

Vol. X

Septiembre 2008

N.º 30

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

ARTÍCULOS

- SITUACIÓN ACTUAL DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA EN EL SECTOR PÚBLICO Mike Hathorn
- LA RESPONSABILIDAD CONTABLE DERIVADA DE LOS CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO Carlos Cubillo Rodríguez
- LAS «ICTS», SU CONSTRUCCIÓN Y EXPLOTACIÓN A TRAVÉS DE CONSORCIOS CON PARTICIPACIÓN ESTATAL. RÉGIMEN PRESUPUESTARIO, DE CONTABILIDAD Y CONTROL Susana Casado Robledo
- 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 Pedro de Vega Blázquez
- 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 Pedro Antonio Mas Cladera

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- NOTA RELATIVA AL «ENCUENTRO SOBRE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN, VERIFICACIÓN DE LA CALIDAD DE AUDITORÍA», CELEBRADO EN CARTAGENA DE INDIAS (COLOMBIA) DEL 14 AL 17 DE OCTUBRE DE 2008 Ciriaco de Vicente Martín Miguel A. Sánchez del Águila Carmen de Vicente Martín Fernando García Calle Luis Santos Cuenca
- ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA ACTUALIZACIÓN DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LA CASACIÓN EN LA JURISDICCIÓN CONTABLE Paulino Martín Martín

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- SEGUNDO CUATRIMESTRE DEL AÑO 2008 Javier Medina Guijarro José Antonio Pajares Giménez

PUBLICACIONES



TRIBUNAL DE CUENTAS

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

VOL. X

Septiembre 2008

N.º 30

Tribunal de Cuentas
ISSN: 1.575-1333
Depósito Legal: M. 8.696-1999
Edita: Tribunal de Cuentas
Realización: DiScript, S. L.

Índice

	<u>Págs.</u>
<i>Presentación</i> , Juan Velarde Fuertes	5
Artículos	
• <i>Situación actual de la información financiera en el sector público</i> , Mike Hathorn	15
• <i>La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público</i> , Carlos Cubillo Rodríguez	31
• <i>Las «ICTS», su construcción y explotación a través de consorcios con participación estatal. Régimen presupuestario, de contabilidad y control</i> , Susana Casado Robledo	57
• <i>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</i> , Pedro de Vega Blázquez	75
• <i>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</i> , Pedro Antonio Mas Cladera	103
Documentación, Notas y Comunicaciones	
• <i>Nota relativa al «Encuentro sobre auditoría financiera y de gestión, Verificación de la calidad de auditoría», celebrado en Cartagena de Indias (Colombia) del 14 al 17 de octubre de 2008</i> , Ciriaco de Vicente Martín, Miguel A. Sánchez del Águila, Carmen de Vicente Martín, Fernando García Calle, Luis Santos Cuenca	121
• <i>Algunas consideraciones sobre la actualización del régimen jurídico de la casación en la jurisdicción contable</i> , Paulino Martín Martín	139
Legislación y Jurisprudencia	
• <i>Segundo cuatrimestre del año 2008</i> , Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez	147
Publicaciones	
• Andrés Fernández Díaz: <i>Un mundo poliédrico</i> . Ed. Delta. Publicaciones Universitarias, Las Rozas (Madrid), 2008, 282 págs. (Arturo Romero Salvador)	167
• VV.AA. Obra dirigida por Paloma Biglino y Juan F. Durán: <i>Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas</i> . Ed. Lex Nova, 2008 (Paulino Martín Martín)	170
• Alicia Martínez Pérez: <i>El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1934)</i> . Pamplona, Editorial Thomson-Aranzadi, 2008, 604 págs. (Pilar Jiménez Rius)	186
• <i>XVI Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público. Conferencias y Mesas redondas. Abril 2006</i> . IGAE, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 2007, 359 págs. (José Antonio Monzó Torrecillas)	190
• José Pascual García: <i>Régimen jurídico de las subvenciones públicas</i> . Ed. Boletín Oficial del Estado, 2008, 5ª ed., 676 págs. (Julián Máñez Vindel)	196

CONSEJO EDITORIAL

Ramón Álvarez de Miranda

Susana Casado Robledo

Rafael María Corona Martín

Andrés Fernández Díaz

Milagros García Crespo

Paulino Martín Martín

Javier Medina Guijarro

Vicente Montesinos Julve

Ana María Pérez Tórtola

Pascual Sala Sánchez

Juan Velarde Fuertes (Director)

José Pascual García (Secretario)

La correspondencia puede dirigirse a:

REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Tribunal de Cuentas

Padre Damián, 19

28036 Madrid - Fax: 91 457 29 92

Los originales deberán ajustarse a las normas que figuran al final de la Revista.

El importe de la suscripción anual (3 números), incluido I.V.A., será de 42 €. Al final de la Revista se incluye el Boletín de Suscripción.

Advertencia: Los originales recibidos en esta REVISTA son sometidos a la evaluación anónima de especialistas cualificados.

NOTA: *Ni el Consejo Editorial ni el Tribunal de Cuentas se hacen responsables de la opinión vertida por los autores de los artículos publicados en esta Revista.*

Presentación

Presentación del mundo poliédrico que presenta el control externo

Juan Velarde Fuertes

Director de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Quizá en este número 30 de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO queda claro como en ningún otro la amplitud de horizontes intelectuales que han de abordarse en relación con las cuestiones del control externo. Llegan desde aspectos relacionados, en más de un sentido, con la crisis económica mundial que nos golpea, a temas jurídicos fundamentales, bien desde la estructura del sector público, bien de la realidad de la auditoría financiera y de gestión en otros lugares, cuestión ésta que debe tenerse muy en cuenta para mejorar la propia.

El número se abre con un artículo de Mike Hathorn, presidente del IPSASB –el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la IFAC, o sea, de la Federación Internacional de Contables–, titulado «Situación actual de la información financiera en el sector público». Casi al comienzo señala, y en estos momentos es algo que se debe tener muy en cuenta, que «la reciente crisis crediticia hace pensar en la necesidad de que las Administraciones sean más responsables ante la sociedad y de que sean capaces de dar razón de la actividad del sector público y del resultado de su gestión financiera». Las recientes medidas adoptadas para que no se hunda el sector financiero, al asumir el sector público el saneamiento de los activos más comprometidos, exige claridad suma, porque «gracias a la transparencia en los informes financieros los políticos pueden implicar a los electores en el proceso democrático y generar confianza. Esta transparencia... también ayuda a prevenir la corrupción».

De ahí que muestre como ejemplo de lo que son informes de mala calidad los emitidos en Argentina, Grecia e Italia, situaciones que son el «espejo oscuro» que España debe tener siempre muy presente. También pone, como positivo, el caso de Nueva Zelanda, porque en este país los obstáculos políticos a la reforma no fueron tan importantes como en otros lugares por contar «con una serie de ventajas. En el momento en que se introdujeron las reformas de la gestión financiera, un único partido tenía la mayoría de los escaños en el Parlamento en un sistema político sin Senado, ni regiones, ni constitución escrita». En este trabajo se exponen, además, una serie de consideraciones sobre la evolución reciente a causa de la labor, en parte fundamental, del IPSASB a través de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP). Concretamente, el IPSASB dicta NICSP sobre la elaboración de informes según la contabilidad de devengo y según el principio de caja. Todo esto, en este artículo se muestra cómo tiene una dinámica muy grande de la que hay que estar pendiente. En el apartado de este artículo, «Convergencia de las NIIF» (Normas Internacionales de Información Financiera), aparece una información sobre esta dinámica del mayor interés: «Las actuales 26 NICSP de devengo se añadirán... y se armonizarán antes de la fecha objetivo de 31 de diciembre de 2010 con las normas internacionales de contabilidad y las NIIF aprobadas el 31 de diciembre de 2008.» Además considero especialmente valioso todo lo que se señala en este artículo sobre la marcha hacia una contabilidad de devengo, así como la referencia que hace a cómo las «consecuencias de los malos informes financieros» y de «la mala gestión financiera» son un claro freno al desarrollo económico.

El letrado de este Tribunal de Cuentas Carlos Cubillo Rodríguez es el autor del artículo «La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público». Se trata de un trabajo realmente exhaustivo sobre esta cuestión, cuyo gran centro son los requisitos de la responsabilidad contable en el caso de la contratación del sector público, cuyo análisis parte de esta afirmación: «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.» Su motivo central «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 con-

currir 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... Para que una conducta desarrollada con ocasión de una operación contractual pueda generar responsabilidad contable deberá seguir, por tanto, todos y cada uno de los requisitos que se contemplan en el artículo 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en relación con el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo. Estos requisitos han sido sistematizados por la Sala de Justicia Contable a través de una reiterada doctrina que arranca de su conocida Sentencia de 30 de junio de 1992 y que puede integrarse a efectos expositivos en los siguientes apartados: «a) Que la conducta enjuiciada indique gestión de caudales o efectos públicos... b) Que se haya producido una vulneración de normativa contable o presupuestaria... c) Que la conducta enjuiciada haya provocado un menoscabo del patrimonio público... d) Que la conducta sea dolosa o gravemente negligente... e) Que entre la conducta enjuiciada y el daño producido exista un nexo causal... f) Que los daños y perjuicios se deduzcan de las cuentas que deben rendir los que tienen a su cargo caudales o efectos públicos.»

En su conjunto se trata de un artículo que se convertirá en uno de obligada consulta. Presenta, además, una valiosa bibliografía sobre esta «responsabilidad de gestión y estrictamente reparatoria, lo que la convierte en compatible, por unos mismos hechos, con otras responsabilidades de índole sancionadora».

La autoridad intelectual de Susana Casado Robledo, subdirectora general de Programas Presupuestarios de Ciencia, Cultura y otras Políticas, resplandece en su artículo «Las ICTS, su construcción y explotación a través de consorcios con participación estatal. Régimen presupuestario, de contabilidad y control». La base se encuentra en el reto que se alza en España para lograr una clara mejoría en la competitividad a través de una mejoría de la productividad total de los factores gracias a un progreso importante en el mundo de la investigación y de la innovación. Las ICTS son las Infraestructuras Científicas y Tecnológicas Singulares que plantean interrogantes «en cuanto al régimen presupuestario de contabilidad y de control aplicable a los consorcios que se han constituido con dicha finalidad». Lo mayor de estas ICTS se deriva del Programa INGENIO 2010 y es resultado de un acuerdo entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Dicho esto, el Cuadro 1 muestra el censo de las ICTS existentes. Un cierto porcentaje que va desde las Bases antárticas Juan Carlos I y Gabriel de

Sevilla, a la Reserva Científica de Doñana o a los Observatorios Astronómicos, o no digamos nada el dedicado a la investigación humana durante los periodos Plioceno y Pleistoceno, tienen una influencia realmente remota –alguna siempre existe, aunque sea sobre las diversas ediciones del *Cantar del Mío Cid*– sobre nuestro desarrollo económico, pero eso difícilmente servirá para alcanzar el objetivo que se señala en este artículo como perseguido por las ICTS, o sea, el «favorecer la creación de un tejido de empresas de elevados conocimientos tecnológicos, competitivos en el mercado internacional, que les permita participar en procesos de implementación del proyecto», y desde luego escasamente en el objetivo de «promocionar el avance socio-económico en el entorno geográfico en el que se implantan, siendo un motor del desarrollo regional». Incluso puede suceder lo contrario. La Reserva Científica de Doñana tiene su completa justificación en tanto en cuanto la combinación medioambiental con los animales que allí viven constituye una realidad única para el progreso científico. Debe mantenerse, yo lo escribí hace mucho tiempo, porque es un lujo que España se puede, afortunadamente, permitir, análogo, por ejemplo, a conservar con mimo los incunables de la Biblioteca Nacional, pero eso no impulsa el desarrollo económico. Concretamente, Doñana frenó el desarrollo turístico de la costa de Huelva, el de la extensa Playa de Castilla, impidiendo, en bien de la ciencia pura, una invasión de edificios de todo tipo, concretamente impulsado desde el Ayuntamiento de Almonte. Era preciso hacerlo, pero con eso se frenaba precisamente ese «avance socio-económico» que se pretende conseguir «en el entorno geográfico en el que se implantan».

Afortunadamente la mayor parte de los consorcios de que se ocupa este artículo de Susana Casado tienen alguna, o mucha, implicación en posibles procesos de avance económico. La propuesta de que en este artículo se habla, que debería modificar la Disposición Adicional novena de la Ley General Presupuestaria, afortunadamente ya se ha incluido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009. Y es especialmente interesante, por lo diestro de la argumentación, la opinión de Susana Casado de que, tras su exposición, considera que queda habilitado el Tribunal de Cuentas «para fiscalizar los consorcios cualquiera que sea su composición», y que en caso de que se suscite «algún conflicto siempre podría llegarse a un acuerdo de la misma forma que se ha previsto, ante el vacío legal existente, para el ejercicio del control interno de este tipo de entidades».

Pedro de Vega Blázquez, subdirector jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social del Tribunal de Cuentas, inicia así su brillante ar-

título «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»: «El recurso a la contratación de los servicios de firmas privadas de auditoría para la realización de trabajos de control de la gestión económico-financiera en el ámbito del sector público es, desde hace ya largo tiempo, una realidad que no ha dejado de ser controvertida y que, en no pocas ocasiones, se ha manifestado en conflicto abierto con la legalidad vigente.» Lisa y llanamente: ¿cabe la externalización de la auditoría del sector público?

La aclaración de esta cuestión tan importante conduce a que Pedro de Vega plantee, sucesivamente, unas valiosas «consideraciones sobre el marco regulador de la contratación de expertos en el ámbito del ejercicio de la función fiscalizadora por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo» que se completan con unas «consideraciones sobre el marco regulador de la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público en el ámbito del ejercicio de las funciones de control interno», para concluir con unas «consideraciones finales sobre la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público por parte de los órganos públicos de control». Parece claro que «en el ámbito del control externo, cuyo ejercicio corresponde al Tribunal de Cuentas y a los OCEX, nuestro Derecho vigente contempla la posibilidad de recurrir, excepcionalmente, a la colaboración de expertos externos, comisionados para la realización de trabajos concretos de apoyo a la función fiscalizadora, pero no contempla la posibilidad de contratar los servicios de firmas auditoras para la realización de auditorías». No es eso lo que sucede en el control interno, donde, como existe una habilitación legal expresa, aunque con carácter subsidiario, contingente y extraordinario, este «recurso a la contratación con firmas de auditorías ha pasado a convertirse en práctica habitual y recurrente por parte de los órganos de control interno». La justificación basada en «las insuficiencias de medios» es criticada así por Pedro de Vega al sostener que ese argumento «no puede anteponerse en un Estado de Derecho a la legalidad vigente y menos aún en el caso de los órganos de control que... deben guardar respeto con escrupulosa y ejemplificadora transparencia a la ley, y más, si cabe, cuando, junto a la disposición del ejercicio mismo de sus funciones, entra en juego el manejo y gestión de fondos públicos».

El síndico mayor de la Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares, Pedro Antonio Mas Cladera, cierra este conjunto de brillantes e incitantes artículos con otro no menos brillante e incitante titulado «So-

bre 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», un problema, como señala al comienzo del artículo, que afecta sobre todo a las entidades de ámbito local, cuando, «por su cercanía al ciudadano y por la índole de servicios y actividades que desarrollan..., más necesaria se hace la transparencia y el conocimiento exacto de la gestión por parte del ciudadano y por la índole de servicios y actividades que desarrollan las entidades locales». De ahí la importancia de la crítica que Antonio Mas Cladera hace de la citada sentencia y que en resumen se sintetiza al partir de un «error en el enfoque inicial del tema (que) conduce, primero, a admitir el recurso y, luego, a la estimación parcial del mismo y la reducción de una multa, ya de por sí poco elevada inicialmente, hasta una cuantía realmente ridícula para los tiempos actuales». Queda en 60,10 euros. La posición, puesta de manifiesto en la sentencia, admitiendo el recurso y reduciendo la multa al estimar parcialmente la demanda, «no contribuye, ciertamente, a fortalecer la función fiscalizadora ejercida por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo, calificada por el mismo Tribunal Supremo como importante y trascendental, por cuanto la exigencia de rendición de cuentas queda muy debilitada si las facultades atribuidas a éstos para los casos de incumplimiento o falta de colaboración, además de poder ser objeto de recurso en vía contencioso-administrativa (contradiendo la literalidad de las normas que regulan la materia), únicamente pueden conllevar multas de tan escasa cuantía (a las que, según el Tribunal Supremo, se les ha de aplicar la dogmática y principios de la potestad sancionadora de la Administración en lugar de los previstos para las multas coercitivas)».

Pero si es preciso reiterar que es de extraordinario valor el de todos y cada uno de estos espléndidos artículos, otro tanto sucede con las notas. La primera de ellas es la colectiva del Consejero Ciriaco de Vicente, y de Miguel A. Sánchez del Águila, Carmen de Vicente Martín, Fernando García Calle y Luis Santos Cuenca, titulada «Nota relativa al “Encuentro sobre auditoría financiera y de gestión. Verificación de la calidad de la Auditoría”, celebrado en Cartagena de Indias (Colombia) del 14 al 17 de octubre de 2008». Acudieron 15 países iberoamericanos. La coordinación correspondió al Consejero Ciriaco de Vicente. En la nota se sintetizan las siete ponencias debatidas: «La calidad de la auditoría: aspectos que comprende», que se fundamentaba en las conclusiones del VII Congreso de EUROSAI, celebrado en Cracovia en junio de 2008; «El control de calidad de los trabajos de auditoría. Aspectos generales»; «El control de calidad de los trabajos de auditoría. Aplicación práctica en una auditoría de ges-

ción»; «El control de calidad de los trabajos de auditoría. Aplicación práctica en una auditoría financiera»; «El control de calidad en la utilización de herramientas informáticas para la gestión de auditoría»; «El control de calidad en las nuevas herramientas informáticas para interrogar bases de datos», y finalmente «La calidad de la auditoría desde la perspectiva de los informes. Especial referencia a las auditorías de gestión». Tras su lectura, creo que es lógico, por mi parte, considerar que sería de muchísimo interés la publicación íntegra, por parte del Tribunal de Cuentas, de estas ponencias en un libro, acompañadas de una especie de crónica final referida a los puntos esenciales de las comunicaciones que continúan entre los participantes. Un encuentro, pues, de éxito, que mucho interesa en el ámbito del control externo.

La otra nota es del Consejero Emérito y brillante jurista Paulino Martín Martín, titulada «Algunas consideraciones sobre la actualización del régimen jurídico de casación en la jurisdicción contable». Como señala Paulino Martín es preciso plantear esta cuestión «al estar –así parece– en estudio el nuevo régimen jurídico de la casación en el ámbito competencial del Tribunal Supremo. Y a tal efecto –añade– es bueno recordar la corriente doctrinal que mantiene que ante la imposibilidad de lograr la plenitud del ordenamiento jurídico positivo, unido a la necesidad de unificar los criterios de verificación de las leyes y principios que informan el ordenamiento jurídico que debe llevar a cabo el poder jurisdiccional, se encomienda esta misión a los Tribunales de Casación (en España, desde siempre, al Tribunal Supremo) para unificar la jurisprudencia».

Como en todos los números, y de la forma perfecta habitual, Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez ofrecen, en la sección de Legislación y Jurisprudencia, lo más relevante producido en el segundo cuatrimestre de 2008 «en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económico-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas y publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*».

Finalmente, en la bibliografía, se ofrecen la crítica que Arturo Romero Salvador hace del libro de Andrés Fernández Díaz, *Un mundo poliédrico*; la muy extensa y de muy alto valor que Paulino Martín Martín hace del libro de Paloma Biglino *et al.*, *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*; la de Pilar Jiménez Rius, del libro de Alicia Martínez Pérez, *El Tribunal de Cuentas de España: Análisis de sus Memorias (1874-1934)*; la de José Antonio Monzó

Torrecillas, sobre el volumen preparado por la IGAE, «XVI Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público. Conferencias y Mesas redondas. Abril 2006»; finalmente y habría que decir *last, but not least* la de Julián Máñez Vindel, sobre la 5ª edición de ese libro ya clásico de José Pascual García, *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*.

ARTÍCULOS



Situación actual de la información financiera en el sector público

Mike Hathorn

Presidente del IPSASB

La elaboración de informes financieros por parte de la Administración es un tema al que los medios de comunicación, la sociedad y las Administraciones están prestando cada vez más atención en todo el mundo. El asunto va más allá de los últimos titulares de la prensa internacional sobre «medidas de saneamiento» y «estímulo fiscal». La reciente crisis crediticia hace pensar en la necesidad de que las Administraciones sean más responsables ante la sociedad y de que sean capaces de dar razón de la actividad del sector público y del resultado de su gestión financiera.

Las medidas recientes de importantes Administraciones de todo el mundo, que han asumido activos tóxicos de entidades financieras y han anunciado una enorme cantidad de compromisos financieros –China a la cabeza con 586.000 millones de dólares, seguida de Japón con 275.000 millones de dólares y Gran Bretaña con 180.000 millones, mientras Estados Unidos se prepara para aprobar 1.000 millones de dólares más aparte de los ya inyectados por la Reserva Federal en el sistema– son una prueba de que el sector público se está expandiendo y cambiando.

Los recientes acontecimientos han puesto de relieve que tradicionalmente no se ha prestado mucha atención a la elaboración de informes financieros por parte de la Administración, y ello a pesar de que aproximadamente un 30 por ciento del consumo de recursos nacionales se debe al sector público mundial. No es de extrañar que si el sector público se gestiona mal, no rinde cuentas adecuadamente

o no se le hace un seguimiento como es debido puedan producirse enormes pérdidas para las economías nacionales y mundiales, una cuestión particularmente delicada si se tiene en cuenta lo que está ocurriendo últimamente en la escena internacional.

La responsabilidad fiscal de las Administraciones puede potenciar el crecimiento económico y el desarrollo en todo el mundo, por lo que resulta esencial que éstas elaboren correctamente sus informes financieros. Además, las empresas internacionales e intergubernamentales desempeñan un papel cada vez más importante en un mundo globalizado, y deben ser transparentes y responsables económicamente.

Para demostrar que son responsables, los gobiernos y sus Administraciones deben proporcionar información clara, comprensible y fiable a las personas que los eligieron, a los que les pagan impuestos y a los que invierten en ellos. Cada uno de estos grupos tiene derecho a recibir información de gran calidad sobre la actividad y posición financiera de la Administración. Actualmente, en la mayor parte de los países, no ocurre así.

