteamérica. Letras jurídicas nº 17 2013.

Menéndez Menéndez, Aurelio Rodrigo Uría González Editorial. Curso de Derecho Mercantil. Civitas. Edición: 2007 Pág. 1009.

Menéndez Moreno, Alejandro. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Catedra, 10a Edición. Ed. Lex Nova.

Miaja Fol, Miguel. La hacienda pública en las constituciones españolas del siglo XIX. Presupuesto y gasto público nº 26. 2001.

Miaja Fol, Miguel. Las tendencias actuales en los sistemas de control interno de las organizaciones. Implicaciones para las Administraciones Públicas. Documentación Administrativa. Número 286-287.

Miaja Fol, Miguel. Responsabilidad y control de la actividad financiera de la administración. La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Ed. Aranzadi 2013.

Miguel Herrero, Rodrigo. La adjudicación en la nueva ley de contratos del sector público. Cuenta con IGAEnº 22. 2009.

Minguillón Roy, Antonio. La revisión de los controles generales en un entorno informatizado. Auditoría Pública nº 52. 2010.

Molas Ribalta, Pere. La Administración Real en la Corona de Aragon. Centralismo y autonomismo en los siglos XVI-XVII: homenaje al profesor Jesús Lalinde Abadía Seminario de Historia del Derecho Español Edicions Universitat Barcelona, 1989.

Monterroso Casado, Esther. La responsabilidad civil del abogado: criterios, supuestos y efectos. Saberes. Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales. Volumen 3 Año 2005. Separata.

Montesinos Julve, Vicente. Nuevos ámbitos de la fiscalización de las entidades públicas. Revista Española de Control Externo N° 4 Enero 2000.

Montesinos Julve, Vicente. El control económico en los niveles subcentrales de gobierno: especial consideración de las entidades locales” en Revista valenciana d’estudis autonòmics, 1997, n° 21 extraordinario.

Montesinos Julve Vicente. ¿Puede un nuevo concepto de rendición de cuentas contribuir a modernizar la gestión pública y mejorar la calidad ética de la democracia? Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. N° 103, 2013.

Montesinos Julve, Vicente. La normalización en la auditoría del sector público” en Revista Española de Financiación y Contabilidad n° 79.

Montesinos Julve Vicente. Transparencia y responsabilidad en el sector público: el papel de la información financiera en tiempos de crisis. Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. N° 87, 2009.

Montesinos Julve Vicente. ¿Qué tipo de Auditoría del Sector Público necesitamos los ciudadanos del siglo XXI?. Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. N° 72, 2005.

Montesquieu, Charles Louis de Secondat. El Espíritu de las Leyes (1748) México D.F., Editorial Porrúa, 1980.

Motolese , Luisa. La Corte dei Conti nel nuovo ordinamento contabile. Vita e pensiero 2007.

Morán Pérez, Miguel El Control interno en la administración del estado: análisis de atribuciones y de su proyección jurídica. Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

Morell Ocaña, Luis. Curso de Derecho administrativo. Ed. Aranzadi 1996.

Moreno Urbano, Juan M^a. El reforzamiento del control interno en la ley 27/2013 de racionalización y sostenibilidad de la administración local, en la Obra colectiva La Hacienda local ante la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración local. Dimensión económica-financiera de la Ley. CEMCI. 2015.

Morey Juan, Andrés. La función pública: necesidad de un análisis conceptual y de la revisión del sistema de libre designación. INAP. 2004.

Muñoz Alvarez, Ramón. Cánada. La experiencia reformadora de la fiscalización. Tribunal de Cuentas. Crónica 1987.

Muñoz Álvarez, Ramón. Fiscalización, control, auditoría. Reflexiones. Revista española de control externo N° 14. 2003.

Muñoz Garde, Luis. Problemas y retos del ejercicio del control desde la perspectiva de la Constitución española. Revista Española de Control Externo n° 16. 2004.

Muñoz Villarreal, Alberto. La responsabilidad civil del auditor. Partida Doble, núm. 225, 2010.

Muruzabal Lerga, Jesus. Apuntes sobre la fiscalización de los ingresos tributarios. Auditoría Pública n.º 15.

Muruzabal Lerga, Jesús. Auditoría pública, N°. 9, 1997, Pág. 73.

Navas Vázquez, Rafael. Alarma un sistema de control establecido por una ley orgánica del Control Externo. Auditoría Pública. N° 54. 2011.

Navas Vázquez, Rafael. Comentario General sobre Jurisprudencia Contable. Civitas Revista española de Derecho Financiero num.136/2007.