Aunque, desde el punto de vista del mercado de capital, contar con información financiera de gran calidad es importante, dado el nivel de endeudamiento de la mayor parte de los gobiernos, la razón más importante para insistir en la necesidad de esta información es la relación directa que tiene con el funcionamiento de la democracia. En una democracia, el gobierno es elegido por y para los ciudadanos, y éstos tienen derecho a pedirle cuentas.

En relación con esto hay tres razones principales por las que podemos esperar informes de gran calidad de parte de las Administraciones.

La primera razón es la rendición de cuentas. Las Administraciones no están disponiendo de su propio dinero. Están utilizando el dinero de los contribuyentes. A la Administración se le ha confiado la gestión de un activo y un pasivo que han ido acumulándose durante décadas, gestión que tendrá una gran influencia en el bienestar de los ciudadanos durante otras muchas décadas. Los contribuyentes y ciudadanos tienen derecho a información que justifique la utilización que hacen sus Administraciones de los recursos públicos, incluido en qué medida los ingresos actuales son suficientes para pagar los servicios que se les prestan, o si la situación contable es lo suficientemente fuerte como para soportar sacudidas procedentes del exterior; ello por no mencionar sus obligaciones actuales en relación con las tendencias a largo plazo del envejecimiento de la población o de las con-

secuencias financieras de unas infraestructuras envejecidas o inadecuadas.

La segunda razón justificativa de la necesidad de una contabilidad de gran calidad es el hecho de que las Administraciones, igual que las empresas, requieren información financiera correcta y en tiempo oportuno para controlar y gestionar su gestión. Administraciones de todo el mundo dedican al sector público miles de millones, incluso billones de dólares procedentes del sector privado, con objeto de mejorar la economía y el bienestar de la sociedad. Si las Administraciones no funcionan de forma eficiente y eficaz, o no invierten bien, estarán provocando enormes pérdidas en la economía.

La tercera razón es que en una democracia que funcione correctamente, a cualquier nivel, es necesario que el electorado confíe en sus políticos y esté dispuesto a participar en política. Esta confianza se refuerza cuando los gobiernos dan la información necesaria a los electores y dejan que voten basándose en esa información financiera fiable. Gracias a la transparencia en los informes financieros los políticos pueden implicar a los electores en el proceso democrático y generar confianza. Esta transparencia en la presentación de informes financieros lleva a gestionar mejor las Administraciones, que es lo que los ciudadanos esperan en una democracia. También ayuda a prevenir la corrupción.

Después de afirmar que tenemos derecho a exigir de nuestras Administraciones la presentación de informes de calidad, ¿qué es lo que vemos en la práctica? A nivel internacional, lo que vemos es la costumbre extendida y constante de presentar informes financieros de mala calidad. A nivel nacional, autonómico y municipal ocurre lo mismo. Existen varios ejemplos, bien documentados, de Administraciones que han realizado una mala gestión financiera y han presentado informes financieros de mala calidad.

ARGENTINA

A finales de diciembre del 2001, Argentina registró el mayor impago de deuda garantizada por el Estado de la historia contemporánea. Todavía se están sufriendo las consecuencias de este impago. Numerosos factores contribuyeron a llegar a esa situación: la denominación de la deuda, el extraño régimen de tipo de cambio de Argentina y el hecho de que su gobierno no supiera gestionar adecuadamente sus deudas. Un elemento que se repite en muchas de las Administraciones afectadas por mala gestión financiera es la mala ca-

lidad de la información financiera. Si la Administración argentina hubiera preparado los informes financieros oportunos basándose en prácticas generalmente aceptadas de contabilidad de devengo, su fracaso en la gestión del pasivo habría quedado patente mucho antes, y ella misma, sus prestamistas o los ciudadanos hubieran tenido la oportunidad de actuar antes.

GRECIA

En el 2004 la Comisión Europea emprendió acciones legales contra Grecia por dejar de informar sobre su déficit. A petición del nuevo gobierno griego, la Comisión revisó el déficit público general del país durante el periodo 1997-2003¹. Las investigaciones revelaron que los valores consignados en los libros sobre los gastos de defensa y el pago de intereses eran inferiores a los reales². La revisión de las cifras demostró que Grecia había estado incumpliendo las reglas presupuestarias de la UE desde 1997 todos los años.

Tras esto se hizo un llamamiento a la mejora en la calidad de la información financiera proporcionada por los gobiernos a la UE, fortaleciendo el proceso independiente de recopilación de dicha información y señalando la necesidad de una auditoría independiente de los resultados.

ITALIA

La Comisión Europea también inició una investigación de las cuentas públicas de Italia, porque existían dudas sobre la fidelidad de sus informes financieros³. Las dudas surgieron por el hecho de que la previsión de déficit presupuestario anual de los años 1997-2004 fue siempre menor que el importe del efectivo pedido en préstamo para financiar esos mismos déficits. Además, la deuda pública italiana había estado cayendo más lentamente de lo esperado.

¹ COSTAS SIMITIS: «Greece's deficit revision damaged Europe» (La revisión del déficit de Grecia perjudicó a Europa), 22 de diciembre del 2004, *Financial Times*.

² Comisión Europea, Asuntos Económicos y Financieros. Informe de la Eurostat sobre la revisión del déficit del gobierno griego y las cifras de la deuda, 22 de noviembre del 2004.

³ George PARKER y Tony BARBER: «Brussels raises doubts about Italy's official budget figures» (Bruselas cuestiona las cifras presupuestarias oficiales de Italia), *Financial Times*, 7 de diciembre del 2004.

Las revisiones de las cifras de déficit de los años 2003 y 2004 mostraron que Italia estaba incumpliendo el límite del 3 por ciento de los déficits presupuestarios impuesto por las normas de la Unión Europea⁴.

Estos ejemplos son solo una pequeña muestra de la mala gestión financiera y los malos informes financieros de las Administraciones de todo el mundo.

CONTABILIDAD DEL SECTOR PRIVADO Y CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO

Nuestras expectativas sobre la calidad de los informes financieros y la auditoría financiera del sector privado han aumentado considerablemente: las respuestas ante diversos y sonoros fracasos, tanto a nivel nacional como internacional, han sido decisivas. Las reformas normativas y profesionales del sector privado, concebidas para proteger a los inversores del fracaso en la presentación de informes financieros y en la realización de auditorías, así como de otras formas de perversión empresarial, han sido casi revolucionarias.

Aunque ciertamente a la sociedad le interesa la transparencia de los informes sobre las actividades de una empresa, puede decirse que le interesa más que las Administraciones presenten informes financieros transparentes. A pesar de ello, las Administraciones Públicas de los diferentes países tienen una mejor disposición para tomar medidas encaminadas a lograr una mejora de la información financiera del sector privado que por mejorar su propia gestión financiera y la presentación de sus propios informes financieros.

También conviene señalar que mientras el sector privado ha sido el centro de todas las miradas por su sonoros fracasos contables y de presentación de informes, los fracasos financieros y las declaraciones contables inexactas del sector público en todo el mundo, como las señaladas anteriormente, han pasado en buena parte desapercibidas. En comparación con muchas Administraciones Públicas, Enron podría ser un modelo de transparencia. Fallos en la presentación de informes como los que tuvo Enron no conducen generalmente a la quiebra de los gobiernos, pero, como se ha señalado, imponen una carga enorme sobre la economía e influyen directamente en el crecimiento económico.

⁴ George PARKER, Ralph ATKINS y Tony BARBER: «Italy sets test for deficit rules» (Italia pone a prueba las reglas sobre déficit), 23 de mayo del 2005, *Financial Times*, www.FT.com

Las prácticas contables en el sector privado están bien desarrolladas y están razonablemente aceptadas, a pesar de que hayamos tenido que enfrentarnos a numerosas crisis. La contabilidad de devengo es una práctica uniforme del sector privado y se acepta que proporciona información esencial para tomar decisiones más informadas y más rápidas. La contabilidad de devengo se desarrolló como respuesta a la necesidad de contar con información financiera más fidedigna a medida que fue aumentando la complejidad de las operaciones empresariales.

En una época en que las cuestiones de transparencia y gobierno corporativo han pasado a primer plano en el sector privado –en gran medida a instancias de los organismos reguladores de la Administración– parece lógico que las Administraciones se hagan más responsables de la fiabilidad de la información que proporcionan a los legisladores, a los que invierten en valores estatales y, naturalmente, a los ciudadanos.

Así, del mismo modo que la contabilidad de devengo proporciona información esencial para la toma de decisiones en el sector privado, puede cumplir la misma función para el sector público. La contabilidad de devengo proporciona información esencial para tomar mejores decisiones, basadas en mejor información, independientemente de que éstas versen, en el sector privado, sobre cuestiones como márgenes de ventas o adquisiciones de equipo de producción y, en el sector público, sobre la financiación de la educación o la carga impositiva exigida por las necesidades sanitarias actuales. La elaboración de informes de calidad es un factor clave para la capacidad de tomar decisiones racionales –o combatir las decisiones irracionales de otros–, tanto en los círculos administrativos como en el ámbito privado.

Por decirlo en pocas palabras, la elaboración de informes financieros de calidad es esencial para la gestión y la rendición de cuentas de las Administraciones Públicas y produce una mayor transparencia en la actuación del gobierno. Esta transparencia es un elemento clave en los sistemas de gobierno de gran envergadura, pues genera confianza entre el electorado. Esto hace que el acceso a los mercados de capital sea más fácil y más barato, además de potenciar el crecimiento económico y todo lo que lleva consigo. Consideramos que la contabilidad de devengo es fundamental para presentar informes de calidad y que el sistema de devengo debería ser la norma de las Administraciones Públicas de todo el mundo.

De hecho, las Administraciones que han adoptado en toda su amplitud el criterio de devengo han comprobado que produce ventajas

muy significativas. Aunque la implantación de un sistema de presentación de informes basado en el criterio de devengo es necesaria, no basta. Todo el sistema de gestión financiera (incluida la presupuestación y los sistemas de asignación de recursos) debe adaptarse al criterio de devengo si se quieren obtener de él buenos resultados. El punto central es que si los sistemas de asignación de recursos y presupuestación siguen el criterio de caja, dada la fuerza legal de la asignación de recursos, las cifras de los valores de caja serán los mayores incentivos del sistema de gestión financiera. Desde esta perspectiva, la preparación anual de los estados financieros con criterio de devengo se mostrará, muy probablemente, como carente de valor para la gestión de la organización y no tendrá otro uso que la misma preparación de esos estados financieros.

Con esto no se sugiere que la adopción del criterio de devengo en los informes financieros del sector público sea inadecuada, sino que se señala que se trata de un trabajo a medio hacer

Los obstáculos que se presentan para la implantación de una adecuada contabilidad de las Administraciones (al menos en los países desarrollados) no se refieren al coste o, en general, a la experiencia de que se dispone. Esta implantación exige que la clase política asuma que la transparencia no es una opción, sino una obligación, y que, igual que en el sector privado, las normas se escriben no para la entidad que presenta los informes, sino para los usuarios de los estados financieros.

En el ámbito internacional hay Administraciones de todos los niveles que pueden presentar, y de hecho presentan, estados financieros de gran calidad y obtienen buenos informes de auditoría gracias a ello. Hemos observado que normalmente el principal obstáculo para la correcta contabilidad de las Administraciones es la voluntad política.

Pensemos en el ejemplo frecuentemente considerado de la reforma de la gestión financiera en Nueva Zelanda, donde los obstáculos políticos a la reforma no fueron tan importantes como en otros lugares. Nueva Zelanda contaba con una serie de ventajas. En el momento en que se introdujeron las reformas de la gestión financiera, un único partido tenía la mayoría de los escaños del Parlamento en un sistema político sin Senado, ni regiones, ni Constitución escrita. También fue importante el papel desempeñado por el Auditor General y la actuación del Instituto de Contadores de Nueva Zelanda. Se pudieron tomar medidas radicales de forma rápida y efectiva. No obstante, estas circunstancias no pueden servir de excusa para no actuar

en las Administraciones Públicas en las que no se den estas «ventajas». Sencillamente quiere decir que la tarea será más difícil, pero no quiere decir que no valga la pena acometerla.

Lo que sigue siendo más preocupante en relación con la por lo general mala calidad de los informes financieros de las Administraciones es la ausencia generalizada de compromiso por parte de éstas en la elaboración de informes de calidad. En el mejor de los casos parece que las Administraciones mejorarían los informes «si los recursos lo permitieran», considerando esta mejora como un «plus», no como una obligación fundamental. Sin embargo, en último término, lo cierto es que los inversores pueden decidir si invierten o no en una empresa, mientras nosotros, como ciudadanos, no tenemos esa elección en relación con la aportación que hacemos a la Administración a través de los impuestos. Podría decirse que, en los gobiernos representativos, el ejercicio de la potestad fiscal conlleva la responsabilidad de dar cuenta del dinero recaudado.

¿QUÉ CONDICIONES SE NECESITAN PARA LA REFORMA DEL SECTOR PÚBLICO?

Con anterioridad se ha mencionado el ejemplo de la reforma en Nueva Zelanda. En general, la experiencia demuestra que hay una serie de condiciones que pueden contribuir a que la reforma del sector público tenga éxito. En primer lugar, la Administración debe aceptar la necesidad y las ventajas del cambio. Es necesario el apoyo de los dirigentes para subrayar la importancia de estos cambios y de lo que pueden suponer. En relación con esto, la clase política debe estar dispuesta a ser responsable y transparente. El cambio solo se encontrará respaldado si los políticos están dispuestos a asumir responsabilidades derivadas de las decisiones que adoptan.

La reforma del sector público también es más efectiva cuando la apoyan los colegios y/o las empresas profesionales de expertos contables. Estas instituciones y organizaciones desempeñan un papel fundamental en la realización y el respaldo del proceso de cambio. La existencia de normas contables independientes también ayuda, pues proporciona un marco imparcial desde el cual iniciar la adopción de normas de contabilidad y permite así hacer comparaciones entre gobiernos y organizaciones.

La experiencia también ha demostrado que la reforma del sector público es un «viaje» que puede diferir según las condiciones existentes. Algunas Administraciones pueden empezar con la adopción

de normas basadas en el criterio de caja como fase inicial, mientras que otras pueden adoptar directamente la contabilidad de devengo. El tipo de proceso que se emprenda dependerá en gran medida del compromiso de los directivos y de los políticos. La adopción de la contabilidad de devengo puede exigir la introducción de nuevos sistemas y la realización de una inversión importante en formación. Inevitablemente, la disponibilidad de recursos condicionará el camino a seguir para la adopción de las reformas.

Finalmente, la experiencia ha demostrado que el resultado de este proceso es la mejor gobernabilidad gracias a una mayor transparencia, lo que lleva a una rendición de cuentas más amplia y a una mejor toma de decisiones. Además, la oportunidad de los informes se verá mejorada, lo que influirá directamente la calidad de la toma de decisiones. Las comparaciones entre lo presupuestado y lo real tienen más sentido, y la capacidad de gestionar riesgos aumenta en la misma medida que lo hace la cantidad y la calidad de la información.

¿QUIÉN ESTÁ AYUDANDO A LA REFORMA DEL SECTOR PÚBLICO?

Hay una serie de organizaciones que se han propuesto a nivel internacional mejorar la calidad de la presentación de informes financieros de las Administraciones Públicas y, más en general, la transparencia de las mismas.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) es una de esas organizaciones. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la IFAC estudia las necesidades de presentación de informes financieros y contables de las Administraciones y los organismos públicos. Un elemento clave de cualquier sistema de buen gobierno y rendición de cuentas en el sector público es la preparación de estados financieros que estén de acuerdo con normas de contabilidad debidamente entendidas y generalmente aceptadas. El IPSASB dicta Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) que sirven de base para realizar informes de alta calidad. Un elemento fundamental para preparar informes financieros sólidos es la utilización de normas de contabilidad que se hayan establecido de modo independiente y que puedan ser aplicadas por todos. No sería aceptable que una entidad que tenga que presentar información financiera en el sector privado escribiera sus propias normas de contabilidad; sin embargo, eso es lo que ocurre con muchas Administraciones a nivel nacional. Cuando se adoptan las normas emitidas por el IPSASB mejora la calidad y la transparencia de los informes financieros de las Administraciones Públicas.

El IPSASB es un Consejo independiente para el establecimiento de normas que opera bajo los auspicios de la IFAC. Lo forman 18 miembros con experiencia en contabilidad financiera y elaboración de informes del sector público.

El IPSASB dicta NICSP sobre la elaboración de informes según la contabilidad de devengo y la contabilidad basada en el criterio de caja. Las NICSP de contabilidad de devengo se basan en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emanadas del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) cuando los requisitos de estas normas sean aplicables al sector público. También versan sobre cuestiones específicas de elaboración de informes financieros del sector público no previstas en las NIIF. El IPSASB procura que sus condiciones concuerden con las del IASB en la medida en que los requisitos de las NIIF sean adecuados para el sector público. Actualmente el IPSASB ha dictado 26 normas de devengo como normas de prestaciones del empleado e ingresos no derivados de la prestación de un servicio.

La NICSP sobre el criterio de caja recoge todas las normas relativas a aplicación de este criterio e incluyen secciones sobre informaciones obligatorias y sobre informaciones cuya presentación se aconseja. La NICSP para la aplicación del criterio de caja anima a una entidad a revelar voluntariamente información basada en devengo, con independencia del hecho de que los estados financieros principales se preparen de acuerdo con el criterio de caja. Con ello se facilita la transición desde el criterio de caja al de devengo.

A pesar de que se ha extendido internacionalmente la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en el sector privado, no hay muchos analistas que hayan defendido que las Administraciones deban adoptar normas internacionales equivalentes, aunque tales normas se encuentren disponibles. La adopción de estas normas, y por tanto del criterio de devengo en la elaboración de informes financieros, es un paso esencial para la reforma de la gestión financiera, como se ha puesto de manifiesto con anterioridad.

MISIÓN Y OBJETIVOS DEL IPSASB

La misión del IPSASB es:

«Servir al interés público desarrollando normas de contabilidad de alta calidad para que las entidades públicas de todo el mundo las utilicen en la preparación de sus estados financieros de carácter general.»

El objetivo es mejorar la calidad y la transparencia de la información financiera del sector público, proporcionando mejor información para la gestión financiera y la toma de decisiones del sector público. Para lograr este objetivo, el IPSASB respalda la convergencia de normas contables internacionales y nacionales del sector público y la convergencia de bases estadísticas y contables para la presentación de informes financieros cuando ello resulte procedente.

Para lograr sus objetivos, el IPSASB:

- dicta Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP);
- promueve su aceptación y la convergencia internacional hacia estas normas, y
- publica otros documentos orientativos sobre cuestiones y experiencias de elaboración de informes financieros en el sector público.

TEMAS ESTRATÉGICOS DEL IPSASB

El IPSASB ha identificado cuatro temas estratégicos:

- la construcción de un marco conceptual del sector público;
- el estudio de proyectos específicos del sector público, incluida la convergencia con criterios estadísticos cuando resulte apropiado;
- la convergencia de las NIIF, y
- la promoción y comunicación.

1. Marco conceptual del sector público

El IPSASB está realizando un proyecto sobre un marco conceptual para el sector público en colaboración con los organismos nacionales responsables del establecimiento de normas y otras partes interesadas. Se han publicado en la página web, a efectos informativos, un resumen y el plan del proyecto. El proyecto aprovecha el trabajo del proyecto de marco conceptual del IASB, puesto que gran parte de los elementos de ese marco se pueden aplicar al sector público. Sin embargo, el objetivo del proyecto no es simplemente interpretar el marco del ASB para el sector público, sino desarrollar un marco independiente basándose en el trabajo del IASB y otros organismos nacionales responsables del establecimiento de normas, según sea el caso. El documento definitivo reunirá y explicará los conceptos, defi-

niciones y principios ya incluidos en las NICSP, e identificará, explicará y someterá a prueba sus relaciones mutuas.

Un marco conceptual es un elemento importante en la literatura de los organismos reguladores. Reforzará el prestigio del IPSASB y facilitará que tome decisiones de modo eficaz y coherente, pues introducirá disciplina en el proceso de establecimiento de normas.

El IPSASB publicó su *Documento de consulta sobre los objetivos, alcance, características cualitativas y entidad*, que informa a finales de septiembre del 2008. La segunda fase de este trabajo implica la definición y reconocimiento de «elementos» de los estados financieros y está siendo estudiada por el IPSASB, con miras a publicar un segundo *Documento de consulta* en junio del 2009.

2. Proyectos específicos del sector público, incluida en su caso la convergencia con bases estadísticas

Además del proyecto principal sobre el marco conceptual, el IPSASB está abordando una importante serie de proyectos específicos del sector público, de los cuales los más importantes son los Acuerdos de Concesión de Servicios y la Sostenibilidad Fiscal a Largo Plazo.

En marzo del 2008 se publicó un *Documento de consulta sobre las concesiones de servicio* que ha generado un interés significativo. El IPSASB tiene previsto desarrollar un borrador para discusión y finalmente una norma. El proyecto sobre sostenibilidad fiscal a largo plazo comenzó recientemente y es un importante proyecto para abordar cuestiones específicas del sector público.

3. Convergencia de las NIIF

Las 26 NICSP de devengo existentes se completarán añadiendo las omisiones actuales y se armonizarán, antes de la fecha objetivo de 31 de diciembre de 2009, con las NIC y las NIIF aprobadas a 31 de diciembre de 2008. Las normas más importantes que deben abordarse para cumplir este objetivo son inmovilizado inmaterial, combinaciones de entidades e instrumentos financieros.

La estrategia de IPSASB para la convergencia con las NIIF es aplicar un método de «revisión y adaptación». El IPSASB considera que el mejor modo de cumplir su obligación hacia sus miembros es aplicar una estrategia de NIIF que identifique los proyectos basados en el plan de trabajo del IASB y que tenga en cuenta si existen razones

específicas del sector público para separarse de esas normas. Si es así se adaptarán las normas a fin de reflejar las diferencias del sector público en cada caso.

El IPSASB consideró que era fundamental para este método establecer «reglas de circulación» que señalaran un proceso claro mediante el cual su personal pudiera preparar los análisis necesarios para las discusiones del Consejo sobre cuándo debía adaptarse una NIIF al sector público y cuándo no. Para ello, el IPSASB ha desarrollado estas «reglas de circulación», que se han publicado en su página web.

Cada NIIF/IFRIC se está analizando individualmente para determinar qué correcciones hay que hacer en su caso. Es necesario realizar una evaluación técnica que considere las cuestiones en el contexto del sector privado y del sector público. Este análisis identifica qué razones específicas tiene el sector público para desviarse, así como cualquier interpretación particular que pueda requerirse para añadir valor para los miembros del sector público. En todas las NIIF se tienen en cuenta los cambios de redacción para ayudar a los usuarios de las normas del sector público. Las «reglas de circulación» también establecen los criterios mediante los cuales el IPSASB puede identificar situaciones que puedan llevar a decidir el desarrollo de una norma específica para el sector.

4. Promoción y comunicación

El IPSASB ha identificado una serie de objetivos clave dentro de su estrategia de promoción y comunicación. En especial cabe mencionar que:

- Se ha creado un Comité de Enlace entre Consejos con el IASB para mejorar el entendimiento y el desarrollo actual y estratégico. Este Comité se reunirá de 2 a 3 veces al año.
- Se han firmado acuerdos de trabajo asociado con una serie de organismos nacionales responsables del establecimiento de normas de todo el mundo.
- Se ha establecido una reunión anual con los Consejos de Normas Contables de Nueva Zelanda y Australia mediante la asistencia del presidente del IPSASB a una de sus reuniones conjuntas.
- Se están desarrollando relaciones de trabajo más sólidas con los directores regionales del Banco Mundial y, a la vez, se ha establecido una red de miembros del IPSASB para desarrollar estrategias de apoyo. Se espera que, en último término, esto ayude a la adopción de las normas.

– Se están desarrollando relaciones de trabajo más sólidas con el FMI mediante acuerdos de trabajo asociado sobre proyectos actuales de IPSASB y mediante un mayor contacto para discutir estrategias y asuntos de interés común.

¿QUIÉN ESTÁ ADOPTANDO LA CONTABILIDAD DE DEVENGO Y LAS NICSP?

En la actualidad hay más de 70 países que han adoptado o están en proceso de aplicar NICSP o armonizar sus normas con las NICSP como parte de reformas más amplias para adoptar la contabilidad de devengo. En el 2005 el Grupo de Sistemas de Naciones Unidas, que está formado por 28 organismos, decidió adoptar las NICSP a partir del 1 de enero del 2008. Hay otras organizaciones internacionales que están utilizando NICSP de devengo para la presentación de informes financieros, como la Comisión Europea, la OCDE, la OTAN y la INTERPOL.

Entre las Administraciones que han adoptado la contabilidad de devengo están las de Nueva Zelanda, como se ha mencionado, Australia, Reino Unido, Canadá, Estados Unidos y Francia. Muchos de estos países se sitúan a la cabeza de la adopción de contabilidad de devengo y son buenos ejemplos de cómo lograr la reforma.

Entre los países que han adoptado las NICSP de devengo o que están en proceso de transición para adoptarlas se encuentran Suíza, Israel, Sudáfrica y Brasil. Países como Rusia y Ghana han iniciado también este proceso.

Hemos extraído varias experiencias en cuanto responsables de la fijación de normas internacionales para el sector público. En primer lugar, cada Administración Pública se ve a sí misma como algo distinto, ya sea por el modelo de gobierno, ya por el marco legal o la estructura constitucional. Además, cada Administración tiene que decidir ella misma si adopta normas internacionales de contabilidad independientes o conserva algún control sobre las normas que va a adoptar.

No tenemos el poder de exigir a los Estados que adopten nuestras normas, así que nos limitamos a promoverlas y presentarlas como la mejor práctica. También somos conscientes de que nuestras normas deben basarse en principios, no en reglas, debido a la multitud de diferencias que existen entre las estructuras legales y la normativa de las

Administraciones de todo el mundo. Esto se traduce en muchas solicitudes de interpretación de normas.

Una de las dificultades para el fomento de la adopción y aceptación de las NICSP a nivel mundial es que el punto de partida de muchas Administraciones difiere considerablemente. En un extremo del abanico se encuentran Administraciones en las que no existe la noción de estados financieros. Pueden existir informes de gastos realizados y flujos de entrada de caja que pueden haberse redactado años después de haber finalizado el periodo sobre el que se informa. En el otro lado del abanico están las Administraciones que adoptan completamente la contabilidad de devengo, también para los presupuestos, y que elaboran estados financieros en los tres meses anteriores al final del año. Esta diversidad de prácticas y experiencias genera dificultades, compara la convergencia de las normas a nivel internacional.

Dicho esto, estamos comprobando que existe una gran aceptación de las NICSP en todo el mundo, y ello ha planteado diversos retos al IPSASB. Existe una gran demanda de normas y esto crea la sensación de que el trabajo nunca está terminado. Se están empezando a vigilar más de cerca ciertas áreas en las que todavía no se habían desarrollado normas. Como se ha destacado antes, hay proyectos fundamentales de convergencia, como las combinaciones de entidades, el activo inmaterial y, quizá el más importante, los instrumentos financieros. En su reciente reunión de octubre del 2008, el IPSASB decidió dar prioridad al proyecto de los instrumentos financieros. Ante la presente crisis económica mundial, el Consejo piensa que las Administraciones necesitan disponer de normas sobre instrumentos financieros que hayan convergido con las del sector privado a fin de poder solventar las cuestiones más importantes que surgen en el panorama actual. Se espera aprobar borradores para discusión de las normas propuestas en febrero del 2009.

CONCLUSIÓN

Si las Administraciones Públicas de todo el mundo creen de verdad en la importancia de la transparencia en la elaboración de informes financieros, como parece desprenderse de su regulación de las sociedades cotizadas, entonces tienen que predicar con el ejemplo. Se puede afirmar que las consecuencias de los malos informes financieros y de la mala gestión financiera de las Administraciones Públicas son incluso más serias que la pérdida de confianza en los mercados bursátiles, pues atacan frontalmente a la relación entre el gobernado

y el gobernante y crean un ambiente propicio para la corrupción y el fraude. En esencia, hacen peligrar el crecimiento de la economía global y, por tanto, el bienestar de los ciudadanos.

A nivel internacional, la convergencia de las normas contables para el sector privado hacia las NIIF está muy avanzada y el resultado previsto es una mayor comparabilidad en un entorno global. Al igual que esto ha pasado a ser cada vez más importante en el sector privado, la convergencia internacional de las normas de contabilidad para el sector público es también importante, en particular cuando se la considera desde el punto de vista de la función del sector público en la economía global. La responsabilidad fiscal de las Administraciones potencia el crecimiento económico y el desarrollo en todo el mundo, por lo que es esencial que éstas elaboren informes financieros de forma adecuada. El IPSASB, al estar a la cabeza del grupo de responsables del establecimiento de normas internacionales de contabilidad, juega un papel clave en la presentación de informes financieros por parte de las Administraciones Públicas, pues dicta normas independientes de contabilidad.

La responsabilidad contable derivada de los contratos del sector público

Carlos Cubillo Rodríguez
Doctor en Derecho.
Letrado del Tribunal de Cuentas

I. INTRODUCCIÓN

La actividad económico-financiera del sector público que se articula a través de la contratación puede ser fuente de diversas formas de responsabilidad jurídica.

En algunos casos la responsabilidad nace de la propia relación jurídica contractual, y en otros es ajena a la misma, pero no al contrato que constituye el fundamento de dicha relación. Hay, por tanto, responsabilidades contractuales y extracontractuales, y dentro de cada una de estas dos categorías podemos hallar a su vez, atendiendo a su fundamento y efectos, responsabilidades punitivas o sancionatorias por un lado y responsabilidades resarcitorias o reparatorias por otro.

Este escenario complejo se llena además de matices jurídicos como consecuencia de dos elementos que caracterizan a la contratación del sector público: el enorme volumen de gasto público que se encauza a través de la contratación y el carácter público del interés que preside la misma. Ambas circunstancias condicionan mucho el pragmatismo y el rigor que caracterizan el régimen jurídico de la responsabilidad derivada de los contratos públicos.

Desde una vocación de claridad expositiva, y sin ánimo de exhaustividad en el tratamiento de los diversos tipos de responsabilidad-

des exigibles en Derecho en el ámbito contractual del sector público, podemos aportar el siguiente esquema:

1º Responsabilidades contractuales:

a) Responsabilidades en que puede incurrir el contratista antes de la ejecución del contrato:

– Responsabilidad del licitador que retira su oferta antes de la adjudicación provisional (art. 91 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre).

– Responsabilidad del adjudicatario provisional que incumple los deberes de acreditación que le impone el artículo 135.4 de la Ley de Contratos del Sector Público (art. 91 de la misma).

b) Responsabilidad sancionatoria en que puede incurrir el contratista como consecuencia de demora o ejecución defectuosa de las prestaciones convenidas.

Se articula a través de las penalidades previstas en el artículo 196 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre.

c) Responsabilidad reparatoria de las partes por cumplimiento moroso, por incorrecta ejecución de las prestaciones o por incumplimiento del contrato.

Es la específica responsabilidad por daños y perjuicios *inter partes* propia de las relaciones jurídicas contractuales.

La Administración contratante queda obligada a indemnizar los daños y perjuicios provocados por su incorrecta o morosa forma de cumplir su obligación de pagar el precio convenido (arts. 200, 215 y 111 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre).

El contratista, por su parte, queda obligado a indemnizar los daños y perjuicios provocados por su deficiente o morosa forma de cumplir las obligaciones convenidas (arts. 208 y 205 de la Ley 30/2007 de 30 de octubre).

2º Responsabilidades extracontractuales:

a) Responsabilidades sancionatorias:

– Responsabilidad penal. Puede derivar de una extensa variedad de conductas punibles, de entre las que destacan, por su frecuencia y especial adaptación al ámbito de la contratación pública, las siguientes:

• Participación fraudulenta en los contratos por parte de funcionarios o autoridades (arts. 439 y 440 del Código Penal).

- Revelación de secretos o informaciones (art. 417 del Código Penal).
- Delito de cohecho (arts. 419 y siguientes del Código Penal).
- Tráfico de influencias (art. 428 del Código Penal).
- Información privilegiada (art. 442 del Código Penal).
- Malversación de caudales públicos (arts. 432 y siguientes del Código Penal).
- Falsificación de documentos públicos (arts. 390 y siguientes del Código Penal)
 - Delito de estafa (arts. 428 y siguientes del Código Penal).
 - Alteración fraudulenta de concursos o subastas públicas (art. 262 del Código Penal).
- Responsabilidad disciplinaria:

Los empleados públicos que intervengan en la cadena de gestión administrativa o presupuestaria de un contrato del sector público podrán incurrir en responsabilidad disciplinaria si su conducta se ajusta a alguno de los tipos legalmente previstos para este tipo de responsabilidad, de acuerdo con la Disposición Adicional vigésimo segunda de la Ley 30/2007, de 30 de octubre.

La Ley 7/2007, de 12 de abril, reguladora del Estatuto Básico del Empleado Público dedica su Título VII al Régimen Disciplinario.

b) Responsabilidades reparatorias:

- Responsabilidad por daños y perjuicios causados a terceros como consecuencia de las operaciones que requiera la ejecución del contrato (arts. 198, 254 y 288 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre).
- Responsabilidad administrativa patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas, derivada de sus actuaciones en materia de contratación pública.

Según la Disposición Adicional vigésimo segunda de la Ley de Contratos del Sector Público, este tipo de responsabilidad, tanto si surge de daños a particulares como de daños a las Administraciones, se exigirá con arreglo a lo dispuesto en el Título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común, así como en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, regulador de los procedimientos administrativos para la exigencia de estas responsabilidades.

– Responsabilidad contable. Es el objeto del presente trabajo.

Sobre la naturaleza jurídica de la responsabilidad contable se han planteado diversas posiciones doctrinales, algunas de ellas con reflejo jurisprudencial.

La más extendida es la que concibe este tipo de responsabilidad jurídica como una responsabilidad civil extracontractual derivada del principio general de obligación de indemnizar daños previsto en el artículo 1.902 del Código Civil (Auto del Tribunal Constitucional de 16 de diciembre de 1993 y Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 10 de marzo de 1995 y 26 de febrero de 1998).

Menos aceptación ha tenido la tesis de que en realidad nos hallaríamos ante una variante de la responsabilidad administrativa patrimonial regulada en el artículo 145 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común (Sentencia de la Sala de Justicia Contable de 13 de febrero de 1996).

De minoritaria puede calificarse la catalogación de la responsabilidad contable como una forma de responsabilidad civil contractual derivada del vínculo jurídico de la rendición de cuentas (Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 14 de noviembre de 2003).

Polémicas doctrinales al margen, lo que resulta evidente de la lectura de los artículos 38 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y 49 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, es que la naturaleza jurídica de este modelo de responsabilidad viene marcada por dos notas:

– Por su origen: nace una gestión ilegal y dolosa o gravemente negligente de fondos públicos.

– Por sus efectos: genera una obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados.

Es, en consecuencia, una responsabilidad de gestión y estrictamente reparatoria, lo que la convierte en compatible, por unos mismos hechos, con otras responsabilidades de índole sancionatoria.

En el presente trabajo analizaremos la posibilidad de apreciar responsabilidades contables en la actividad económico-financiera que se desarrolla a través de la contratación pública, y para ello cruzaremos los requisitos legales de este tipo de responsabilidad con diversos preceptos de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

Ello nos llevará al hallazgo de posibles supuestos de responsabilidad contable en este ámbito, al posible descarte *a priori* de otros y a

apreciar las peculiaridades procesales que se pueden plantear en los juicios por alcance y en los juicios de cuentas cuando los hechos enjuiciados deriven de una operación de naturaleza contractual.

II. LOS REQUISITOS DE LA RESPONSABILIDAD CONTABLE Y LA CONTRATACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

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.

Este planteamiento puede apreciarse con claridad en Sentencias de la citada Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 14 de julio de 2005 y de 25 de abril de 2008, entre otras.

Para que una conducta desarrollada con ocasión de una operación contractual pueda generar responsabilidad contable deberá reunir, por tanto, todos y cada uno de los requisitos que se contemplan en el artículo 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en relación con el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo. Estos requisitos han sido sistematizados por la Sala de Justicia Contable a través de una reiterada doctrina que arranca de su conocida Sentencia de 30 de junio de 1992 y que puede integrarse a efectos expositivos en los siguientes apartados:

a) Que la conducta enjuiciada implique gestión de caudales o efectos públicos.

La interpretación conjunta y armónica de los artículos 38.1, 15.1 y 2.b) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, incorporada a diversas resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (Sentencias, entre otras, de 18 de abril de 1986, 29 de julio de 1992, 28 de febrero de 2001 y 13 de septiembre de 2004), aporta un con-

cepto amplio de gestión de fondos públicos que permite considerar administradora del patrimonio público y, en consecuencia, posible legitimada pasiva en un juicio de responsabilidad contable a toda persona que «recaude, intervenga, administre, custodie, maneje o utilice bienes, caudales o efectos públicos».

Es evidente que algunas competencias que se ejercitan a través de la contratación pública se ajustan al amplio catálogo de formas de gestión que se acaba de exponer.

Los contratos del sector público se articulan a través de procedimientos administrativos y presupuestarios que se caracterizan por la intervención en los mismos de personas distintas con competencias diversas, lo que configura una auténtica cadena de gestión en la que a veces se manejan caudales o efectos públicos y otras no.

La Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público nos 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 mero ejemplo, y sin intención alguna de agotar el catálogo, pueden exponerse los siguientes casos:

- Fijación del precio del contrato, que debe ser «adecuado» según el artículo 74 de la Ley.
- Decisión de exigir una garantía provisional a los licitadores, lo que se recoge como algo potestativo en el artículo 91 de la Ley.
- Adoptar las medidas necesarias para el cobro de las indemnizaciones o penalidades a que se tenga derecho como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento defectuoso de las prestaciones por el contratista.

No siempre resulta tan fácil como en los anteriores ejemplos detectar en una conducta su naturaleza de gestión de bienes y derechos de titularidad pública. A veces se suscitan supuestos abiertamente controvertidos que generan planteamientos polémicos en la doctrina científica y en la jurisprudencial. Son sin duda los más divertidos para el jurista, pero los más temidos por el juez.

Así sucede, por ejemplo, con la cuestión de si la función de una mesa de contratación puede considerarse en algún caso constitutiva de gestión de fondos públicos a los efectos de la responsabilidad contable.

A favor de esta tesis se ha esgrimido que en casos de conductas dolosas, dentro de escenarios de fraude, podría defenderse que la opinión de estos órganos consultivos emitida de forma fraudulenta

podría tener una influencia lo suficientemente intensa y relevante en la adopción de una decisión ilegal por el órgano de contratación como para generar, al menos, una responsabilidad contable subsidiaria del artículo 43 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

En apoyo de este punto de vista se aportan algunas resoluciones de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, como la Sentencia de 4 de diciembre de 2000, en la que se dice que entra dentro del marco de la responsabilidad contable subsidiaria la conducta consistente en propiciar que el responsable contable directo hubiera cometido los hechos constitutivos del alcance. También se cita, en esta línea argumental, la Sentencia del mismo órgano de la jurisdicción contable de 2 de febrero de 2001, en la que se sostiene que para que haya responsabilidad contable subsidiaria *«la conducta del sujeto... debe estar involucrada en un devenir causal que lleve a la producción del perjuicio de los caudales o efectos públicos»*.

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.

Otra cuestión objeto de controversia jurídica es la relativa a la posibilidad de que, en algún caso, los funcionarios técnicos facultativos pudieran realizar tareas constitutivas de auténtica gestión de bienes públicos a los efectos de posibles responsabilidades contables.

En principio, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas es reticente sobre este particular. En concreto, en Sentencia de 5 de febrero de 2004, establece con contundencia que *«no incurrir en responsabilidad contable aquellos que no tienen ninguna relación con la cuenta a rendir, como ocurre con los arquitectos y demás funcionarios que pudieran estar destinados en el servicio técnico, sin perjuicio de la existencia de otras posibles responsabilidades»*.

Aunque este criterio puede considerarse razonable como postulado general, no debe entenderse como un dogma que no pueda plan-

tear alguna fisura que aconseje dar un tratamiento distinto a algunos casos concretos.

En mi opinión, el funcionario técnico al que el artículo 218 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público atribuye la función de «recibir» la obra se hace cargo de la misma, esto es, adopta la decisión de considerarla apta o no apta para su incorporación al patrimonio público, lo que implica una actuación que constituye «gestión» respecto del mismo.

Como se ve, el deslinde de las competencias legales, que en materia de contratación pública pueden reconducirse al concepto de gestión relevante para la concurrencia de responsabilidad contable, no siempre resulta fácil y exige a menudo un esfuerzo cualificado de interpretación jurídica.

b) Que se haya producido la vulneración de normativa contable o presupuestaria.

Al contrario de lo que sucede con otras responsabilidades de índole reparatoria, como la responsabilidad civil extracontractual del artículo 1902 y siguientes del Código Civil o la administrativa patrimonial del artículo 145 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y procedimiento administrativo común, para que exista responsabilidad contable debe concurrir alguna vulneración normativa.

La conducta constitutiva de responsabilidad contable debe, por tanto, haber propiciado una infracción del ordenamiento jurídico y, más en concreto, de alguna norma de Derecho contable o presupuestario.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, en Sentencia 14/03, de 14 de noviembre, afirma 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 cuáles son las consecuencias jurídicas de los propios actos.

Esta doctrina se enmarca dentro de la abundante jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Sentencias, entre otras, de 31 de enero de 1986, 15 de marzo de 1990 y 15 de noviembre de 2000), que defiende *«que 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»*.

El artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, exige para que concorra responsabilidad contable que se haya producido una vulneración del ordenamiento jurídico; el artículo 49.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, matiza que la normativa infringida debe ser de naturaleza contable o presupuestaria, y la Sala de Justicia ha dado una interpretación amplia al requisito, de forma que podrá haber responsabilidades contables si se viola alguna norma reguladora de la actividad económico-financiera del sector público (por todas, Sentencia 14/03, de 14 de noviembre).

Resulta evidente que dentro de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público existen normas encuadrables en el concepto estricto de «régimen contable o presupuestario».

Así sucede con el artículo 93.3, cuando exige la certificación de la existencia de crédito en la preparación del expediente de contratación mediante el procedimiento ordinario de tramitación.

Lo mismo cabe decir del artículo 97.1.a), que en caso de tramitación del expediente de contratación por el procedimiento de emergencia exige que se certifique la retención del crédito y que se documente, en su caso, la modificación del mismo.

También es «régimen contable o presupuestario» en sentido estricto el contemplado en los artículos 99.1 y 100.1, que exige que la aprobación de los pliegos de cláusulas administrativas particulares y de prescripciones técnicas se produzca «antes o a la vez» que la autorización del gasto.

La vulneración de cualesquiera de los mencionados preceptos de la Ley de Contratos del Sector Público, si lleva aparejada la concurrencia de los demás requisitos legales, podría dar lugar a responsabilidades contables.

Otras veces tenemos que recurrir para admitir la posibilidad de este tipo de responsabilidades al concepto amplio de «régimen contable o presupuestario» que aporta la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.

Como ya se ha dicho, las interesantes Sentencias de 14 de julio de 2005 y 25 de abril de 2008 dejan claro que el incumplimiento de las normas sobre publicidad y concurrencia puede dar lugar a responsabilidad contable, pero tienen que concurrir los restantes requisitos legales y, muy particularmente, el del daño real y efectivo en los fondos públicos.

La contratación de empresarios que, vía clasificación u otra, no hubieran acreditado debidamente su solvencia, también podría en-

tenderse como una vulneración del «régimen presupuestario y contable» en su acepción más amplia.

Lo mismo podría decirse de la no exigencia, en un contrato de obras, de la garantía definitiva a los adjudicatarios provisionales, lo que tiene carácter imperativo de acuerdo con el artículo 83.1 de la Ley.

La delimitación, dentro de los preceptos de la Ley de Contratos del Sector Público, de cuáles pueden considerarse de carácter contable o presupuestario, en sentido amplio o estricto, y cuáles no puede resultar difícil en algunos casos, pero resulta inevitable para poder declarar responsabilidades contables en este tráfico jurídico.

c) Que la conducta enjuiciada haya provocado un menoscabo en el patrimonio público.