Navas Vázquez, Rafael. La posición institucional de los órganos de control externo: la necesidad de una orientación adecuada. Civitas. Revista española de derecho financiero. N° 130. 2006.

Navas Vázquez, Rafael. Nueva aproximación a la jurisdicción contable (Non nova, sed nove). Auditoría Pública n° 40. 2006.

Navas Vázquez., Rafael, Teré Pérez, Alejandro. Comentario General sobre Jurisprudencia Contable. Revista española de Derecho Financiero num.136.2007.

Navas Vázquez., Rafael, Teré Pérez, Alejandro. Comentario General sobre Jurisprudencia Contable. Revista española de Derecho Financiero num.137. 2008.

Navas Vázquez., Rafael, Teré Pérez, Alejandro. Comentario General sobre Jurisprudencia Contable. Revista española de Derecho Financiero num.142/ 2009.

Navas Vazquez, Rafael. La jurisdicción contable y la revisión de los actos administrativos. Auditoría Pública nº 52.

Naveira Naveira, Ana M^a. El funcionamiento de la Administración bajo un sistema de dirección por objetivos: una necesidad y un nuevo enfoque para los Órganos de Control. Revista Española de Control Externo n.º 49.

Nieto Alba, Ubaldo. Posmodernidad y vigencia de la Constitución, Revista española de control externo Nº 15.

Nieto de Alba, Ubaldo. Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales. Revista española de control externo nº 23. 2006.

Nieto de Alba, Ubaldo. Control del sector público: perspectivas de futuro. Revista española de control externo. Nº 1. 1999.

Nofuente G. Montoro, Manuel. Documentación. Crónica Tribunal de Cuentas 1987.

Noguera de la Muela, Belén. Revista de Administración Pública núm. 182, Madrid, mayo-agosto 2010.

Núñez Pérez, Manuel. La Declaración del Tribunal de Cuentas sobre la Cuenta General del Estado. Revista española de control externo nº 29. 2008.

Núñez Pérez, Manuel. Relaciones del control externo con el poder legislativo. Revista española de control externo nº 23. 2006.

Olivas Arroy, Miguel. Experiencia práctica de los órganos de control externo en la colaboración de firmas privadas en la auditoría del sector público: actividades contratadas y resultados de las mismas. Auditoría Pública nº 49. 2009.

Ordoki Urdazi, Luis M^a. La necesidad de una transformación radical de las Instituciones de Control Financiero Externo en España. Auditoría Pública nº 57. 2012.

Ordoki Urdazi, Luis. Contenido y alcance de la opinión de legalidad en los informes de fiscalización de los Órganos de Control Externo (Órganos de control externo). Auditoría Pública nº 54, 2011.

Ordoki Urdazi, Luis M^a. Responsabilidad contable directa por alcance de secretarios de ayuntamientos por el perjuicio causado a los fondos municipales por la actuación de un asesor económico externo. Auditoría Pública nº 46. 2008.

Orón Moratal, Germán .Controles del principio de estabilidad presupuestaria: de Derecho interno y control europeo. Encuentro de derecho financiero y tributario “desafíos de la hacienda pública española” (4.a parte) Estabilidad presupuestaria. Instituto de Estudios Fiscales DOC. n.o 18/2012

Orón Moratal, Germán . El control del equilibrio presupuestario en los distintos niveles de gobierno. Crónica presupuestaria 1/2013

Orón Moratal, Germán . El presupuestario en las Universidades públicas. Auditoría pública nº 10, 1997

Orón Moratal, Germán. Financiación autonómica, incumplimientos en materia de estabilidad presupuestaria, responsabilidades y eventual derivación. Revista Valenciana d'Estudis Autonòmics. Nº 61 2016

Ortega Bernardo, Julia. Reformas en la legislación de régimen local en Alemania en el contexto de la crisis económica. Cuadernos de Derecho Local núm. 28, febrero de 2012

Pajares Giménez, José Antonio. El diseño de las actuaciones previas en el ámbito de la armonización de la jurisdicción contable. Revista española de control externo. N.º 6. 2000.

Palao Taboada, Carlos. El control de la actividad financiera en un Estado democrático, en Tribunal de Cuentas,

Palao Taboada, Carlos. Derecho Financiero y Tributario. ED. 1987.

Parrado Díez, Salvador. Las elites de la administración estatal (1982-1991). Junta de Andalucía. 1996.

Parres García, Alejandro. Un modelo de control interno que induce al desarrollo del gerencialismo público: la experiencia de Canarias auditoría Pública nº 50 (2010) pp.33 – 46.