De acuerdo con el artículo 59 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, este menoscabo se define como un daño real y efectivo, económicamente evaluable e identificable respecto a concretos bienes y derechos de titularidad pública.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en Sentencia, entre otras, 32/04, de 29 de diciembre, establece que los legitimados activos en los juicios de responsabilidad contable solo pueden pretender el reintegro del importe en que se cifren los daños y perjuicios causados a la Hacienda Pública, sin que de ningún modo puedan exigir que se imponga penalidad o sanción alguna.

De acuerdo con la doctrina anterior, además, *«la legislación propia del Tribunal de Cuentas, en concordancia con la presupuestaria, establece que la obligación de reparar se concreta en el deber de restituir el importe en que se cifra la responsabilidad contable (daño emergente) y la ganancia que ha dejado de obtener el acreedor (lucro cesante)»*.

El respeto a la tutela judicial efectiva exige que la resolución del proceso produzca el restablecimiento pleno del derecho del perjudicado, esto es, *la restitutio in integrum* (Sentencias del Tribunal Constitucional 76/1990, 206/1993 y 141/1997).

La indemnización del menoscabo causado debe incluir el principal y los intereses moratorios (Sentencia, por todas, del Tribunal Supremo de 5 de septiembre de 1991), y tales intereses, de acuerdo con el artículo 71.4.e) de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, se obtienen aplicando el interés legal del dinero determinado en las respectivas leyes de presupuestos para los distintos ejercicios a los que extiende el periodo de devengo (Auto de la Sala de Justicia Contable de 4 de marzo de 2004).

La prueba y cuantificación del menoscabo suele resultar sencilla en los casos de malversación contable del artículo 72.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril.

Así sucede en lo que podríamos calificar de «supuesto tipo» de malversación contable por vía contractual el pago de unas prestaciones que, pese a haber sido pactadas en el contrato, sin embargo no se han satisfecho total o parcialmente por el contratista.

La prueba y cuantificación del daño es mucho más problemática cuando el menoscabo alegado no deriva de la falta de ejecución total o parcial de prestaciones pagadas, sino de la inadecuación de las mismas al precio pactado.

Como ya dijimos, el precio de los contratos del sector público debe ser «adecuado» por imperativo del artículo 74 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, y esa adecuación tiene obviamente relación con la naturaleza y calidad de las prestaciones pactadas.

Si el precio convenido es relevantemente superior a la naturaleza y calidad de las prestaciones contratadas, su pago puede generar un daño real y efectivo en las arcas públicas. Tienen interés, sobre este aspecto, Auto de 22 de septiembre de 2005 y Sentencia de 9 de mayo de 2006, ambas de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.

Si dicho precio es «adecuado» a las prestaciones convenidas pero las efectivamente ejecutadas son de inferior naturaleza o calidad, el pago también puede originar un daño real y efectivo en las arcas públicas.

En este sentido cabe interpretar de la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 10/2006, de 9 de mayo, *sensu contrario*, que, aunque el precio pagado haya tenido contraprestación, si ésta no es «proporcional» a la cuantía satisfecha por la misma, puede haber «daño» a los efectos de la responsabilidad contable.

En todos estos casos el problema será la prueba del daño y, a menudo, sobre todo, la cuantificación del mismo.

No debe olvidarse, sobre este particular, que los órganos de la jurisdicción contable, en virtud del principio dispositivo que preside los procesos de que conocen, no pueden apreciar daños ni superiores ni diferentes a los reclamados por la parte actora en su pretensión procesal.

Y debe tenerse en cuenta, además, que la carga de la prueba de la existencia del menoscabo y de la cuantía del mismo incumbe al demandante ex-artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (Senten-

cias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 32/2004, 10/2006 y 13/2006).

La acreditación de la real y efectiva concurrencia de daños y perjuicios puede conseguirse a través de los medios de prueba válidos en Derecho, y en materia de naturaleza y calidad de las prestaciones contractuales pueden tener especial interés los informes periciales de técnicos expertos.

En todo caso, en esta cuestión, como en tantas otras, jurídicas o no, tiene cabida el proverbio de que «lo mejor es enemigo de lo bueno» y resultará más satisfactorio para los intereses públicos poder acreditar de forma fehaciente un menoscabo, aunque sea en cuantía inferior a la que puede intuirse, que presentar una pretensión de cuantía muy elevada, pero sustentada en elementos probatorios insuficientes.

Finalmente, es necesario recordar que es común para la jurisdicción contable encontrarse ante pretensiones de responsabilidad inspiradas en una crítica, por la parte actora, a la idoneidad del objeto del contrato.

En estos casos, la responsabilidad contable que se reclama se fundamenta en una valoración crítica de las prestaciones pactadas a las que se considera innecesarias o inadecuadas para la actividad de la Administración o entidad contratante.

En tales supuestos el problema de la acreditación y cuantificación del daño no es el único que se plantea, sino también el de deslindar cuándo nos hallamos ante una actuación ilegal, susceptible de generar responsabilidad contable, o solo ante decisiones de gestión que no pueden ser objeto de control en sede jurisdiccional contable.

Por una parte, es evidente que la antijuridicidad de una operación contractual implica una injustificada salida de fondos al pagarse el precio, y ello por mucho que las prestaciones pactadas se hayan ejecutado de manera impecable.

Por otro lado, como acertadamente ha mantenido la Sala de Justicia en Auto de 4 de febrero de 2004, *«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».

d) Que la conducta sea dolosa o gravemente negligente.

En efecto, la responsabilidad contable no es una responsabilidad objetiva, solo surge y resulta exigible cuando en la conducta enjuiciada se aprecia dolo o una negligencia cualificada.

El dolo va asociado a supuestos de fraude, y su desenmascaramiento no suele ser problemático una vez detectada la trama ilegal.

En cuando a la negligencia, su valoración en cada caso concreto exige una delicada tarea de interpretación en la que resultan muy útiles los criterios elaborados por la Jurisprudencia.

La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha aportado algunos puntos de vista interesantes para la identificación de la negligencia grave en la conducta de los gestores de caudales públicos, en general, y de los que intervienen en los procesos de contratación, en particular:

– Diferencia entre negligencia grave y leve. *«La negligencia o culpa leve es predicable en 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 un persona normalmente prudente»* (Sentencia 11/04, de 6 de abril).

– La gestión de fondos públicos debe desarrollarse con una diligencia cualificada respecto a la que se desenvuelve en relación con patrimonios privados (Sentencia 16/04, de 29 de julio).

– Peculiaridades de la diligencia exigible según el tipo de actividad económico-financiera del sector público en que se desenvuelve la conducta enjuiciada. *«Para determinar la diligencia exigible no solo hay que tener en cuenta las circunstancias personales de tiempo y lugar del agente, sino también el sector del tráfico o entorno físico y social donde se proyecta la conducta»* (Sentencia 16/04, de 29 de julio, en relación con la jurisprudencia del Tribunal Supremo desarrollada, entre otras, en Sentencia de 30 de diciembre de 1995).

– Evaluación del carácter grave de la negligencia apreciada. *«Para valorar si ha existido o no negligencia grave hay que examinar las medidas*

correspondientes para evitar el resultado dañoso, previo juicio de previsibilidad, de forma que se produce culpa o negligencia grave cuando quien debiendo prever el resultado perjudicial no lo prevé, o previéndolo no toma las medidas oportunas para evitarlo» (Sentencia 2/03, de 26 de febrero).

– Negligencia grave y mala praxis: incurrir en una mala práctica de gestión implica negligencia, que puede ser grave, aunque dicha forma de actuar esté muy extendida y sea muy frecuente (Sentencia 13/03, de 18 de octubre). Se trata de una regla importante para un tráfico como el de los contratos del sector público o el de las subvenciones, donde han arraigado deficiencias de gestión perpetuadas por la inercia.

– Negligencia grave y asesoramiento de expertos: puede suavizar la gravedad de la negligencia haber actuado con el respaldo de informes técnicos emitidos por expertos (Sentencia 7/06, de 7 de abril).

En materia de contratación, este criterio se plasma en Sentencia 3/04, de 5 de febrero, que dice que *«cualquier gestor, antes de suscribir un contrato, debe extremar su diligencia requiriendo de los órganos competentes (Asesoría Jurídica o Secretaría General) la validación y conformación a Derecho de lo que suscribe, pues en caso contrario asume toda la responsabilidad que se derive de su firma»*.

– Negligencia grave o insuficiencia de medios materiales y personales.

Las deficiencias organizativas que se traducen en un déficit de recursos humanos y materiales para poder gestionar los fondos públicos adecuadamente tienen en principio un tratamiento excluyente de la negligencia grave. Pueden ser causa de exención o moderación de las responsabilidades contables subsidiarias, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, o simplemente motivo para descartar la negligencia grave (Sentencia de la Sala de Justicia 7/2006, de 7 de abril).

No obstante, y en virtud de la exigencia de previsión del daño, en algunas ocasiones se estima que ante las deficiencias organizativas resulta exigible un plus de diligencia al gestor de caudales públicos (Sentencia 2/03, de 26 de febrero, también de la Sala de Justicia Contable).

e) Que entre la conducta enjuiciada y el daño producido exista un nexo causal.

El Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 26 de septiembre de 1998), en una Jurisprudencia aplicable al ámbito de la responsabilidad contable, mantiene que *«la concurrencia de una relación causal*

difícilmente puede definirse apriorísticamente con carácter general, puesto que cualquier acaecimiento lesivo se presenta normalmente no ya como el efecto de una sola causa, sino más bien como el resultado de un complejo de hechos y condiciones que pueden ser autónomos entre sí o dependientes unos de otros, dotados sin duda, en su individualidad, en mayor o menor medida, de un cierto poder causal, reduciéndose el problema a fijar entonces qué hecho o condición puede ser considerado como relevante por sí mismo para producir el resultado final».

El propio Tribunal Supremo (entre otras en Sentencia de 19 de febrero de 1985) añade a esta reflexión *que «por lo que se refiere al elemento causal ha de entenderse, a los efectos de decidir sobre su existencia, que es causa eficiente para producir el resultado aquello que, aun concurriendo con otras, prepare, condicione o complete la acción de la causa última».*

Estos criterios de interpretación jurisprudencial resultan de extraordinario interés en un ámbito como el de la contratación del sector público, en el que, como ya se ha dicho, actúa una cadena de gestión en la que intervienen personas diferentes con competencias presupuestarias y administrativas distintas.

Así, por ejemplo, resulta evidente que entre la conducta del gestor, que deja prescribir el derecho de la Administración contratante a cobrar una penalidad o una indemnización por daños y perjuicios, y el menoscabo ocasionado a dicha Administración por la prescripción de su derecho existe un nexo causal relevante a los efectos de la responsabilidad contable.

Si en ese mismo contrato, en caso de que fuera de obras, se hubiera permitido la constitución de garantía mediante retención del precio, ello hubiera supuesto una infracción de la Ley 30/2007, de 30 de octubre (art. 84.2), pero no habría tenido conexión causal alguna con el daño motivado por la prescripción de derechos antes aludida, aunque sí en cambio con el eventual perjuicio derivado de no haber podido aplicar la garantía a la responsabilidad afianzada por ella al no haber sido correctamente constituida.

A veces el escenario de delimitación de responsabilidades en atención al nexo causal puede complicarse mucho porque varias conductas pueden aparecer como determinantes del daño, pero con distinta intensidad, lo que nuestro Tribunal Supremo (por todas, Sentencia de 26 de marzo de 1990) ha resuelto mediante el criterio de que *«la concurrencia de conductas permite atribuir proporciones en la causación del daño y, como consecuencia, en la obligación de resarcirlo mediante indemnización».* En estos casos, como afirma la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en Sentencia 16/1999, de 30 de septiembre, deberá valorar-

se la participación de cada parte en la producción del resultado final dañoso y las posibilidades que tuvieran de haber podido evitarlo.

La relación de causalidad debe entenderse interrumpida, en el ámbito de la responsabilidad contable, lo mismo que en el de las otras responsabilidades resarcitorias del ordenamiento jurídico, si concurre fuerza mayor o caso fortuito debidamente acreditado. Así, siguiendo con nuestro ejemplo y teniendo en cuenta las circunstancias singulares de cada caso, podría suceder que la prescripción de los derechos hubiera sido consecuencia de un fallo generalizado del sistema informático encargado de advertir sobre los plazos, lo que podría entenderse como causa interruptora del nexo causal entre la conducta de los gestores y el menoscabo producido (Sentencia 20/1994, de 30 de junio, de la Sala de Justicia Contable).

f) Que los daños y perjuicios se deduzcan de las cuentas que deben rendir los que tienen a su cargo caudales o efectos públicos.

Este requisito de la responsabilidad contable, si no se interpreta de forma acorde con el criterio teleológico que permite el artículo 3 del Código Civil, se convierte en un auténtico cuello de botella que frustra la exigibilidad de indemnizaciones a quienes han desarrollado, de forma ilegal y dolosa o gravemente negligente, tareas de gestión de fondos públicos, pero no han actuado dentro del «circuito estrictamente contable». No fue ésta la intención del legislador de 1982, ni siquiera la del de 1988, que optaron por una jurisdicción de gestores y no por una jurisdicción de contables –en terminología de la doctrina francesa.

Por eso la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha elegido un concepto amplio de cuentadante y un concepto igualmente amplio de cuenta.

En Sentencias de 26 de noviembre de 1999, 6 de abril de 2004 y 6 de octubre de 2005, la Sala sostiene *«un concepto amplio de cuentadante de tal manera que no solo debe ser considerado tal aquella persona obligada 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 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 Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo»*.

Toda persona que en la cadena de gestión contractual podamos afirmar que administra, recauda, interviene, maneja, gestiona, custodia... fondos públicos podrá ser considerada cuentadante a efectos de responsabilidad contable, lo que implica un margen muy amplio (órganos de contratación, interventores, pagadores, técnicos, etc.).

Por otra parte, en Sentencia 8/2001, de 15 de marzo, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas dice con rotundidad que *«se entiende por cuenta en un sentido amplio todo documento de índole contable en el que constan, se registran o figuran operaciones relacionadas directa o indirectamente con la actividad económico-financiera del sector público»*.

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.

III. CUESTIONES DE LEGITIMACIÓN PROCESAL

La legitimación procesal en los juicios para la exigencia de responsabilidades contables se regula en el artículo 47 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y en los artículos 55 y 56 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

a) Legitimación activa. Corresponderá en todo caso a la Administración o entidad pública perjudicada y al Ministerio Fiscal, pero además las pretensiones de responsabilidad contable podrán articularse mediante el ejercicio de la acción popular del artículo 125 de la Constitución española.

Por lo que se refiere al ministerio fiscal, su papel de impulsor del enjuiciamiento contable en materia de contratos del sector público adquiere una especial importancia por dos razones. En primer lugar, por su presencia en los procesos penales por delitos cometidos con ocasión de la contratación pública, lo que implica su responsabilidad en promover que la jurisdicción contable pueda conocer de las responsabilidades civiles derivadas de tales delitos cuando así proceda en Derecho. En segundo lugar, por la función del ministerio público de examinar los hechos recogidos en los Informes de Fiscalización de la contratación pública, tanto de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas como del Tribunal de Cuentas, para valorar la procedencia o no de ejercitar acciones de responsabilidad contable en relación con las irregularidades que eventualmente pudieran expresarse en dichos Informes.

En cuanto a la acción pública, pese a ser uno de los elementos más audaces y atractivos del modelo procesal de la jurisdicción contable,

no ha dado en la práctica resultados cuantitativos ni cualitativos adecuados a las expectativas que su inclusión en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas había despertado. Basta examinar los datos de las Memorias de Actividades Jurisdiccionales de los diversos ejercicios, elevadas por el Tribunal de Cuentas dentro de la respectiva Memoria Anual al Parlamento, para deducir sin dificultad que el número de juicios de responsabilidad contable iniciados como consecuencia del ejercicio de acciones públicas es poco significativo. Por otra parte, frente al fundamento constitucional de esta institución procesal como un derecho de los ciudadanos a participar en la Administración de Justicia, la experiencia práctica de los últimos años ha venido demostrando que, con más frecuencia de la deseable, la acción pública contable ha sido objeto de una utilización desviada de su propósito de velar por la integridad de los fondos públicos, y a menudo llega enredada en aparatosos conflictos de índole política e incluso personal.

Lo cierto es que en materia de contratación del sector público, la acción pública de responsabilidad contable podría dar juego entre colectivos relacionados con la defensa de los intereses generales: asociaciones vecinales, asociaciones culturales, organizaciones no gubernamentales, colectivos creados para la defensa de valores sociales, ecológicos, etc.

Respecto a la legitimación activa, en los procesos de responsabilidad contable, de las Administraciones y entidades del sector público, las previsiones del artículo 55 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, deberán entenderse hoy bajo la perspectiva de las normas sobre ámbito subjetivo que se recogen en el artículo 3 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre.

El citado precepto, mediante la distinción entre Administraciones Públicas y otros poderes adjudicadores, incorpora un criterio amplio para la delimitación del sector público, en sintonía con la Directiva 2004/18/CE, y saliendo al paso de las críticas que la Unión Europea había venido manifestando durante años respecto a la deficiente regulación española sobre la materia.

A efectos de la legitimación activa en los juicios de responsabilidad contable, no plantea problema la inclusión de aquellas Administraciones o entidades del artículo 3 de la Ley de Contratos del Sector Público que resultan subsumibles en las categorías previstas en el artículo 4 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, en el artículo 2.1 de la Ley General Presupuestaria o en las delimitaciones del sector público incorporadas a la LOFAGE y a las leyes reguladoras de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

Más reflexión jurídica exigirá decidir si pueden gozar de esa legitimación activa las entidades que, pese a estar catalogadas como sector público en el artículo 3 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, no gozan de esa misma consideración expresa en normas generales de nuestro ordenamiento administrativo y presupuestario más allá del ámbito estricto de la contratación pública (particularmente, las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social).

b) Legitimación pasiva. Concorre en los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso.

De acuerdo con lo expuesto en el epígrafe relativo a los requisitos de la responsabilidad contable, es evidente que pueden ser demandados ante la jurisdicción del Tribunal de Cuentas los empleados públicos que, en su intervención en la cadena de gestión del contrato, hubieren actuado de forma ilegal, dolosa o gravemente negligente y lesiva para los fondos públicos.

Pero al margen de esta consideración general, la legitimación pasiva en los procesos de responsabilidad contable presenta algunas peculiaridades cuando la conducta enjuiciada se enmarca dentro de una operación contractual.

En primer lugar, como hemos venido repitiendo a lo largo de este trabajo, la tramitación de los contratos del sector público se caracteriza por una cadena de gestión en la que actúan personas distintas con competencias diferentes. Ello obliga a tener especialmente en cuenta los siguientes criterios:

– La posibilidad, en los juicios de responsabilidad contable, de apreciar litisconsorcio pasivo necesario, pues, pese al carácter solidario de este tipo de responsabilidad, no debe considerarse libérrima la facultad del actor de elegir demandados. En este sentido, la Sala de Justicia Contable ha venido entendiendo que puede apreciarse la excepción de litisconsorcio pasivo necesario cuando entre las conductas de gestión de los litisconsortes se dan los requisitos de «inescindibilidad» aludidos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

– La obediencia debida como causa de exención de responsabilidad contable, siempre que se haga constar por escrito, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

– La exención de responsabilidad contable, en este caso prevista en el artículo 39.2 de la citada Ley Orgánica, «cuando el retraso en la rendición, justificación o examen de las cuentas y en la solvencia de los repa-

ros sea debido al incumplimiento por otros de sus obligaciones específicas, siempre que el responsable así lo haya hecho constar por escrito».

– La necesaria distinción, en una cadena de gestión, entre responsables contables directos y subsidiarios (arts. 42 y 43 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo), dado el distinto tratamiento jurídico que tienen una y otra condición.

– El carácter solidario de la responsabilidad contable directa ex artículo 38.3 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas.

– El incumplimiento de sus obligaciones por otros intervinientes en la cadena de gestión no justifica que no se atiendan las obligaciones propias (Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas 12/06, de 24 de julio).

En otro orden de cosas debemos aludir a la inviabilidad jurídica de dirigir la acción de responsabilidad contable contra el contratista o cualquier otro particular en quien no concurra la gestión de fondos públicos. La legitimación pasiva en estos procesos está reservada a quienes tienen encomendada la gestión de caudales o efectos públicos, y la Ley no permite su extensión a otras personas aun cuando su conducta haya sido relevante para la provocación del menoscabo.

No cabe, en consecuencia, la figura del *extraneus* en el ámbito procesal contable, y así lo ha mantenido sin fisuras la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (Sentencia 9/2006, de 7 de abril, por todas) a través de una doctrina avalada por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2008.

La legislación procesal contable, al contrario de lo preceptuado respecto a los perceptores de subvenciones y otras ayudas del sector público, no reconoce en el ámbito de la contratación pública ninguna excepción al principio de exclusividad de la legitimación pasiva para los gestores de fondos públicos y sus causahabientes.

Sin embargo, resulta evidente que en dicho ámbito es frecuente la intervención de terceros –cooperadores necesarios– que sin ser gestores de fondos públicos, sin embargo, participan de manera relevante en la provocación de daños y perjuicios en los mismos (baste pensar en el supuesto típico –y tipificado– del pago de comisiones ilegales).

Por ello, de *lege ferenda*, sería recomendable un tratamiento de licitadores, adjudicatarios y, en sentido amplio, contratistas similar al que la legislación vigente da a los perceptores de subvenciones y otras ayudas procedentes del sector público. Ello dotaría de mayor coherencia

a la función garante de la integridad de los fondos públicos, que corresponde a la jurisdicción contable, daría a dicha jurisdicción «más cintura» para intervenir en casos complejos de ingeniería defraudatoria y contribuiría a hacer más fácil la compatibilidad de la misma con la jurisdicción penal en el enjuiciamiento de unos mismos hechos.

Finalmente, no puede pasarse por alto la figura del responsable del contrato, prevista en el artículo 41 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre. Los perfiles de dicha figura que se ofrecen en el citado precepto conectan directamente con los requisitos de legitimación pasiva procesal contable legalmente exigidos, pero ello no debe inducir a pensar que la función de responsable del contrato puede actuar como una esponja y absorber todos los presupuestos de legitimación pasiva, pues, como ya se ha dicho, el régimen jurídico material y formal de la responsabilidad contable permite, por la vía de la distinción entre responsables directos y subsidiarios y del litisconsorcio pasivo necesario, agotar el ámbito subjetivo de los posibles destinatarios de una demanda.

IV. LOS CAUCES FORMALES PARA LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES CONTABLES DERIVADAS DE LA CONTRATACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO

Las pretensiones de responsabilidad contable pueden encauzarse a través de diversas vías procesales.

Si los hechos enjuiciados resultan presuntamente constitutivos de alcance o malversación contable, de acuerdo con el concepto legal que ambas figuras jurídicas encuentran en el artículo 72 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, la exigencia de responsabilidad contable se articulará a través de un procedimiento de reintegro por alcance, cuya tramitación es competencia exclusiva de los órganos de la jurisdicción contable.

Si los hechos enjuiciados no resultan presuntamente encuadrables en el concepto jurídico de alcance o malversación contable, la posible responsabilidad contable derivada de los mismos puede exigirse a través de dos cauces formales:

- Un juicio de cuentas cuya tramitación es competencia exclusiva de los órganos de la jurisdicción contable.
- Un procedimiento administrativo de responsabilidad contable que tramita y decide la Administración Pública competente en cada caso. Estos expedientes administrativos pueden ser avocados por el

Tribunal de Cuentas, y las resoluciones que los deciden son susceptibles de recurso ante la Sala de Justicia del citado Tribunal (art. 41 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo).

No es difícil deducir, a la vista de este mapa procesal, que el legislador no optó por la sencillez en lo relativo a la jurisdicción contable. El diseño que se acaba de exponer, además, aún puede manifestarse en la práctica con mayor complejidad, y así sucede, por ejemplo, cuando la Ley prevé procedimientos administrativos específicos de reintegro (como pasa con las subvenciones) o cuando los órganos de la jurisdicción penal incluyen en sus sentencias pronunciamientos sobre responsabilidades civiles derivadas de los delitos que, por su naturaleza, tienen el carácter de contables.

Ante esta complejidad, y dado el carácter solo reparatorio que en todo caso tiene la responsabilidad contable, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha venido interpretando el artículo 72.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, a través de un concepto amplio de alcance en los fondos públicos que permite que la mayor parte de las pretensiones de responsabilidad contable que se plantean puedan conocerse y decidirse a través de procedimientos de reintegro por alcance (Sentencia 4/03, de 7 de mayo; Auto de 3 de marzo de 2004 y Sentencia 15/04, de 26 de julio).

En función de esta fórmula flexible de interpretación del concepto de alcance, la mayoría de las pretensiones procesales planteadas ante el Tribunal de Cuentas como consecuencia de hechos derivados de la contratación del sector público pueden encauzarse sin dificultad por la vía de un procedimiento de reintegro por alcance.

Sin embargo, en materia de contratación pública se dan algunas peculiaridades que, a mi juicio, recomendarían una posición más abierta respecto a la tramitación de expedientes administrativos de responsabilidad contable y de juicios de cuentas.

En primer lugar, debemos recordar en este sentido que es frecuente que en relación con una contratación pública se suscite controversia sobre el posible desequilibrio entre el precio pagado y la contraprestación recibida. Nos estamos refiriendo a los conocidos casos de polémica sobre la calidad de las prestaciones realizadas por el contratista y suficiencia de las mismas (calidad de los materiales de una obra, obsolescencia de las mercancías en un suministro, necesidad y seriedad de un asesoramiento técnico externo contratado, etc).

El posible perjuicio sufrido por el patrimonio público en estos casos puede generar responsabilidad contable, pero se ajusta de manera

forzada al concepto técnico-jurídico de alcance, por lo que la exigencia de dicha responsabilidad debería articularse por los cauces formales que la Ley habilita cuando los hechos no resultan subsumibles en las categorías definidas en el artículo 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En segundo término, tampoco podemos olvidar que las pretensiones de responsabilidad contable derivadas de la contratación pública son consecuencia, a menudo, del contenido de los Informes de Fiscalización, tanto del Tribunal de Cuentas como de los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas.

En estos casos, cuando los hechos no revisten aparentemente caracteres de alcance o malversación contable, la lógica procesal aconseja que se incoe la oportuna pieza separada del artículo 45 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, y posteriormente, en su caso, se tramite el correspondiente juicio de cuentas.

Finalmente cabe recordar que, de la misma manera que las Administraciones son competentes para exigir responsabilidades administrativas patrimoniales ex Disposición Adicional vigésimo segunda de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, también pueden exigir en vía administrativa responsabilidades específicamente contables de acuerdo con la interpretación conjunta de los artículos 180 de la Ley General Presupuestaria, y 41.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, siempre que los hechos no resulten constitutivos de alcance o malversación contable. La asunción, por las Administraciones Públicas, de un mayor protagonismo en la exigencia de responsabilidades contables derivadas de los contratos del sector público sería una iniciativa beneficiosa para el interés general por diversas razones:

- Aumentaría la eficacia del vigente diseño legal en la detección y condena de los casos de actuación ilegal y lesiva para el patrimonio público en este ámbito.

- Facilitaría una reacción del ordenamiento jurídico más rápida contra tales conductas.

- Permitiría una mayor eficacia en el acceso a medios de prueba suficientes para fundamentar condenas indemnizatorias adecuadas contra los infractores, particularmente en lo relativo a la cuantificación del daño, auténtica «bestia negra» para el juzgador en muchos de estos casos.

Por lo demás, la mayor presencia de las Administraciones Públicas en la detección y exigencia de responsabilidades contables derivadas de sus contratos en nada perjudicaría el normal desarrollo de sus

competencias por los órganos de la jurisdicción contable, que bien por la vía de la avocación o por la del recurso ante la Sala de Justicia mantendrían intactas sus atribuciones en estos supuestos.

La vocación por el Derecho no puede considerarse completa si se agota en el muy respetable buen hacer de la práctica diaria, pero no se extiende a la exploración de nuevas formas de leer la norma vigente, o a la reflexión sobre la conveniencia de cambiarla.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBADALEJO GARCÍA, M. (2000): *La responsabilidad por culpa extracontractual levísima*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Madrid.
- ENRÍQUEZ SANCHO, R. (2007): *La contratación administrativa en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. La Ley-Actualidad. Madrid.
- FONT I LLORET, R. (2003): «El control jurisdiccional de la selección de contratistas», en *Estudios de Derecho Público Económico*. Libro homenaje a Sebastián Martín Retortillo. Civitas. Madrid.
- GALLEGO CÓRCOLES, I. (2005): «Responsabilidad patrimonial derivada de la adjudicación inválida del contrato». *Contratación Administrativa Práctica*, nº 48.
- GUASP DELGADO, J. (1981): *La pretensión procesal*. Civitas. Madrid.
- LEGUINA VILLA, J. (1996): «Responsabilidad de las Administraciones Públicas y de sus autoridades y demás personal a su servicio», en *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*. Madrid.
- LUMIA, G. (1981): *Principios de teoría e ideología del Derecho*. Editorial Debate. Madrid.
- MARTÍN PALLÍN, J. A. (1985): «Infracción y responsabilidad contable». Seminarios 1984 de la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas. Madrid.
- MORENO MOLINA, J. A., y PLEITE GUADAMILLAS, F. (2007): *La nueva Ley de Contratos del Sector Público*. La Ley. Madrid.
- OBRA COLECTIVA (2006): «El Tribunal de Cuentas: fiscalización y enjuiciamiento». *Estudios de Derecho Judicial*, nº 83. Consejo General del Poder Judicial. Madrid.

PASCUAL GARCÍA, J. (2008): «Convenios de colaboración y encargos a entes instrumentales a la luz de la Ley de Contratos del Sector Público». REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO, Volumen X, nº 28. Tribunal de Cuentas.

Las «ICTS», su construcción y explotación a través de consorcios con participación estatal. Régimen presupuestario, de contabilidad y control

Susana Casado Robledo

Interventora y Auditora del Estado

RESUMEN

La figura del consorcio viene siendo ampliamente utilizada como forma de llevar a cabo determinadas actuaciones a desarrollar en colaboración entre Administraciones Públicas pertenecientes a distintos ámbitos territoriales. Ésta ha sido la fórmula elegida en diversas ocasiones para la construcción y posterior explotación de las denominadas Infraestructuras Científicas y Tecnológicas Singulares (ICTS), habiéndose planteado algunos interrogantes en cuanto al régimen presupuestario, de contabilidad y de control aplicable a los consorcios que se han constituido con dicha finalidad. El presente trabajo trata de dar respuesta a algunas de estas cuestiones.

1. INTRODUCCIÓN

El mapa de Infraestructuras Científicas y Tecnológicas Singulares (ICTS) es el resultado del acuerdo entre las Comunidades Autónomas y el Estado para afrontar el progreso de la ciencia experimental y el desarrollo tecnológico en España, y forma parte de las políticas científicas englobadas en el Programa INGENIO 2010. La III Conferencia de Presidentes¹, como respuesta a la necesidad de dotar a la

¹ Celebrada el 11 de enero de 2007 en Madrid con asistencia del Presidente del Gobierno y de los presidentes autonómicos.

http://www.map.es/prensa/notas_de_prensa/notas/2007/01/2007_01_11.html.
http://www.la-moncloa.es/ServiciosdePrensa/NotasPrensa/MEC/_2007/ntpr20070112.htm

comunidad científica de grandes infraestructuras para la investigación, aprobó 24 nuevas ICTS que, junto a las ya existentes, configuran el denominado mapa.

El concepto de ICTS en el contexto del mapa hace referencia a aquella infraestructura que, siendo única en su género, con características diferenciadas, tanto por su diseño y construcción como por su uso y aplicaciones, presta servicio a las comunidades nacionales de científicos y tecnólogos, esencial para el desarrollo de una investigación científica y tecnológica competitiva y de calidad.

Los objetivos que se persiguen con el desarrollo de las ICTS se pueden resumir de la siguiente manera:

- Incrementar la disponibilidad de este tipo de instalaciones para la ciencia y la tecnología española a través de la construcción de nuevas infraestructuras en territorio nacional y la participación en instalaciones de carácter internacional.

- Mantener y mejorar la capacidad científica y tecnológica de las instalaciones existentes, de modo que se asegure y eleve su competitividad.

- Facilitar el acceso a las instalaciones de todos los grupos interesados, tanto nacionales como extranjeros, para la realización de proyectos de investigación o la formación en las tecnologías de uso en la instalación.

- Contribuir al equilibrio nacional ubicando las nuevas infraestructuras de forma que se construyan en entornos geográficos que, siendo adecuados a su objeto, faciliten el crecimiento tecnológico e industrial de la región de enclave.

- Impulsar la internacionalización de las infraestructuras españolas y la participación española en las nuevas iniciativas europeas.

- Favorecer la creación de un tejido de empresas de elevados conocimientos tecnológicos, competitivas en el mercado internacional, que les permita participar en el proceso de implementación del proyecto.

- Promocionar el avance socio-económico en el entorno geográfico en el que se implantan, siendo un motor del desarrollo regional.

La construcción y explotación de ICTS moviliza un volumen importante de recursos, resultando necesaria la colaboración financiera de distintas Administraciones. Esta colaboración se materializa a través de la suscripción de convenios que en la mayor parte de los casos dan lugar a la constitución de una entidad con personalidad jurídica propia cuya única finalidad es precisamente la construcción y puesta en funcionamiento de la correspondiente ICTS. Las entidades aso-

ciadas suelen ser Administraciones que pertenecen a distintos ámbitos territoriales (estatal, autonómico o local), por lo que la entidad que se constituye suele adoptar la forma jurídica de consorcio.

En este momento existen en España ICTS reconocidas como tales por la Comisión Interministerial para la Ciencia y la Tecnología (CICYT), en su mayoría construidas en las décadas de los ochenta y noventa y algunas en desarrollo o en fase de proyecto, que, junto con las que el Estado y las Comunidades Autónomas acordaron crear en la III Conferencia de Presidentes, completan el denominado mapa de grandes instalaciones (Cuadro 1).

CUADRO 1²

ICTS	
	Existen en la actualidad
	Bases antárticas españolas Juan Carlos I y Gabriel de Castilla (Antártida)
	En proyecto
	Red Española de Supercomputación
ANDALUCÍA	Existen en la actualidad
	Plataforma Solar de Almería
	Centro Astronómico de Calar Alto
	Radiotelescopio del IRAM en el Pico Veleta
	Reserva Científica de Doñana
	En proyecto
	Centro Nacional de Aceleradores
	III Conferencia de Presidentes
Centro de Datos y Servicios para las Ciencias Sociales	
	Instalación de Energías Renovables
ARAGÓN	Existen en la actualidad
	Laboratorio Subterráneo de Canfranc (LSC)
	III Conferencia de Presidentes
	Laboratorio de Microscopías Avanzadas (LMA)
PRINCIPADO DE ASTURIAS	III Conferencia de Presidentes
	Sistema de Observación Costero

Continúa

² <http://www.micinn.es/ciencia/jsp/plantilla.jsp?area=instalaciones&id=21>, considerando como «en proyecto» aquellas instalaciones que no están reconocidas como tales por la CICYT, de acuerdo con la información de la página web de referencia, y tampoco figuran como aprobadas en la III Conferencia de Presidentes.

CUADRO I (Continuación)

ICTS	
ILLES BALEARS	III Conferencia de Presidentes
	Sistema de Observación Costero (SOCIB)
CANARIAS	Existen en la actualidad
	Observatorio del Teide
	Observatorio del Roque de los Muchachos
	En proyecto
	Gran Telescopio de Canarias
	III Conferencia de Presidentes
Plataforma de Observación Oceánica de Canarias, PLOCAN	
CANTABRIA	III Conferencia de Presidentes
	Gran Tanque de Ingeniería Marítima
CASTILLA-LA MANCHA	Existen en la actualidad
	Centro Astronómico de Yebes
	III Conferencia de Presidentes
Centro Nacional de Experimentación de Tecnologías del Hidrógeno y Pilas de Combustible (CNETHPC)	
CASTILLA Y LEÓN	En proyecto
	Centro Nacional de Investigación sobre la Evolución Humana (CENIEH)
	III Conferencia de Presidentes
	Centro de Láseres Pulsados Ultraintensos (CLPU)
CATALUÑA	Existen en la actualidad
	Centro de Computación y Comunicaciones de Cataluña (CESCA)
	Laboratorio de Resonancia Magnética Nuclear del Parque Científico de Barcelona
	Sala Blanca del Centro Nacional de Microelectrónica
	Barcelona Supercomputing Center-Centro Nacional de Supercomputación (BSC-CNS)
	Canal de Investigación y Experimentación Marítima (CIEM)
	En proyecto
	Laboratorio de Luz Sinrotón Alba
	Centro Internacional de Métodos Numéricos en Ingeniería (CIMNE)

Continúa

CUADRO I (Continuación)

ICTS	
CATALUÑA	III Conferencia de Presidentes
	Instalación de Biología Estructural Proteómica conectada al Sincrotrón Alba
	Centro de Biología Animal y Terapia Génica. Plataforma Fenotípica Metabólica «Mouse Clinic»
EXTREMADURA	III Conferencia de Presidentes
	Instalación GRID
GALICIA	Existen en la actualidad
	Buque de Investigación Oceanográfica «Cornide de Saavedra»
	Buque Oceanográfico Sarmiento de Gamboa
	III Conferencia de Presidentes
	Unidad Oceanográfica
	Supercomputador «Finis Terrae»
MADRID	Existen en la actualidad
	Dispositivo de Fusión Termonuclear TJ-II del CIEMAT
	Instalación de Alta Seguridad Biológica del CISA (INIA)
	Instalaciones singulares de ingeniería civil en el CEDEX
	Red IRIS de servicios telemáticos avanzados
	Centro de Tecnología del Instituto de Sistemas Optoelectrónicos de la Universidad Politécnica de Madrid
	Canal de Experiencias Hidrodinámicas de El Pardo (CEHIPAR)
	III Conferencia de Presidentes
	Centro Nacional de Tecnologías para la Fusión
	Instalación de Microscopía Avanzada
	Centro Nacional de Imagen Médica
	REGIÓN DE MURCIA
Buque de Investigación Oceanográfica «Hespérides»	
III Conferencia de Presidentes	
Instalación Oceanográfica y de Acuicultura	
	Plataforma de Investigación en Recursos Hídricos

Continúa

CUADRO I (Continuación)

ICTS	
NAVARRA	En proyecto
	Centro Nacional de Energías Renovables (CENER)
	III Conferencia de Presidentes
	Instalación sobre Biocombustibles
	Instalación de Imagen Médica y Diagnóstica
PAÍS VASCO	En proyecto
	Fuente Europea de Neutrones por Espalación
	III Conferencia de Presidentes
	Instalación de Imagen Molecular
C. VALENCIANA	III Conferencia de Presidentes
	Centro Integral para la Mejora Energética y Medioambiental de Sistemas de Transporte
	Centro de Física Médica

Es objeto de este artículo describir el estado actual de desarrollo del mapa de ICTS como aplicación práctica de colaboración entre Administraciones con competencias comunes, como es el caso de la investigación científica y técnica, utilizando para ello la figura del consorcio, con la problemática que ello supone desde el punto de vista presupuestario, de contabilidad y de control.

2. REFERENTES LEGALES

El artículo 149.1.15 de la Constitución atribuye al Estado la competencia sobre el fomento y la coordinación general de la investigación científica y técnica, pero, a su vez, los distintos Estatutos de Autonomía atribuyen a las Comunidades Autónomas diversas competencias en materia de investigación.

En este contexto hay que destacar la Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica, que creó un marco normativo para promover la coordinación y colaboración entre las distintas Administraciones Públicas, universidades, instituciones públicas y empresas privadas en el campo de la investigación y el desarrollo tecnológico.

En el Estado es el recientemente creado Ministerio de Ciencia e Innovación³ el Departamento encargado de la propuesta y ejecución

³ Real Decreto 432/2008, de 12 de abril, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales.

de la política del Gobierno en materia de universidades, investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación en todos los sectores, así como la coordinación de los organismos públicos de investigación de titularidad estatal.

Así, corresponde en este momento a dicho Ministerio la responsabilidad de impulsar y coordinar las actuaciones relativas a las ICTS al servicio de la comunidad científica y tecnológica nacional, lo que, unido a la atribución de competencias de las Comunidades Autónomas en virtud de los correspondientes Estatutos de Autonomía, determina necesariamente la ejecución de esta política en términos de colaboración a través de cualquiera de los mecanismos previstos.

La presencia de intereses concurrentes en la gestión de fines públicos, especialmente entre las diferentes Administraciones territoriales, es una constante reciente en nuestro país que obliga a revisar y modernizar las fórmulas tradicionales de organización y funcionamiento administrativo. Es evidente que cuanto mayor sea la capacidad de colaboración entre los distintos niveles de nuestra organización territorial mayor será la probabilidad de alcanzar los grandes objetivos de políticas públicas que demandan los ciudadanos⁴.

En este sentido, una de las formas utilizadas para institucionalizar la colaboración entre distintas Administraciones territoriales es el consorcio, siendo sus referentes legales:

– El artículo 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que en el contexto de la regulación de los convenios de colaboración entre el Estado y las Comunidades Autónomas establece que *«cuando la gestión del convenio haga necesario crear una organización común, ésta podrá adoptar la forma de consorcio dotado con personalidad jurídica...»*.

– El artículo 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que establece en su apartado primero que *«las entidades locales pueden constituir consorcios con otras Administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público concurrentes con los de las Administraciones Públicas»*.

En el supuesto de las ICTS, al menos para las últimas proyectadas, lo habitual es la constitución de un consorcio previa la celebración de

⁴ GARCÉS SANAGUSTÍN, Mario: «El control económico-financiero de los consorcios: tendencias y alternativas», *Cuenta con IGAE*, num. 19, pág. 15, noviembre 2007.

un convenio de colaboración entre el correspondiente Departamento estatal, en este momento el Ministerio de Ciencia e Innovación, y los servicios competentes de la correspondiente Comunidad Autónoma en el que quedan definidos, entre otros aspectos, el objeto, su finalidad, su naturaleza jurídica, sus órganos de gobierno y administración, los costes y su forma de financiación, y, al mismo tiempo, se aprueban los estatutos que regulan su funcionamiento.

El consorcio en estos casos se plantea normalmente participado en un estricto 50 por ciento entre el Estado y la correspondiente Comunidad Autónoma en cuanto a las aportaciones necesarias para la construcción y posterior explotación de la instalación, lo que ha planteado numerosas interrogantes en relación con el régimen económico, financiero y presupuestario aplicable.

En este punto la primera cuestión que hay que resolver es determinar el ámbito territorial al que pertenece o debe adscribirse el consorcio, sin que aplicando la normativa estatal y autonómica vigente pueda identificarse de forma clara.

Así, el artículo 2.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria define las entidades que forman parte del sector público estatal, determinándose en el apartado h) las condiciones que los consorcios deben cumplir para su consideración como estatales:

«Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren los artículos 6, apartado 5, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, cuando uno o varios sujetos enumerados en este artículo (entidades que conforman el sector público estatal) hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado.»

Es decir, para que un consorcio forme parte del sector público estatal se requiere que alguna de sus entidades ejerza simultáneamente el dominio político y el dominio financiero, circunstancia que también se exige en la mayor parte de las leyes autonómicas que regulan esta materia en el correspondiente ámbito territorial.

3. CONSORCIOS PARA LA CREACIÓN, CONSTRUCCIÓN, EQUIPAMIENTO Y EXPLOTACIÓN DE INFRAESTRUCTURAS CIENTÍFICAS Y TECNOLÓGICAS

Hasta la fecha solo existen dos consorcios constituidos con la finalidad de construir y poner en marcha ICTS que forman parte del

sector público estatal en aplicación del artículo 2.1.h) de la Ley General Presupuestaria⁵:

– Consorcio para el Equipamiento y Explotación del Laboratorio Subterráneo de Canfranc (LSC). Con participación estatal del 52 por ciento y territorial del 48 por ciento (un 24 por ciento la Diputación General de Aragón y otro 24 por ciento la Universidad de Zaragoza), es la única instalación subterránea que hay en España y una de las pocas existentes en el mundo dedicada a la física de astropartículas y a la investigación en física subterránea observacional.