Pascual García, José Régimen jurídico del gasto público. Ed. BOE.2005 4ª edición

Pascual García, José Régimen jurídico del gasto público. Ed. BOE.2014 6ª edición

Pascual García, José. Fondos públicos y responsabilidad contable. Revista Española de Control Externo. N.º 2, pág. 174.

Pascual García, José. La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público. Presupuesto y Gasto Público 60/2010. pag 125.

Pérez Crespo, Bernardino y Valdivielso Cañas, Alberto. La Ley de Contratos del Sector Público. Novedades más relevantes. Revista española de control externo nº 27. 2007.

Pérez Luque, Antonio. La estructura de personal de las corporaciones locales. Ed. Comares. 1999.

Pérez Pérez, José Alberto. Perspectivas para un modelo de auditoría única en España. Experiencias recientes. Presupuesto y Gasto Público Nº 50 2008.

Pérez Tórtola, Ana Laría. Revista Española de Control Externo. Nº 37. Enero 2011. Presentación del artículo«La Constitución, la LOTC y su Ley de funcionamiento (reflexiones a propósito de la constitucionalidad de esta última norma y de su adecuación a laLey Orgánica 2/1982)», por Pascual Sala Sánchez (publicado en R. A. P., n.º 122, mayo-agosto 1990), pág. 102.

Pérez Tórtola, Ana M^a. Transparencia y Tribunal de Cuentas. La responsabilidad contable y la futura normativa de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Revista española de control externo nº 42. 2012.

Pérez Tórtola, Ana. Reforma de la legislación del Tribunal de Cuenta: enjuiciamiento. Revista Española de Control Externo. Nº 12. Septiembre 2002.

Philippe Roland. Compartiendo con la comunidad de EUROSAI una década de Presidencia belga del subcomité de INTOSAI sobre normas de control interno. Eurosai nº 17.

Piñeiro Hernáiz, Aránzazu. Consideraciones Generales sobre el conflicto constitucional de atribuciones y la problemática que suscita su ámbito subjetivo de aplicación: Un caso particular, el Tribunal de Cuentas. Revista española de control externo nº 46. 2014

Pleite Guadamillas, Francisco. VVAA Comentarios a la Ley de contratos del sector público. Ed. Bosch 2009.

Porras Gómez, Antonio-Martín. La pirámide de control: un modelo de control presupuestario integrado. Presupuesto y Gasto Público nº77. 2014.

Pozuelo Meño, Isabel. Las relaciones del poder legislativo y las instituciones de control externo. Auditoria Pública nº 49. 2009.

Prada Rodríguez, Alba, Herrero González, Elena. Reconocimiento extrajudicial de crédito. Auditoría Pública nº 66. 2015.

Publicación: Civitas Revista española de Derecho Financiero num.136/2007 parte Jurisprudencia.

Publicación: Civitas Revista española de Derecho Financiero num.136/2007 parte Jurisprudencia.

Puig Brutau Fundamentos de derecho Civil. Tomo II-2 1ª Edición.

Rafael María Corona Martín, Rafael M^a. La nueva Ley General Presupuestaria y el Tribunal de Cuentas, Revista española de control externo nº 18. 2004.

Rafael Navas Vázquez.

Ramallo Massanet, Juan. El control externo en las nuevas formas de colaboración público privada. Revista española de control externo nº 26. 2007.

Reglero Campos, L.F. (coord.) Tratado de Responsabilidad Civil. 4ª ed. Cizur Menor: Editorial Aranzadi, 2008.

Riera López Marta. Contratos menores: rasgos característicos, menciones especiales y consecuencias de un uso abusivo. Auditoria Pública Nº 61. 2013.

Roca Trias, E., en Derecho de daños. Textos y materiales, Roca Trias, E y Navarro Michel, M, 6ª.

Rodríguez Bereijo, Alvaro. Derecho financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución. Estudios sobre el proyecto de Constitución, Ed. CEC, Madrid, 1978.

Rodríguez Castaño, Antonio-Ramón. Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público. Revista española de control externo Nº 19. 2005.

Rodríguez Castaño, Antonio-Ramón. Los elementos integrantes del procedimiento del control del gasto público. Revista Española de Control Externo. N.º 19.

Rodríguez Jiménez , José Luis. El valor del control interno en las Universidades Públicas Españolas. Presupuesto y Gasto Público nº 55. 2009.

Ros Serra , David y Carbonell Vila, Tomás.VVAA. La Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Federació de Municipis de Catalunya. 1989.

Rosinyol i Vidal, Carles.: La responsabilidad contable y la gestión de los recursos públicos. Análisis de la doctrina del Tribunal de Cuentas. Editorial Civitas. 2ª. Edición. 1999.