– Consorcio para la creación, construcción, equipamiento y explotación del Barcelona Supercomputing Center-Centro Nacional de Supercomputación (BSC-CNS). Con una participación estatal del 51 por ciento y territorial del 49 por ciento (37 por ciento la Generalitat de Cataluña y 12 por ciento la Universitat Politècnica de Catalunya), es un centro que tiene como objetivo la investigación en ciencias de la computación y su aplicación en otras áreas, especialmente en ciencias de la vida y ciencias de la Tierra, mediante sistemas de simulación.

Otros consorcios constituidos con la misma finalidad, de construir y poner en marcha ICTS, se encuentran participados territorialmente en un estricto 50 por ciento, de forma que aun perteneciendo en su totalidad al sector público, en aplicación de la normativa vigente, no forman parte ni del estatal ni del autonómico (dejando al margen la posibilidad de alguna participación local). A título de ejemplo se pueden citar los siguientes, de reciente creación:

– Plataforma Oceánica de Canarias (PLOCAN)⁶. Participada al 50 por ciento entre el Estado y la Comunidad Autónoma de Canarias será una infraestructura dedicada a la experimentación y a la investigación científica y tecnológica en todos los aspectos relativos a las ciencias y tecnologías marinas y de aquellas cuyo desarrollo exige disponer de laboratorios situados en el medio marino.

– Sistema de Observación Costero de las Illes Balears (SOCIB)⁷. Participado al 50 por ciento entre el Estado y la Comunidad Autónoma de las Illes Balears será una plataforma de soporte a la inves-

⁵ Inventario de entes del sector público estatal (INVESPE). Intervención General de la Administración del Estado. http://www.igae.pap.meh.es/Internet/Cln_Principal/ClnInvespe/

⁶ Se hace público el correspondiente Convenio Específico de Colaboración mediante su publicación en el *BOE* de 5 de abril de 2008.

⁷ Ídem.

tigación en el medio marino, concebida como una estructura para la adquisición, procesamiento, análisis y disseminación de información multidisciplinar del medio marino, de forma sistemática y regular; desarrollando tecnologías para su propio uso y que a la vez sean transferibles a otros proyectos de observatorios costeros semejantes.

– Centro de Láseres Pulsados Ultracortos Ultraintensos (CLPU)⁸. Con una participación estatal del 50 por ciento y una participación territorial también del 50 por ciento (45 por ciento la Comunidad de Castilla y León y 5 por ciento la Universidad de Salamanca), esta instalación albergará en Salamanca el Láser de Petavatio Compacto, con una potencia entre las diez mayores del mundo, que permitirá aplicaciones en diferentes disciplinas, entre las que se encuentran las nuevas técnicas de medicina nuclear.

– Centro Nacional de Experimentación de Tecnologías del Hidrógeno y Pilas de Combustible (CNETHPC)⁹. Participado al 50 por ciento entre el Estado y la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha será la primera instalación en España, situada en Ciudad Real, dedicada a las tecnologías de pilas de combustible y producción, almacenamiento, transporte, distribución y uso seguro del hidrógeno. Buscará el desarrollo de tecnologías y sistemas como la producción de hidrógeno a partir de recursos renovables y fósiles (captura de CO₂) y su uso en motores de combustión interna, turbinas y pilas de combustible.

Más antiguos se pueden citar los siguientes¹⁰:

– Consorcio para la construcción, equipamiento y explotación del Centro Nacional de Investigación sobre la Evolución Humana (CENIEH). Participado al 50 por ciento entre el Estado y la Junta de Castilla y León tiene como objetivo principal realizar investigaciones sobre la evolución humana durante los periodos Plioceno y Pleistoceno.

– Consorcio para la construcción, equipamiento y explotación del Laboratorio de Luz Sincrotrón (CELLS), participado al 50 por ciento entre el Estado y la Generalidad de Cataluña. Se trata de un acelerador de partículas que permite generar haces de rayos X de alto

⁸ Se hace público el correspondiente Convenio Específico de Colaboración mediante su publicación en el *BOE* de 17 de octubre de 2008.

⁹ Ídem.

¹⁰ Inventario de entes del sector público estatal (INVESPE). Intervención General de la Administración del Estado. http://www.igae.pap.meh.es/Internet/Cln_Principal/ClnInvespe/

brillo y concentración, lo que permitirá el estudio de las propiedades y estructura de la materia sólida, siendo muy diversos los campos de aplicación.

4. CALIFICACIÓN PRESUPUESTARIA DE LOS CONSORCIOS CON PARTICIPACIÓN ESTATAL

En relación con los consorcios en los que participa el Estado, desde el punto de vista presupuestario, se distinguen dos grupos:

– Consorcios que forman parte del sector público estatal por reunir los requisitos previstos en el artículo 2.1.h) de la Ley General Presupuestaria, cuyos presupuestos deben integrarse en los Generales del Estado en aplicación del artículo 32 de dicha Ley, que determina que los mismos «... constituyen la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que forman parte del sector público estatal».

– Consorcios que no forman parte del sector público estatal por no cumplir los requisitos previstos en el citado artículo 2.1.h).

Respecto de estos últimos se puede afirmar que en el supuesto de que ninguna Administración disponga de una mayoría de participación, existe una absoluta indefinición del régimen presupuestario, de contabilidad y de control aplicable, planteándose la paradoja de que, tratándose de entidades que se financian en su práctica totalidad con fondos públicos, sus presupuestos quedan al margen de los de las Administraciones de las que dependen financieramente.

En este punto, y considerando que se trata de entidades que se encuentran participadas por el Estado, habría que tener en cuenta la previsión que contenía la Disposición Adicional novena de la anteriormente referida Ley General Presupuestaria, relativa a las sociedades mercantiles y otros entes controlados por el sector público:

«El Estado promoverá la celebración de convenios con las Comunidades Autónomas o las entidades locales, con el objeto de coordinar el régimen presupuestario, financiero, contable y de control de las sociedades mercantiles en las que participen, de forma minoritaria, las entidades que integran el sector público estatal, la Administración de las Comunidades Autónomas o las entidades locales, o los entes a ellas vinculados o dependientes, cuando la participación de los mismos considerada conjuntamente fuera mayoritaria o conllevara su control político.»

Lo anterior será de aplicación a los consorcios que, no cumpliendo los requisitos establecidos en el párrafo h) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley respecto de ninguna de las Administraciones que en dichos entes participen, sean financiados mayoritariamente con recursos procedentes del Estado, las comunidades autónomas o corporaciones locales, las Administraciones anteriores hayan aportado mayoritariamente a las mismas dinero, bienes o industria, o se hayan

comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión conjunto de dichas Administraciones.»

Con la Disposición Adicional, en su literalidad, el legislador estatal no resuelve, pese a ser el único que podría hacerlo, el problema de definir el sector al que las sociedades o consorcios en cuestión han de considerarse adscritos... Por el contrario, en lo que se refiere a la determinación del régimen financiero aplicable, la cuestión no admite otra vía de solución que la del convenio o la correspondiente previsión en los estatutos, específicamente contemplados como el instrumento al que compete definir las particularidades del régimen financiero de los Consorcios¹¹.

Por tanto, la Disposición permite que, a través del oportuno convenio, se coordine por las Administraciones consorciadas el régimen presupuestario, financiero, contable y de control aplicable a los consorcios en los que participan. Es decir, desde el punto de vista presupuestario se puede convenir cuáles son las características de los presupuestos de los consorcios y su procedimiento de elaboración y aprobación, pero queda pendiente de definir el escenario en el que los mismos deben presentarse, teniendo en cuenta, como anteriormente se ha dicho, que se trata de presupuestos en los que prácticamente la totalidad de su financiación es pública.

Por lo que a la participación estatal respecta, como ha podido comprobarse, en la mayor parte de los supuestos no se cumplen los requisitos previstos en el artículo 2.1.h) de la Ley General Presupuestaria, por lo que se trata de consorcios que no forman parte del sector público estatal, quedando, por tanto, fuera de su ámbito presupuestario, tal como se desprende del anteriormente citado artículo 32 de la misma Ley, en el que se define el contenido de los Presupuestos Generales del Estado, y de su artículo 39, en el que se define la estructura:

«La estructura de los Presupuestos Generales del Estado y de sus anexos se determinará, de acuerdo con lo establecido en esta Ley, por el Ministerio de Hacienda, teniendo en cuenta la organización del sector público estatal, la naturaleza económica de los ingresos y de los gastos y las finalidades y objetivos que se pretenda conseguir.»

Si se analizan, por su parte, las normas financieras propias de las Comunidades Autónomas, que suelen ser las entidades con las que se asocia el Estado para constituir los consorcios que permiten el de-

¹¹ PASCUAL GARCÍA, José: «Régimen jurídico del gasto público», Boletín Oficial del Estado, 4ª ed., 2005, pág. 101.

sarrollo de las ICTS, la cuestión tampoco se resuelve, ya que prácticamente todas responden para su ámbito competencial a los mismos parámetros que la Ley General Presupuestaria.

Llegados a este punto, y partiendo de la premisa de la necesidad de cumplir con el principio de transparencia, se ha tratado de proporcionar una solución que, respetando la composición del sector público estatal y de los distintos sectores autonómicos, tal como se encuentran definidos en la normativa actual, determine un lugar en el que situar los presupuestos de este tipo de consorcios.

Para ello se propuso una modificación de la actual redacción del párrafo segundo de la anteriormente referida Disposición Adicional novena de la Ley General Presupuestaria en el siguiente sentido:

*«Lo anterior será de aplicación a los consorcios que, no cumpliendo los requisitos establecidos en el párrafo h) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley respecto de ninguna de las Administraciones que en dichos entes participen, sean financiados mayoritariamente con recursos procedentes del Estado, las Comunidades Autónomas o las corporaciones locales, las Administraciones anteriores hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión conjunto de dichas Administraciones. **Los Presupuestos de estos consorcios, en los términos que se determine por el Ministerio de Economía y Hacienda, acompañarán, a efectos informativos, a los Presupuestos Generales del Estado cuando el porcentaje de participación del sector público estatal sea igual o superior al de cada una de las restantes Administraciones Públicas consorciadas.»***

Esta propuesta se incorporó al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009, de forma que, una vez aprobada ésta¹², los consorcios que se encuentren en la situación que se regula deberán preparar y presentar sus presupuestos de forma que puedan acompañar a los Generales del Estado en los términos que se determine por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Es decir, teniendo en cuenta la agrupación inicialmente realizada, se puede concluir que los presupuestos de los consorcios que forman parte del sector público estatal quedarán integrados en los Presupuestos Generales del Estado, y los presupuestos de los consorcios con una participación estatal igual o superior al de cada una de las Administraciones consorciadas acompañarán, a efectos informativos, a los Generales del Estado.

¹² Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009. BOE de 24 de diciembre de 2008.

5. RÉGIMEN PRESUPUESTARIO, DE CONTABILIDAD Y DE CONTROL DE LOS CONSORCIOS

Una vez definido el marco en el que pueden situarse los presupuestos de los consorcios, procede describir la estructura y contenido que los mismos deben presentar. En este sentido hay que tener en cuenta las normas contables y presupuestarias aplicables en este momento a este tipo de entidades.

En aplicación del artículo 3 de la Ley General Presupuestaria, los consorcios del sector público estatal, y por analogía los consorcios en los que el mismo participe, pueden pertenecer al «sector público administrativo» o al «sector público empresarial», lo que vendrá determinado por las características de su actividad y su forma de financiación. Los consorcios creados para la construcción y explotación de ICTS, de acuerdo con lo anterior, deben situarse dentro del denominado sector público administrativo. Por su parte, el artículo 121 de la misma Ley establece que las entidades que integran el sector público administrativo deben aplicar los principios contables públicos, así como el desarrollo de los principios y normas establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) y sus normas de desarrollo.

La estructura del PGCP responde a las necesidades contables que se plantean en las entidades del sector público administrativo, entre las que se encuentra la necesidad de un seguimiento de las operaciones de carácter presupuestario, derivadas de la ejecución de un presupuesto limitativo, entendiendo como tal el presupuesto sometido a un procedimiento de aprobación y de gestión, como prevé la Ley General Presupuestaria, con un régimen de vinculación y un régimen de modificaciones presupuestarias definidos en la misma Ley.

No es el caso de los presupuestos de los consorcios que no se pueden adscribir de forma expresa o directa al sector público estatal, que se aprueban de manera interna de acuerdo con el procedimiento previsto en sus estatutos, normalmente por su Consejo Rector, y cuya gestión y modificaciones posteriores a su aprobación también se realizan de forma interna en el seno del propio consorcio, igualmente de acuerdo con lo previsto en sus estatutos. En estos casos el régimen presupuestario presenta lo que se denomina carácter estimativo.

El carácter estimativo de sus presupuestos determina que no pueda aplicarse de forma directa el PGCP, debiendo utilizar, los que tienen carácter estatal y por analogía los restantes, la adaptación del PGCP a los organismos públicos cuyo presupuesto de gastos tiene carácter estimativo, aprobada por Resolución de la Intervención Gene-

ral de la Administración del Estado de 28 de diciembre de 2000, que ha sido posteriormente modificada por una Resolución de 18 de julio de 2006¹³.

De acuerdo con ello, la documentación presupuestaria que debe presentarse para la incorporación de los presupuestos de los consorcios a los Generales del Estado, mediante integración en el caso de los consorcios estatales y para acompañarlos en el caso del resto de consorcios que se vean afectados por la Disposición Adicional novena de la Ley General Presupuestaria se determinará anualmente mediante Resolución de la Dirección General de Presupuestos, de acuerdo con lo que se disponga en la Orden ministerial por la que se dicten normas para la elaboración de los correspondientes Presupuestos Generales.

En este sentido, la última Resolución de la Dirección General de Presupuestos (de 12 de mayo de 2008) recoge en su Anexo VI las fichas a cumplimentar por los organismos públicos del sector administrativo cuyo presupuesto de gastos tiene carácter estimativo. Tras unas instrucciones generales quedan definidas las siguientes fichas:

- Presupuesto de explotación.
- Presupuesto de capital.
- Programa de actuación plurianual.
- Memoria del programa de actuación plurianual.
- Territorialización de inversiones.
- Financiación de la Unión Europea.

El presupuesto de explotación responde a la estructura de la cuenta del resultado económico-patrimonial prevista en las normas contables, con información relativa al ejercicio inmediato anterior cerrado y con previsiones del ejercicio en curso en el momento de elaboración de los presupuestos y del ejercicio al que los mismos se refieren. El presupuesto de capital, por su parte, con el mismo tipo de información, responde a la estructura del estado del flujo neto de tesorería del ejercicio regulado en las normas contables. Lo mismo se puede decir respecto al programa de actuación plurianual, cuyo equivalente contable es el balance.

La memoria también distribuye la información que contiene entre la relativa al último ejercicio cerrado en el momento de la elaboración del presupuesto (liquidación), debiendo señalarse las causas de

¹³ BOE de 28 de julio de 2006.

las principales desviaciones que se han producido respecto a los presupuestos de explotación y de capital en su día aprobados, y la relativa al año en curso en el momento de elaboración del presupuesto (avance), debiendo recogerse las principales desviaciones que se prevén.

Respecto al ejercicio cuyo presupuesto se elabora, en la memoria deben recogerse los objetivos principales que se plantean (debiendo determinarse cuantificados en la medida de lo posible) y las actuaciones y medidas previstas para su consecución (previsiones). También debe incorporarse información sobre el programa de inversiones y su relación con los objetivos que se pretenden alcanzar y sobre las distintas fuentes de financiación.

Por su parte, para definir el modelo de control aplicable a los consorcios, de nuevo, y en este momento desde la perspectiva del control interno, hay que analizar su naturaleza, así, se pueden distinguir¹⁴:

– Consorcios del sector público estatal. Se encontrarán sometidos a la modalidad de auditoría pública, de acuerdo con lo previsto en el artículo 163 de la Ley General Presupuestaria, y de manera específica, a la auditoría de cuentas anuales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 168 de la misma Ley.

– Consorcios de los sectores públicos autonómico o local. Los consorcios que dependan de una Comunidad Autónoma o una corporación local, con las reglas de vinculación que en su caso dispongan las respectivas leyes de finanzas de las Comunidades Autónomas o la legislación de régimen local, quedarán sometidos asimismo al régimen de control establecido en su normativa reguladora.

– Consorcios sin dependencia directa de ninguna Administración territorial. Como ya se ha dicho, son consorcios cuyos actos no están sujetos ni directa ni indirectamente al poder de decisión de un órgano de alguna Administración, debiendo aplicarse la anteriormente citada Disposición Adicional novena de la Ley General Presupuestaria de forma que el Estado promueva la celebración de convenios que permita coordinar el régimen de control aplicable. En este sentido existe una propuesta, ya incorporada a instancia de la Intervención General de la Administración del Estado en algunos estatutos de consorcios de reciente creación, de acuerdo con la que el sistema de control giraría en tono a una figura que se ha denominado «comisión financiera», integrada por representantes de los órganos de control interno de todas

¹⁴ GARCÉS SANAGUSTÍN, Mario: «El control económico-financiero de los consorcios: tendencias y alternativas», *Cuenta con IGAE*, núm. 19, págs. 18 y 19, noviembre 2007.

las Administraciones consorciadas. Esta comisión se ha planteado como un órgano colegiado que podría estar presidido por el representante del órgano de control interno de la Administración con mayor participación, o podría presidirse mediante designación rotatoria.

Para finalizar, habría que hacer referencia al control externo de los consorcios, respecto de lo que hay que destacar que, de acuerdo con el artículo Uno.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, éste «... es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público...».

A su vez, el artículo 4 de la misma Ley dice que integran el sector público:

- a) La Administración del Estado.
- b) Las Comunidades Autónomas.
- c) Las corporaciones locales.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- e) Los organismos autónomos.
- f) Las sociedades estatales y demás empresas públicas.

Por su parte, el apartado 2 del anteriormente citado artículo Uno añade 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 Comunidades Autónomas pueden prever sus Estatutos...».

Habría, por tanto, que analizar en cada supuesto las competencias que corresponden a los distintos órganos de control externo de las Comunidades Autónomas para determinar a quién correspondería el control de los consorcios en función de su composición. No obstante lo anterior, hay que llamar la atención sobre el contenido de la Disposición Transitoria segunda de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que dice que en tanto legalmente no se disponga otra cosa acerca de la definición de empresas públicas, y a los efectos de delimitar el ámbito de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas sobre las entidades anteriormente referidas, tendrán aquella consideración:

«a) Las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación directa o indirecta del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las corporaciones locales o de sus organismos autónomos.

b) Las entidades de derecho público con personalidad jurídica, constituidas en el ámbito del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las corporaciones locales, que por Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado.»

El apartado 2 de la misma Disposición, por su parte, establece que *«cuando en el capital de una misma empresa o sociedad participen distintas Administraciones Públicas u otras entidades del sector público, se sumarán los coeficientes de participación de todas ellas para determinar el carácter de empresa pública o sociedad estatal»*.

En mi opinión, la combinación de las Disposiciones citadas habilita al Tribunal de Cuentas para fiscalizar los consorcios cualquiera que sea su composición, ya que, aplicando la regla definida para las empresas públicas en el apartado 2 de la citada Disposición Transitoria segunda de la Ley de Funcionamiento a las entidades de Derecho público (entre las que se encuentran los consorcios), pudiera deducirse que cuando la suma de las participaciones determine el carácter público de la entidad entra, en aplicación de los artículos 1 y 4 de la Ley Orgánica, en el ámbito de actuación del Tribunal de Cuentas, todo ello sin perjuicio de las competencias que puedan tener atribuidas los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas.

En cualquier caso, y a modo de conclusión, en el caso de que se suscitara algún conflicto, siempre podría llegarse a un acuerdo de la misma forma que se ha previsto, ante el vacío legal existente, para el ejercicio del control interno de este tipo de entidades.

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

Pedro de Vega Blázquez

Administrador Civil del Estado.

Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social del Tribunal de Cuentas

1. INTRODUCCIÓN

El recurso a la contratación de los servicios de firmas privadas de auditoría para la realización de trabajos de control de la gestión económico-financiera en el ámbito del sector público es, desde hace ya largo tiempo, una realidad que no ha dejado de ser controvertida y que, en no pocas ocasiones, se ha manifestado en conflicto abierto con la legalidad vigente.

La sensibilidad social creciente en relación con el buen uso de los fondos públicos, el necesario *reforzamiento de la legitimidad de ejercicio* en la actuación de los órganos de control –cuyos pilares descansan en el rigor, la objetividad, la inmediatez y la utilidad y eficacia de sus trabajos–, la obvia, imperativa y, en el caso de los órganos públicos de control, *ejemplificadora sujeción escrupulosa al principio de legalidad*, obligan a abordar con especial prudencia y precisión el análisis de la fundamentación jurídica sustantiva de la traslación del ejercicio de las competencias de control de los fondos públicos a firmas privadas de auditoría por vía contractual, especialmente si se tiene presente que estamos en presencia del ejercicio de funciones públicas expresamen-

te atribuidas por la ley a concretos órganos públicos, de las que estos órganos estarían disponiendo en favor de empresas privadas.

Es frecuente, sin embargo, que la principal línea argumental de defensa del recurso a este tipo de contratación sea de carácter cuantitativo e instrumental: mediante el recurso a la contratación de auditorías con firmas privadas los órganos de control incrementan el número de informes realizados y extienden el ejercicio del control a un mayor número de entidades.

También es frecuente que, por su parte, las posturas más reticentes al recurso a esta figura contractual suelen centrarse en argumentos de tipo instrumental y formal: dificultades de adaptación del auditor privado a la auditoría pública, diferencias entre la auditoría privada y la auditoría pública, especial complejidad del sector público, diferente posición jurídica del funcionario público y del auditor privado, etc.

Sin embargo, estos argumentos de carácter instrumental se utilizan en muchos casos de forma genérica e indistinta para justificar, o rechazar, según los casos, la contratación de firmas privadas para la realización de auditorías en el sector público, tanto en el contexto del ejercicio de la función fiscalizadora por parte de los órganos de control externo como en el ejercicio de las funciones de control financiero permanente y de auditoría pública por parte de los órganos de control interno.

Esta forma de abordar el tratamiento de la cuestión no hace sino distorsionar su adecuado planteamiento y generar confusión en lugar de claridad, toda vez que tiende a identificar, de forma incorrecta, la auditoría en su sentido material o técnico con su sentido jurídico, dando lugar a un tratamiento homogéneo de supuestos que jurídicamente son dispares de raíz, sobre la base de considerar la auditoría como una técnica común.

El empleo de técnicas de auditoría puede ser común (si bien dichas técnicas pueden no ser iguales) en ámbitos tan dispares como el ámbito jurídico-público de la función fiscalizadora llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo¹, o el ámbito jurídico-público de las funciones de control financiero permanente y de auditoría pública llevada a cabo por los órganos de control

¹ A título de ejemplo, el artículo 27.3 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas dispone que «... en los procedimientos de fiscalización... el Tribunal de Cuentas podrá utilizar las técnicas de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida».

interno², como lo es en el ámbito jurídico-privado mercantil, por parte de auditores privados y firmas privadas de auditoría³.

Sin embargo, el empleo, por unos y otros, de técnicas de auditoría no puede conducir a la *homogeneización e indiferenciación* de su tratamiento jurídico, ya que, como es fácil comprender, nada tienen que ver ni en su concepto, ni en su regulación, ni en su naturaleza jurídica, ni en su alcance, ni en su significado, ni en sus límites, ni en sus fines, por una parte, la función fiscalizadora que llevan a cabo el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo; por otra, las funciones de control financiero permanente y de auditoría pública llevada a cabo por los órganos de control interno, y por otra, la actividad de auditoría privada mercantil, que llevan a cabo las firmas privadas de auditoría, por mucho que unos y otros recurran al empleo de técnicas de auditoría.

Lo cierto es que son muchos y variados los ámbitos en los que se lleva a cabo la contratación de firmas privadas para la realización de auditorías en el sector público, siendo muy distinta, no obstante, la justificación legal de unos y otros supuestos y siendo igualmente muy distinto el contenido y el alcance posible del objeto de la referida contratación. No está sujeta al mismo marco regulador, ni al mismo esquema conceptual, ni a los mismos límites, la contratación de la auditoría de sus cuentas por parte de una sociedad mercantil perteneciente al sector público con una firma privada que la contratación de la auditoría de las cuentas públicas de un organismo público por parte de un órgano de control interno, como no es lo mismo la contratación por parte de una entidad pública de los servicios de un experto para la asistencia en la formación de su propia cuenta que la contratación de servicios por un órgano de control externo para la revisión de las cuentas de un tercero (una entidad perteneciente al sector público o un receptor de subvenciones), etc.

De ahí la importancia de delimitar adecuadamente el marco legal de unos y otros supuestos para que no puedan solaparse y confundirse los argumentos que, siendo válidos para un determinado ámbi-

² En el ámbito estatal, la Ley General Presupuestaria sujeta a concretas normas de auditoría, tanto el ejercicio del control financiero permanente como el ejercicio de las actividades de auditoría pública. En este sentido, las Normas de Auditoría del Sector Público, aprobadas por el Interventor General de la Administración del Estado el 14 de febrero de 1997, definen con precisión y claridad la «*auditoría como técnica profesional y de control*».

³ La Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas, sujeta igualmente el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulada por dicha Ley al empleo de determinadas técnicas de auditoría (recogidas en las *Normas Técnicas de Auditoría*).

to de actuación, dejan de serlo cuando se trasladan a otro de naturaleza distinta. Y de ahí, igualmente, la importancia de superar los argumentos puramente instrumentales o cuantitativos y tratar de profundizar en los argumentos sustantivos, cualitativos, que permitan una reflexión de mayor alcance.

2. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA INDISPONIBILIDAD DEL EJERCICIO DE LAS POTESTADES PÚBLICAS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

En los regímenes parlamentarios los poderes públicos están sujetos al principio de vinculación positiva a la ley (*positive Bindung*). Es la ley la que habilita la actuación pública en todos sus ámbitos por medio de la configuración de las funciones y potestades públicas, que se concretan, en lo subjetivo, en la atribución legal de competencias a determinados órganos y, en lo objetivo, en el establecimiento de los correspondientes procedimientos a través de los cuales se hace efectivo el ejercicio de dichas competencias.

Tradicionalmente, la Administración y los poderes públicos han actuado de forma unilateral a través de actos administrativos o actos unilaterales de orden público. Sin embargo, la Administración y los poderes públicos se han visto abocados, con el fin de dar satisfacción a las necesidades públicas crecientes, a extender su forma de actuación a fórmulas participativas en las que interviene en menor medida la unilateralidad y se abren vías para el acuerdo, la negociación y la colaboración.

El modelo constitucional de Estado social determina la creciente penetración de lo público en lo privado, pero también esa mayor e invasiva presencia estatal en la sociedad conduce inexorablemente a una recíproca penetración de lo privado en la gestión de los asuntos públicos no solo a través de distintas fórmulas de participación política, sino también, y muy especialmente, a través de una enorme y voluble variedad de fórmulas de gestión privada de los asuntos públicos, en permanente evolución. A la tendencia irrefrenable a que se *publifique* el ámbito de lo privado acompaña una inexorable y paralela tendencia a que se *privatice* el ámbito de lo público, siendo en ocasiones indistinguible para el ciudadano dónde empieza lo uno y dónde termina lo otro.

Existen, sin embargo, parcelas de lo público directamente ligadas al ejercicio de potestades y funciones públicas, que forman parte del *núcleo esencial del Estado*, reservadas en su ejercicio exclusivo a los ór-

ganos públicos legalmente competentes sobre las que dichos órganos no pueden transigir, o únicamente pueden hacerlo en los estrictos términos en los que la ley lo permita expresamente.

Es pacífico en la doctrina, y comúnmente admitido, que el ámbito propio de la colaboración público-privada para la gestión de los asuntos públicos es el de las funciones públicas de provisión y producción de bienes y servicios, marco en el que se desenvuelve con naturalidad y habitualidad el objeto de la contratación pública.

Por el contrario, las funciones públicas de regulación, control y supervisión que implican el ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos y que forman parte del núcleo esencial del Estado resultan impermeables a las fórmulas de colaboración público-privadas típicas de la contratación, por cuanto constituyen funciones públicas reservadas por la ley a concretos órganos públicos en exclusiva. No en vano la legislación reguladora de la contratación pública prohíbe explícitamente la celebración de cualquier contrato de servicios, o de gestión de servicios públicos, que implique el ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos⁴.

En este contexto no está de más recordar que uno de los atributos esenciales de la competencia, a través de cuyo ejercicio se materializan las potestades y las funciones de los poderes públicos es que, además de estar atribuida por la ley, ésta es irrenunciable y solo puede ser ejercida por los órganos que la tienen atribuida como propia.

Así pues, para que los órganos públicos puedan llevar a cabo un ejercicio de sus competencias alternativo al previsto por la ley, o para que puedan efectuar alguna transacción o disposición sobre el ejercicio de sus competencias, blindadas por la ley, es requisito imprescindible que sea la propia ley la que expresamente autorice dicho ejercicio alternativo, o dicha transacción o disposición, así como su alcance, sus límites y, en su caso, el oportuno procedimiento para hacerlas efectivas.

A continuación veremos cuál es el estado de esta cuestión en nuestro Derecho positivo, primero en relación con los Órganos de Control Externo y el ejercicio de la función fiscalizadora y, a continuación, en relación con los órganos de control interno y el ejercicio de las funciones de auditoría pública y control financiero de las subvenciones.

⁴ Ver los artículos 251 y 277 de la Ley 30/2007, de 30 octubre, de Contratos del Sector Público.

3. CONSIDERACIONES SOBRE EL MARCO REGULADOR DE LA CONTRATACIÓN DE EXPERTOS EN EL ÁMBITO DEL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN FISCALIZADORA POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO

3.1. Sobre el alcance de las previsiones legales relativas a la contratación de expertos por parte del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo

3.1.1. En el caso del Tribunal de Cuentas, son la Constitución española [arts. 136 y 153, letra d)] y sus leyes reguladoras (Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas y Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas) las que atribuyen a este órgano el ejercicio de la función fiscalizadora de la gestión económico-financiera del Estado y del sector público y establecen los procedimientos para llevarla a cabo. A su vez, en el caso de los Órganos de Control Externo autonómicos (OCEX), son los respectivos Estatutos de Autonomía –en su caso– y las correspondientes leyes reguladoras de dichos Órganos las que les confieren el ejercicio de la función fiscalizadora del sector público autonómico respectivo y establecen los correspondientes procedimientos fiscalizadores.

Tanto en la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas como en la de la mayoría de los OCEX se encuentra expresamente recogida la *posibilidad de recurrir, excepcionalmente, a la colaboración de expertos externos, comisionados para la realización de trabajos concretos de apoyo a la función fiscalizadora*. Es decir, estos órganos fiscalizadores pueden recabar un apoyo externo para cubrir un determinado aspecto concreto de su labor fiscalizadora.

No recoge, en cambio, la legislación reguladora de estos órganos la posibilidad de contratar los servicios de firmas auditoras *para la realización de auditorías* en el contexto del ejercicio de la función fiscalizadora.

A continuación se analizan el alcance y fundamento de estas previsiones normativas.

3.1.2. Por lo que respecta al Tribunal de Cuentas, el artículo 7, apartado 4, de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas dispone:

«4. Asimismo el Tribunal podrá comisionar a expertos que tengan titulación adecuada al objeto de inspeccionar, revisar y comprobar la documentación, libros, metálico, valores, bienes y existencias de las entidades integrantes del sector público o a los supuestos a los que se re-

fiere el artículo 4.2, y, en general, para comprobar la realidad de las operaciones reflejadas en sus cuentas y emitir los informes correspondientes.»

Por su parte, el artículo 27, apartado 4, de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas dispone a este respecto que:

«4. Las inspecciones, revisiones y comprobaciones a que se refiere el artículo 7.4 de la referida Ley Orgánica serán acordadas por el Pleno del Tribunal, que designará al experto o expertos que hayan de realizarlas, precisará los objetivos de las actividades de que se trate y fijará los plazos para llevarlas a cabo y emitir los correspondientes Informes.»

Por último, el artículo 89, apartado 3, tercer párrafo, de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas instrumenta la articulación de la relación contractual con los expertos que pudieran comisionarse para la realización de trabajos o actividades concretas del siguiente modo:

«Lo dispuesto en el párrafo anterior [se refiere a la contratación de personal laboral e interino] se entenderá sin perjuicio de los contratos que, excepcionalmente, pueda celebrar el Tribunal para la realización de trabajos específicos y concretos no habituales, que se someterán a la legislación de contratos del Estado o, en su caso, a la legislación civil o mercantil.»

Como es sabido, la figura de los contratos para la realización de trabajos específicos y concretos no habituales era una figura de contrato administrativo típico, disciplinada en su día por el Real Decreto 1465/1985, de 17 de julio, hoy día subsumida en la figura de los contratos de servicios regulados por la Ley de Contratos del Sector Público, cuyo objeto era la contratación de servicios profesionales con personas físicas, y su carácter definitorio era su excepcionalidad⁵.

En sentido análogo a esta colaboración excepcional con expertos se pronuncian las leyes reguladoras de los OCEX, que contemplan esta misma posibilidad con algunas variantes puntuales que no difieren en lo esencial en cuanto al marco normativo sustantivo que establecen, si bien en cada caso habrán de ser tenidas en cuenta⁶.

⁵ La Ley 53/1999, de 28 de diciembre, de Reforma de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas incorporó los contratos para la realización de trabajos específicos y concretos no habituales a la tipología de los contratos de consultoría y asistencia, hoy día, a su vez, incorporada a los contratos de servicios por la Ley de Contratos del Sector Público.

⁶ Ver a este respecto la siguiente normativa autonómica específica: artículo 19 de la Ley Foral 19/1984, de 20 diciembre, de la Cámara de Comptos de Navarra y artículo 15 de su Reglamento de Organización; artículo 7 de la Ley 6/1985, de 11 de mayo,

3.1.3. Sistematizando el contenido regulativo de todas estas normas puede afirmarse que el legislador, tanto estatal como autonómico, ha conferido a este tipo de colaboración las siguientes características:

a) Se trata de una colaboración cuyo *carácter es excepcional* y, por tanto, no habitual o recurrente.

b) Su objeto es la realización de *actuaciones concretas o de trabajos específicos*. El objeto de esta colaboración no es, consecuentemente, la realización de genéricos trabajos de auditoría y menos aún la realización de fiscalizaciones en su integridad, sino la realización de concretos trabajos específicos, que deben ser detallados, definidos y especificados con precisión en el contrato y que formarán parte de la fiscalización que lleve a cabo el órgano de control.

c) La contratación debe recaer necesariamente en *expertos o especialistas*, a los que se exige, según los casos, titulación adecuada, o la inscripción en los Colegios Profesionales pertinentes, o la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

d) La legislación reguladora del Tribunal de Cuentas y mayoritariamente la de los OCEX se refiere a la *contratación con personas físicas*. Sobre este aspecto existe, no obstante, una mayor variedad regulativa, ya que las leyes reguladoras de algunos OCEX contemplan expresamente la contratación con empresas, si bien lo hacen en el mismo contexto que la contratación de expertos individuales y para la realización de actuaciones específicas y no se refieren expresamente a la contratación de *servicios* de auditoría, circunstancia sobre la que más adelante volveremos a referirnos.

de la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana, y artículo 84 de su Reglamento de Régimen Interior; artículo 18 de la Ley 6/1985, de 24 junio, del Consejo de Cuentas de Galicia y artículo 41 de su Reglamento de Régimen Interior; artículo 5.2 de la Ley 1/1988, de 5 de febrero, del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas; artículo 33 de la Ley 1/1988, de 17 de marzo, de la Cámara de Cuentas de Andalucía y 76 de su Reglamento de Organización y Funcionamiento; artículo 38 de la Ley 4/1989, de 2 mayo, de la Audiencia de Cuentas de Canarias; artículo 25 de la Ley 5/1993, de 27 de diciembre, de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha, y artículo 96 de su Reglamento de Organización y Funcionamiento; Disposición Adicional 5ª de la Ley 11/1999, de 29 abril, de la Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid; artículo 31 de la Ley 10/2001, de 18 junio, de la Cámara de Cuentas de Aragón; artículo 5.1.c) de la Ley 3/2003, de 24 de marzo, de la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias; Disposición Adicional 5ª de la Ley 4/2004, de 2 de abril, de la Sindicatura de Cuentas de Illes Balears y artículo 68 de su Reglamento de Régimen Interior. La Ley 6/1984, de 5 marzo, de la Sindicatura de Cuentas de Cataluña y la Ley 2/2002, de 9 abril, del Consejo de Cuentas de Castilla y León no hacen ninguna referencia expresa a esta cuestión.

e) La articulación de la colaboración a través de *expertos comisionados* se encuentra vinculada mayoritariamente en las leyes que la contemplan, a la regulación del personal al servicio del Tribunal de Cuentas y los OCEX. Al tratarse de comisionados del órgano de control, su actuación queda sujeta a las instrucciones del órgano comitente y al contenido del mandato, concretado en la definición precisa del objeto del contrato.

f) El resultado de los trabajos contratados debe plasmarse en un informe, que *no es un informe de auditoría* y menos aún un informe de fiscalización, sino un informe del resultado de los trabajos efectuados. Este informe se limita, en su alcance, al contenido material y a la regularidad objetiva de la documentación, la actividad o los datos objeto del concreto trabajo comisionado. En concreto, este informe deberá integrarse en el expediente de fiscalización junto con el resto de los trabajos de la fiscalización, dándole el órgano de control el tratamiento, los efectos y la eficacia que en cada caso corresponda, como al resto de la documentación integrante del expediente.

A la vista de estos caracteres definitorios cabe afirmar que lo que habilita la legislación del Tribunal de Cuentas y de los OCEX que así lo contemplan es la contratación de expertos para la realización de concretos trabajos que auxiliarían al órgano de control en el ejercicio de sus competencias y funciones fiscalizadoras, actuando como comisionados de éstos órganos y, por lo tanto, sujetos al mandato directo del órgano comitente en una posición jurídica en su actuación frente a terceros similar a la del personal a su servicio, actuando directamente por cuenta del Órgano de control contratante e integrados en su actuación en el tráfico jurídico acotado por las normas de Derecho público propias y privativas del control externo. Dichos expertos no necesariamente deben ser expertos contables o expertos analistas económico-financieros, sino que pueden ser expertos en distintas áreas objeto de fiscalización que requieran un informe o dictamen técnico o pericial especializado (por parte de algún arquitecto, ingeniero, médico, informático, etc.).

En cambio, como ya hemos anticipado, la legislación vigente no habilita al Tribunal de Cuentas, ni a los OCEX, a la contratación de firmas auditoras para la realización de auditorías, siquiera sean éstas parciales, de entes del sector público o de perceptores de subvenciones, en el contexto del ejercicio de la función fiscalizadora.

A continuación se analizan las razones conceptuales y de legalidad por las que nuestro Derecho no contempla esta segunda posibilidad.

3.2. Sobre la indisponibilidad del ejercicio de la función fiscalizadora por parte del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo

3.2.1. Que la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas y de los OCEX limite la colaboración con profesionales o expertos privados a aspectos puntuales y que su carácter sea excepcional y que no contemple la contratación con firmas de auditoría para la elaboración de informes de fiscalización ni de auditoría, o que la legislación reguladora de algunos OCEX no contemple siquiera la primera posibilidad, tiene su explicación en la naturaleza de estos Órganos y en la naturaleza de la función fiscalizadora que tienen atribuida.

Huelga decir que la función fiscalizadora de la gestión económico-financiera del sector público es una función de relevancia constitucional: la Constitución española la contempla expresamente [arts. 136 y 153, letra d)], y la atribuye a un órgano, igualmente de relevancia constitucional, el Tribunal de Cuentas.

Como también es sabido, la función fiscalizadora se enmarca dentro de la actuación técnica del Estado, ya que la función fiscalizadora llevada a cabo por el Tribunal de Cuentas auxilia a las Cortes Generales en el ejercicio de sus funciones de control político y económico-financieras (aprobación del Presupuesto y control de su ejecución). No en vano el Tribunal Supremo señaló, en su Sentencia de 18 de octubre de 1986, que *«es afirmación irrefutable que la actividad del Tribunal de Cuentas es una actividad técnica previa a la función política de las Cortes...»*. Y con razón se ha dicho también que, aunque el Parlamento conserve la facultad de elaborar y aprobar el Presupuesto, carece, sin embargo, de los medios técnicos necesarios para llevar a cabo el control de su ejecución. Por esta razón dicha misión se encomienda a órganos especializados –el Tribunal de Cuentas en este caso– que, por su composición técnica, son capaces de llevarla a cabo.

El control parlamentario se instaura, por tanto, sobre la información técnica que ha elaborado previamente el órgano fiscalizador. El control de naturaleza política (que corresponde al Parlamento) en materia de Presupuesto y gasto público tiene así su fundamento y su soporte en el previo control de naturaleza técnica efectuado por el Tribunal de Cuentas.

Este mismo modelo es el vigente en el ámbito autonómico, en el que los Órganos de Control Externo son órganos de relevancia estatutaria (forman parte del denominado bloque de la constitucionalidad), como lo es la función fiscalizadora que les compete, cuya

actividad técnica auxilia a los Parlamentos autonómicos en el ejercicio de sus funciones de control político de los gobiernos autonómicos.

En este esquema la presencia de los Tribunales de Cuentas en los ordenamientos constitucionales de los países de nuestro entorno constituye una necesidad jurídico-constitucional indisolublemente ligada al control democrático de las finanzas públicas.

Pues bien, tanto el legislador constituyente y estatutario como el legislador ordinario han entendido que esa función técnica, constitucionalmente relevante, directamente ligada al control parlamentario y democrático de las finanzas públicas, corresponde llevarla a cabo al Tribunal de Cuentas y a los OCEX, y no a firmas privadas de auditoría.

Llevando el razonamiento al extremo, si el legislador hubiera entendido que esa función fiscalizadora podía ser objeto de contratación con firmas privadas de auditoría hubiera omitido la creación de órganos de control intermediarios y hubiera determinado la contratación directa por los propios Parlamentos de los informes de auditoría que precisara para el ejercicio de sus competencias de control.

3.2.2. Tanto el Tribunal de Cuentas como todos los OCEX dependen de sus Parlamentos respectivos, de los que son, precisamente ellos y no otros, los órganos de auxilio técnico en materia de control de las cuentas públicas.

A mayor abundamiento, en el caso del Tribunal de Cuentas, la Constitución española dispone, en su artículo 136, que el Tribunal de Cuentas ejerce sus funciones por delegación de las Cortes Generales en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado. Igual circunstancia se da expresamente en el caso del Consejo de Cuentas de Galicia, la Sindicatura de Cuentas de Illes Balears, la Audiencia de Cuentas de Canarias y la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias.

Más aún, en el caso del Tribunal Vasco de Cuentas Públicas, la Sindicatura de Cuentas de Cataluña, la Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana o la Cámara de Cuentas de Aragón, el ejercicio integral de la función fiscalizadora por estos OCEX se lleva a cabo por delegación del Parlamento autonómico correspondiente.

Y, como es bien sabido, la potestad delegada no puede ser a su vez objeto de una nueva delegación (*delegata potestas non delegatur*), y menos aún ser objeto de una traslación por la vía de un contrato a favor de una persona jurídico-privada.

En el caso concreto del Tribunal de Cuentas, si bien su legislación reguladora prevé expresamente la posibilidad de delegar la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, no autoriza, en cambio, delegación alguna de ninguna faceta del ejercicio de su función fiscalizadora. Lo mismo sucede en el caso de todos los OCEX, para los que sus leyes reguladoras no autorizan, como es jurídicamente consecuente con lo que acabamos de indicar, delegación alguna de sus competencias fiscalizadoras.

3.2.3. Lo que sí contempla la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en su artículo 29.3, es la posible encomienda a los OCEX de la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, esto es, actuaciones o actividades fiscalizadoras de carácter técnico o material, a realizar en el contexto de unas directrices técnicas aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas, sin delegación ni transmisión de ninguna de sus competencias fiscalizadoras originarias.

Si la indicada Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas establece esos límites a la traslación del ejercicio de concretas actuaciones en relación con otros Órganos de Control Externo, y si la legislación de estos Órganos de Control Externo no contempla la posibilidad de instrumentar el ejercicio de concretas actuaciones referentes a sus competencias fiscalizadoras a través de otras formas de colaboración con otros órganos públicos de control, con mayor razón habrá de excluirse la posibilidad, no prevista expresamente por la ley, que el ejercicio fáctico de esas mismas concretas actuaciones inherentes al ejercicio de competencias fiscalizadoras pueda ser objeto de traslación a empresas privadas mediante su contratación.