Rubio Herrera, Enrique. El deber de independencia de los auditores según la nueva normativa. Revista española de control externo nº 52. 2016.

S. Herrero Suazo, «Eficacia jurídica de la fiscalización», Hacienda Pública, núm.31.

Sainz Ruiz, José Antonio. Algunas reflexiones sobre la jurisdicción contable. Revista española de control externo nº 21. 2005.

Sala Sanchez, Pascual Revista española de control Externo. Nº 37.

Sala Sánchez, Pascual. La jurisdicción contable. Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España. Revista española de control externo nº 21. 2005.

Salgado Pérez, CarlosLa fiscalización del sector público autonómico por el Tribunal de Cuentas. Revista española de control externo nº 8. 2001.

Sánchez Goyanes, En rique. Los actos urbanísticos exonerados del control municipal típico tras la Ley del suelo de 2008. Revista de estudios locales. Nº 115. 2008

Sánchez Morón, Miguel. Sobre la reforma administrativa italiana del periodo de transición, con especial referencia a la organización administrativa y al empleo público. Revista de Administración Pública Núm. 134. Mayo-agosto 1994.

Sánchez Revenga, Jaime. Manual de presupuestos y gestión financiera del Sector Público. Ed 2010.

Sánchez Sánchez, Luis Carlos. El impacto de la actividad fiscalizadora de las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos. Revista Española de Control Externo. Enero 2006 N.º 22

Sánchez Bernal, Javier. “La responsabilidad penal de la persona jurídica”, en Cuadernos del Tomás. Revista de Estudios del C.M. Tomás Luis de Victoria, nº 4, Salamanca, 2012.

Santacana Gómez, José M^a. La cultura del control interno. Papeles de trabajo. N^o2. 2010

Santamaría Pastor, Juan Alfonso. Las leyes orgánicas: notas en torno a su naturaleza y procedimiento de elaboración. Revista del Departamento de Derecho Político Núm. 4. Otoño 1979, págs 54 y 55.

Santiago Fuentes Vega Realidad y racionalidad en el control del sector publico, Instituto Nacional de Administracion Publica. 1986.

Santolaria Solano, Teresa número 2 Cuenta con IGAE

Santoro, Oellino. L'illecito contabile e la responsabilità amministrativa. Maggioli editore, 2010.

Saura Pacheco, Antonio. Tratado de presupuestos y contabilidad municipal. IEAL. 1944.

Sciascia, Michael. Manuale di diritto processuale contabile. 4^a Edizione. Ed. Giufre.

Sciascia, Michael. Diritto delle gestioni pubbliche: istituzioni di contabilità pubblica. Ed. Giufre 2007.

Serrano Pascual, Antonio. El empleo público en el Anteproyecto de Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración local: igualdad de oportunidades, mérito y capacidad, y corrupción. Cuadernos de Derecho Local. N^a 32. 2013.

Serrano Pascual, Antonio, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados N^o 24, Quincena 30 Dic. 2008 - 14 Ene. 2009, Ref.º4117/2008, pág. 4117, Tomo 3.

Serrera Contreras, Pedro Luis, Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tomo II, BOE, 1993.

Sesma Sánchez, Begoña. El control financiero de subvenciones públicas en la nueva Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. Auditoría Pública nº 35

Sesma Sánchez, Begoña El control financiero. VVAA. Comentarios a la Ley General de Subvenciones. Civitas 2005.

Sesma Sanchez, Begoña. Tribunal de cuentas de las comunidades europeas y tribunal de cuentas español: diferencias y relaciones. Presupuesto y gasto publico nº 18. 1996

Silva Urién, Isabel. del Barco Fernández-Molina, Jesús . Arellano Pardo, Pablo. La Ley General de Subvenciones: una aproximación a su alcance como legislación básica. Presupuesto y gasto público Nº 36. 2004.

Simón Acosta, Eugenio. Vázquez Rey Villanueva, Antonio. Curso de Derecho local. 2ª edición. Ed. Aranzadi.

Sola Fernandez .Tribunal de Cuentas. Asociación de Censores Letrados y Contables. Servicio de Estudios del Tribunal de Cuentas. Crónica.

Soler Roch, María Teresa. La ordenación de la Hacienda Pública estatal en el Título I de la Ley General Presupuestaria. Revista española de control externo, Vol. 6, Nº 18, 2004

Sosa Wagner, Francisco. Manual de derecho local. Ed Aranzadi. 1999.

Stderini, Franceso; Silveri, Angela. La responsabilità nella pubblica amministrazione Legislazione, dottrina, giurisprudenza. CEDAM, 1998.

Suárez Robledano , José Manuel. La rendición de cuentas como principio general del Derecho. Revista española de control externo. Nº 50.

Suárez Robledano, José Manuel. Presente y futuro de la Jurisdicción Contable. Revista española de control externo nº 45. 2013.

Teré Pérez, Alejandro. Comentario General sobre Jurisprudencia Contable. Civitas Revista española de Derecho Financiero num.136/2007.

Teré Pérez, Alejandro. El tratamiento de los incumplimientos normativos y de las responsabilidades en los informes de auditoría pública. Auditoria Pública nº 48. 2009

Tenore, Vito. La nuova Corte dei Conti. Responsabilità, pensioni, controlli. Giuffrè Editore, 2008.

Tenore, Vito.Le cinque responsabilita' del pubblico dipendente. Cosa&Come.

Toscas Santasmans, Eliseu. Las nuevas normas sobre los secretarios de ayuntamiento en España: un ejemplo de desregulación en la función pública. Revista de estudios locales. Nº 113. 2008.

Transparencia y función pública. Rojas Llanos, Noemí. Revista española de control externo nº 20. 2005.

Trullàs Flotats, Josep. La auditoría de las Haciendas Locales. Revista española de financiación y contabilidad. Nº 31.

Turu Santigosa, Inmaculada Organización del control interno. VVAA. La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades. Ed. Aranzadi 2013.

Uría, Rodrigo. Derecho Mercantil. Imprenta Aguirre. Ed. 1976, págs. 269 y 270.

Vacas García-Alós, Luis Boletín del Ministerio de Justicia. núms. 1622-1623-

Vacas García-Alós, Luis. La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la jurisprudencia. Ed. Reus. 2009.

Vacas García-Alós, Luis. La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional. Cuadernos de Derecho Público. Número 29.

Valero Escribano José Ignacio. La regularización de las facturas derivadas de contrataciones irregulares Revista Española de Control Externo n.º 50.

Valero Escribano, José Ignacio. La regularización de las facturas derivadas de contrataciones irregulares. Revista española de control externo. Nº 50.

Valle Torres , Jose Luis. Un sistema de fiscalización para las Entidades Locales El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Nº 18, Sección Colaboraciones, Quincena del 30 Sep. al 14 Oct. 2000.

Valles i Vives, Francesc. El control extern de la despesa pública. Configuració i garantia constitucional. EAPC.2003.

Vanegas Roa, Pilar. Los conflictos de la Responsabilidad Patrimonial de la Administración Pública por el funcionamiento del servicio público deportivo. Revista de Paz y Conflictos, Vol. 8, nº 2.

Vázquez Garranzo, Javier. Planificación y bases reguladoras de las subvenciones. Revista española de control externo nº 41. 2012.

Velarde Fuertes, Juan. La transparencia de las Leyes Generales Presupuestarias como elemento esencial para el control externo de los ingresos y gastos de la Administración Pública. Revista española de control externo nº 29. 2008.

Ver Martínez Muñoz, Yolanda, La comprobación de subvenciones públicas. REDF nº 150 pág. 489.

Vera-Fajardo Belinchón, Gonzalo. Auditoría operativa de los ingresos tributarios. Un mandato, una experiencia y un modelo.

Vicente Queralt, Rafael. Reflexiones sobre la función de control externo de la administración pública y la actividad judicial penal. Auditoría Pública. Nº 66. 2015.

Villanueva Rodríguez, Ulpiano. Notas sobre la responsabilidad contable. Auditoria Pública. Nº 55. 2011.

Vives Ruiz, Fernando. El derecho español en el siglo XX Vol.3: Derecho privado. 2003. Varios Autores Marcial Pons El Derecho Contable en el Siglo XX.

Vizán Ferro, Alfonso. El perjuicio de valores en la gestión recaudatoria de las haciendas locales. Revista de estudios de la vida local. Número 134.1974.

Von Wedel, Helda. Public Expenditure Control in Europe: Coordinating Audit Functions in the european union. VVAA. Edward Elgar Publishing.

Walker, David M. Revista internacional de auditoría gubernamental. El siglo XXI retos y oportunidades. Vol. 29 nº 3. 2002.

Yaben Peral, Miguel. El Deber de imparcialidad en el ejercicio de la función pública. Ed. Bosch. 2015.

Yepes Echevarria, Eduardo. El control de la auditoría de cuentas en España. Crónica 98-99. Asociación de Censores Letrados y Contables, Tribunal de Cuentas.

Zulueta Benito, Alvaro. Límite a las fórmulas de valoración del criterio precio. Auditoría Pública nº 67. 2016.