3.3. Sobre la indisponibilidad del ejercicio de la función fiscalizadora por parte del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo y la Ley de Contratos del Sector Público

3.3.1. El eventual recurso a la contratación por parte de los Órganos de Control Externo de los servicios de expertos en los términos excepcionales y con los límites y condiciones que antes se han señalado, encuentra actualmente su único marco posible de instrumentación en los contratos de servicio regulados en la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

Como ya hemos indicado, en el caso del Tribunal de Cuentas y de los OCEX, estos servicios únicamente pueden consistir en la contratación, a título individual, de expertos profesionales para la realiza-

ción de concretos trabajos que auxiliarían al Órgano de control en el ejercicio de sus competencias y funciones fiscalizadoras, actuando como comisionados de estos Órganos y, por lo tanto, sujetos al mandato directo del órgano comitente en una posición jurídica en su actuación frente a terceros similar a la del personal a su servicio, actuando directamente por cuenta del Órgano de control contratante, integrados en el tráfico jurídico acotado por las normas de Derecho público propias y privativas del control externo.

3.3.2. Estas circunstancias dejarían de darse en el caso de la contratación de servicios de auditoría con una empresa de auditoría toda vez que, en este caso, el auditor se encontraría bajo la dependencia de su empresa en el marco de una relación laboral, ligado a las instrucciones de la empresa y sujeto, como marco normativo referencial de su actuación, al clausulado del contrato con el Órgano de control y a la legislación reguladora de la auditoría privada en lo que respecta a los límites del ejercicio de su profesión.

Pero además, y lo que es más importante, la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, define, en su artículo primero, a la auditoría de cuentas sujeta a dicha Ley como «*la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables*», actividad que se refiere al ámbito del tráfico empresarial y mercantil.

Sin embargo, es precisamente el examen, comprobación, revisión o verificación de las cuentas de los órganos, personas y entidades sujetas a rendición de cuentas pública lo que constituye el núcleo esencial de la función fiscalizadora, el paradigma de las actuaciones inherentes al ejercicio de la función fiscalizadora, actuaciones revestidas de la autoridad que le confiere su configuración como función pública constitucional o estatutaria.

Resulta, pues, que el ámbito material objetivo del ejercicio de la auditoría de cuentas es coincidente con el de la función fiscalizadora en lo que se refiere a la actividad de revisión, verificación o comprobación de documentos contables. Pero ambos ámbitos de actividad difieren en cuanto a los sujetos sobre los que se despliega su actividad y en cuanto a la naturaleza y alcance de sus actuaciones (de Derecho público y de relevancia constitucional en un caso, mercantiles y de configuración legal en otro).

La eventual contratación por parte de los Órganos de Control Externo de los servicios de auditoría de firmas auditoras diluiría los elementos diferenciadores de la función auditora privada (que corresponde a los auditores y a las firmas de auditoría) con respecto a la función fiscalizadora (que corresponde al Tribunal de Cuentas y a los

OCEX) y las equipararía, por vía contractual, al margen de cualquier previsión legal al respecto, pasando las firmas auditoras contratadas, al proceder al examen, comprobación, revisión o verificación de las cuentas de los órganos, personas y entidades sujetas a rendición de cuentas pública, a ejercer las recién aludidas actuaciones inherentes al ejercicio de la función fiscalizadora, revestidas de la autoridad derivada de su naturaleza de función pública constitucional, o estatutaria.

Por ello, resulta de aplicación la prohibición contenida en el artículo 277 de la Ley 30/2007, de 30 octubre, de Contratos del Sector Público, que al regular el contenido y los límites de los contratos de servicios dispone categóricamente que *«no podrán ser objeto de estos contratos los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos»*.

En este contexto, la mención que las leyes reguladoras de algunos OCEX efectúan a la posibilidad de contratar con empresas a la que nos hemos referido con anterioridad (mención efectuada en el mismo contexto que la contratación de expertos y referida a la realización de actividades concretas) únicamente cabe entenderse en el sentido de que las referidas empresas actuarían en un ámbito distinto al ejercicio de la auditoría y, por tanto, llevando a cabo trabajos que no fueran inherentes a la función fiscalizadora, o como proveedoras de personal experto que pasaría a actuar, a título profesional individual, como comisionado del órgano de control; pero en ningún caso puede entenderse como una referencia a la contratación de firmas auditoras como proveedoras directas de servicios finales de auditoría.

3.4. Otras consideraciones sobre la indisponibilidad del ejercicio de la función fiscalizadora por parte del Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo a favor de firmas de auditoría

3.4.1. Adicionalmente a lo hasta ahora expuesto cabe recordar que la auditoría de cuentas regulada por la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas, es un servicio que el auditor o la firma de auditoría presta a la empresa revisada. La relación entre el auditor o la firma de auditoría y el auditado es una relación bilateral en la que el auditado es cliente del auditor.

En el caso de una eventual contratación de los servicios de auditoría de una firma de auditoría por un Órgano de Control Externo, el sujeto auditado sería un tercero, ajeno a aquella relación contractual. El servicio se estaría prestando por la firma auditora al órgano de control, que es el cliente, pero la auditoría tendría lugar con respec-

to a un tercero (el ente del sector público auditado), ajeno, como decimos, a esa relación contractual y ajeno, por tanto, a las obligaciones recíprocas contraídas entre el OCEX y la empresa auditora contratista, que no le vinculan.

Además de que esta relación jurídica no se encuentra contemplada en la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas, ni en la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas y de los OCEX, su configuración provocaría serios problemas con respecto a la posición jurídica de los órganos o de los entes del sector público fiscalizados, ya que éstos rinden cuentas, por imperativo legal, ante los órganos públicos de control, pero no ante una empresa privada.

En este contexto, difícilmente podrían encontrarse argumentos jurídicos válidos para contrarrestar una eventual negativa de un sujeto fiscalizado a entregar documentación contable a una empresa privada para su examen, comprobación, revisión o verificación, o para atender a sus requerimientos o peticiones, ya que el deber de colaboración de los fiscalizados únicamente se predica por la ley con respecto de los órganos públicos de control externo y no con respecto a empresas privadas de auditoría, decayendo en esta circunstancia la posibilidad de aplicar cualquier medida coercitiva de las previstas por el ordenamiento jurídico para hacer efectiva la rendición de cuentas, lo que a su vez podría afectar a las posibles responsabilidades derivadas de la falta de rendición de cuentas y a la validez y eficacia de la documentación obtenida de este modo en el caso de que de la misma pudieran derivarse posibles responsabilidades contables o de otro tipo.

Todas esas facetas inherentes al ejercicio de la función fiscalizadora –la recepción de las cuentas públicas; su examen, comprobación, revisión o verificación; la adopción de medidas coercitivas o cautelares ante un eventual incumplimiento; la exigencia de posibles responsabilidades ante la ausencia de rendición de cuentas– corresponden al Tribunal de Cuentas o a los OCEX, y su contratación con terceros, sujetos de Derecho privado, está vedada en virtud del artículo 277 de la Ley de Contratos del Sector Público, antes transcrito, al ser funciones que implican el ejercicio de la autoridad inherente a la función fiscalizadora, que corresponde a los poderes públicos; en concreto, al Tribunal de Cuentas y a los OCEX.

3.4.2. Pero, además, la información contable que estaría manejando una eventual empresa privada contratada para examinarla, verificarla o revisarla es información sujeta a una especial protección, ya que dicha información debe contener el fiel reflejo de la actuación de los poderes públicos, expresada a través de sus actos de contenido económico-financiero.

De la relevancia de dicha información da cuenta la redacción del artículo 120 de la Ley General Presupuestaria cuando define los fines de la contabilidad del sector público estatal. Precisamente la relevancia y sensibilidad de esta información es la que hace que la propia Ley General Presupuestaria restrinja su difusión en los términos siguientes:

«Artículo 123. Destinatarios de la información contable.

La información que suministre la contabilidad de las entidades del sector público estatal estará dirigida a sus órganos de dirección y gestión, a los de representación política y a los de control externo e interno, a los organismos internacionales, en los términos y con los límites previstos reglamentariamente, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 136 [que se refiere a la publicación en el *BOE* de determinados datos sobre ejecución presupuestaria].»

Como es fácilmente constatable, entre los destinatarios de la información contable de los órganos y entidades del sector público estatal no se encuentra ningún operador privado.

Mediante la contratación con firmas privadas de auditoría, por parte de los Órganos de Control Externo, de servicios de auditoría a entidades del sector público, se estaría operando una desviación con respecto a los destinatarios legales de la información contable, incompatible con lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria.

Esta anómala circunstancia se hace aún más llamativa si se tiene en cuenta que entre las empresas susceptibles de ser adjudicatarias de estos servicios, que darían acceso a información sensible sobre el funcionamiento, la situación y la evolución del sector público, podrían hallarse empresas con capital extranjero, o empresas extranjeras, habida cuenta de que los contratos de servicios son contratos sujetos a regulación armonizada por encima de determinados límites cuantitativos y sujetos, por tanto, a los procedimientos de licitación de la Ley de Contratos del Sector Público y a los principios de publicidad y libre competencia, e igualmente sujetos a las obligaciones de publicidad comunitaria por encima, igualmente, de las cuantías que establece la Ley de Contratos del Sector Público.

4. CONSIDERACIONES SOBRE EL MARCO REGULADOR DE LA CONTRATACIÓN DE FIRMAS PRIVADAS PARA LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO EN EL ÁMBITO DEL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE CONTROL INTERNO

Las reflexiones que se realizan a continuación toman como referencia las normas reguladoras del control interno del sector público

estatal, fundamentalmente la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y la Ley 28/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. Si bien el modelo implantado por estas leyes es el que se ha seguido normalmente en el ámbito autonómico cuando las correspondientes Leyes financieras han abordado esta cuestión, habrá que estar, no obstante, a las especialidades de cada caso.

4.1. Sobre las diferencias del régimen habilitante para la contratación de firmas privadas de auditoría por parte de los órganos de control interno con respecto a los Órganos de Control Externo

La primeras reflexiones que debemos plantearnos en relación con la contratación de firmas privadas de auditoría por parte de los órganos de control interno tienen que ver con la diferencia de su régimen legal respecto del de los Órganos de Control Externo.

A este respecto, nos interesa ahora destacar lo siguiente:

a) Mientras la función fiscalizadora y los Órganos de Control Externo que la tienen atribuida tienen relevancia constitucional (o estatutaria), lo que determina la rigidez de su disponibilidad, las funciones que corresponden al control interno y sus órganos son de configuración legal, lo que permite que éstas pueden ser más flexiblemente moduladas por vía legal.

b) Por definición, el control externo se lleva a cabo por órganos externos, jurídica, orgánica y funcionalmente diferenciados e independientes de los sujetos fiscalizados, y los destinatarios de sus informes son las Cortes Generales y los Parlamentos autonómicos. Es decir, el control externo afecta siempre a terceros y sus resultados se rinden igualmente ante terceros, circunstancia que determina que sea inherente a su actuación el ejercicio de funciones y potestades públicas, lo que acentúa la mencionada rigidez en el ejercicio de dichas funciones.

En cambio, el control interno, sin perjuicio del principio de autonomía que rige y garantiza su ejercicio, se realiza *por* la Administración *sobre* sí misma, y su *destinatario* es igualmente ella misma, sin perjuicio de la ulterior remisión de sus resultados al Tribunal de Cuentas. La Administración determina en este contexto, por sí misma, sus propios métodos de autocontrol, configurándolos por vía legal del modo más conveniente.

Este esquema tiene una excepción en el caso del control de subvenciones, en el que el control se extiende a terceros (los perceptores

de subvenciones), circunstancia que, como veremos más adelante, plantea algunos problemas en relación con su externalización, precisamente porque, al afectar a terceros, entra en juego el ejercicio de potestades públicas, reservadas a los órganos públicos.

c) Como consecuencia de su diferente configuración legal con respecto al control externo, en el caso del control interno sí existe una habilitación legal expresa para la contratación de firmas privadas de auditoría, lo que constituye la principal y esencial diferencia en esta materia en relación con el régimen de los Órganos de Control Externo, si bien dicha habilitación no es genérica ni universal y está sujeta a precisos límites normativos perfectamente acotados por la ley.

A continuación abordaremos el alcance de dicha habilitación.

4.2. Sobre el alcance de las previsiones legales relativas a la contratación de firmas privadas de auditoría por parte de los órganos de control interno y, en particular, por parte de la IGAE, de trabajos de auditoría de cuentas para la ejecución del Plan Anual de Auditorías

4.2.1. En el caso de la Administración General del Estado y del sector público estatal, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, establece como propias de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) las funciones interventora, de control financiero permanente y de auditoría pública.

Como es bien sabido, es la disposición adicional segunda de la Ley General Presupuestaria la que contiene la habilitación legal que autoriza el recurso a la contratación con empresas privadas de auditoría en relación con la ejecución del Plan Anual de Auditorías de la IGAE. El primer párrafo de este precepto establece:

«Para la *ejecución del Plan Anual de Auditorías*, referido en el artículo 165 de esta Ley, la Intervención General de la Administración del Estado podrá, en caso de *insuficiencia de medios propios* disponibles, recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría, que deberán *ajustarse a las normas e instrucciones que determine aquélla*, contratando el Ministerio de Hacienda con éstas la realización de los *trabajos de auditoría de cuentas* que en cada caso se señale.»

Por tanto, la primera delimitación que la norma de habilitación efectúa sobre el ámbito posible de la contratación tiene que ver con el objeto de dicha contratación, que se ciñe a «*la ejecución del Plan Anual de Auditorías*» y a la «*realización de trabajos de auditoría de cuentas*».

No cabe, consecuentemente, la contratación con empresas privadas de auditoría de trabajos que tengan que ver con la función interventora ni con la función de control financiero permanente en modalidades distintas a las del control financiero de subvenciones, como veremos más adelante, sino únicamente las que tengan que ver con la función de auditoría pública y siempre en ejecución del Plan Anual de Auditorías.

A su vez, dentro del ámbito de la función de auditoría pública, la Ley General Presupuestaria distingue, como modalidades, la auditoría de regularidad contable, la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa (en sus modalidades de auditoría de programas presupuestarios, auditoría de sistemas y procedimientos, y auditoría de economía, eficacia y eficiencia).

En este contexto, la disposición adicional segunda de la Ley General Presupuestaria es clara cuando limita el objeto de la posible contratación a los *«trabajos de auditoría de cuentas»*, ciñéndose en exclusiva a la modalidad de auditoría de regularidad contable y excluyendo así la posibilidad de la contratación de trabajos de otros tipos de auditoría (en concreto las de cumplimiento y las operativas), limitando el legislador el ámbito de la habilitación al ámbito de actividad que es propio de las empresas de auditoría, esto es, *«la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables»*, según el artículo primero de la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas.

No está de más recordar a este respecto que la propia Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas, en su artículo 16, apartado 3, letra g), tipifica como infracción de carácter grave la identificación como auditor de cuentas en un trabajo distinto a los referidos trabajos de *«revisión y verificación de documentos contables»*.

4.2.2. El segundo límite que la norma habilitante impone a la contratación de los servicios de empresas de auditoría es el constituido por el denominado principio de subsidiariedad, ya que el presupuesto básico para que la Ley autorice el recurso a esta fórmula contractual es, como exige la disposición adicional segunda de la Ley General Presupuestaria, la *«insuficiencia de medios disponibles»* para la ejecución del Plan Nacional de Auditorías.

La propia disposición adicional segunda dota a este requisito de una singular trascendencia al exigir, en su párrafo segundo, que *«toda contratación de empresas privadas de auditoría, en el ámbito señalado anteriormente, deberá ir precedida de la publicación, con carácter anual, de una Orden por parte del Ministerio de Hacienda, en la que se especificará la*

insuficiencia de los servicios de la Intervención General de la Administración del Estado que justifique dicha contratación».

A este respecto cabe recordar que año tras año, ha sido dictada dicha Orden ministerial declarativa de la insuficiencia de medios de la IGAE que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría (la última, la Orden EHA/2387/2008, de 31 de julio), si bien ha venido empleándose reiteradamente una fórmula genérica, imprecisa y puramente declarativa, cual es que «*la Intervención General de la Administración del Estado carece de efectivos suficientes para hacer frente, en el plazo previsto, a algunas de las actuaciones de control y auditoría previstas en el Plan...*», invocándose «*razones de eficiencia técnica y organizativa*» o «*razones orientadas a dar cumplimiento de la normativa nacional y comunitaria*» que, en realidad, nada revelan sobre el alcance de la insuficiencia de los servicios de la Intervención y menos aún sobre los motivos de dicha insuficiencia.

Es decir, donde la Ley exige que se especifique la insuficiencia de medios justificativa de la contratación, la correspondiente Orden ministerial anual se limita a efectuar una manifestación puramente declarativa, sin ofrecer ningún informe, estudio de cargas de trabajo o dato que avale la mera declaración voluntarista de insuficiencia de medios.

4.2.3. La tercera delimitación que ofrece el precepto antes transcrito se refiere al marco regulativo al que deben sujetarse las empresas contratistas de los servicios de auditoría, estando éste constituido por las normas e instrucciones que determine la Intervención General del Estado. Como es lógico, en el cumplimiento del objeto de este tipo de contratos las normas de referencia solo pueden ser las mismas normas (tanto legales como técnicas) que aplicaría la IGAE en el caso de realizar por sí misma los trabajos objeto de contratación, no estando sujetas en este caso las empresas auditoras contratistas a la Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas en lo que afecta a la naturaleza, elaboración y eficacia de los informes realizados, sino a las cláusulas del contrato como *lex contractus*.

En todo caso, los trabajos que se lleven a cabo estarán sujetos a la dirección, revisión y supervisión de la Intervención, que es el órgano responsable de los resultados, debiendo validar éstos y hacerlos suyos para dotarlos de eficacia jurídica, reservándose, además, los funcionarios públicos de la Intervención, cualquier actuación que pueda llevar aparejado el ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos.

4.2.4. La disposición adicional segunda de la Ley General Presupuestaria prescribe, además, que los auditores serán contratados por un plazo máximo de dos años, prorrogable por otros dos, no pudiendo

do superarse los ocho años de realización de trabajos sobre una misma entidad a través de contrataciones sucesivas, incluidas sus correspondientes prórrogas, ni pudiendo a dichos efectos ser contratados para la realización de trabajos sobre una misma entidad hasta transcurridos dos años desde la finalización del periodo de ocho años antes referido.

Estas previsiones acerca de la duración de los contratos sustituyen, al tratarse de ley especial, a lo establecido por la Ley de Contratos del Sector Público, en su artículo 279, en relación con la duración de los contratos de servicios.

4.2.5. Por último incluye la disposición adicional segunda de referencia, como previsión relativa a la concurrencia de posibles incompatibilidades para contratar, que las sociedades de auditoría o auditores de cuentas individuales concurrentes en relación con cada trabajo a adjudicar no podrán 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.

4.3. Sobre el alcance de las previsiones legales relativas a la contratación de firmas privadas de auditoría por parte de la IGAE para el control de subvenciones

4.3.1. De acuerdo con el artículo 165 de la Ley General Presupuestaria, el control financiero de las ayudas y subvenciones públicas formará parte del Plan Anual de Auditorías de la IGAE.

Por su parte, la Ley General de Subvenciones establece en su disposición adicional cuarta:

«1. La Intervención General de la Administración del Estado podrá recabar la colaboración de empresas privadas de auditoría para la realización de controles financieros de subvenciones en los términos previstos en la Ley General Presupuestaria.

2. En cualquier caso corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado la realización de aquellas actuaciones que supongan el ejercicio de potestades administrativas.»

4.3.2. La función de control financiero de las subvenciones tiene como carácter distintivo sobre otro tipo de actuaciones propias del control interno que su ejercicio se extiende y actúa sobre terceros: los perceptores de subvenciones.

Este dato determina que, en sí misma, esta función esté directamente vinculada al ejercicio de potestades públicas (las propias inherentes a la potestad inspectora de la Administración sobre los

particulares) y respaldada por una serie de preceptos legales que confieren a los órganos controladores de las subvenciones facultades exorbitantes sobre los sujetos perceptores de subvenciones sometidos a control, típicas del Derecho administrativo y reservadas al ámbito del ejercicio de funciones públicas.

Así, el artículo 46 de la Ley General de Subvenciones establece, en el marco de las obligaciones de colaboración de todo perceptor de subvenciones en relación con el ejercicio del control financiero permanente de dichas subvenciones, las siguientes facultades de los órganos de control: el libre acceso a la documentación objeto de comprobación, incluidos los programas y archivos en soportes informáticos; 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; 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, o incluso 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.

La negativa al cumplimiento de estas obligaciones puede además considerarse resistencia, excusa, obstrucción o negativa a los efectos de generar el reintegro de la subvención, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, pudieran corresponder.

No es extraño a este marco regulativo que el artículo 47 de la misma Ley General de Subvenciones considere *agentes de la autoridad* a los funcionarios en el ejercicio de las funciones de control financiero de subvenciones.

Así pues, la función de control financiero de las subvenciones es una función que, en esencia, implica el ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos, y, como ya hemos señalado antes, el artículo 277 de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, dispone, en relación con los contratos de servicios, que «no podrán ser objeto de estos contratos los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos».

Consciente de esta prohibición, el legislador ha querido introducir, como cláusula de salvaguardia en la contratación con empresas privadas de auditoría para la realización de controles financieros de subvenciones, la precisión contenida en el apartado segundo

de la Disposición Adicional cuarta de la Ley General de Subvenciones: «2. En cualquier caso, corresponderá a la Intervención General de la Administración del Estado la realización de aquellas actuaciones que supongan el ejercicio de potestades administrativas.»

Sin embargo, no es fácil deslindar con nitidez los ámbitos del control financiero de subvenciones que no supongan el ejercicio de potestades administrativas y que no requieran la participación directa de los funcionarios de la Intervención.

A este respecto debe tenerse presente que el artículo 50 de la Ley General de Subvenciones dispone que «*las actuaciones de control financiero se documentarán en diligencias (...) y en informes (...) (...) que tendrán naturaleza de documentos públicos y harán prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario*», circunstancia singularmente relevante habida cuenta que de dichas diligencias e informes pueden derivarse obligaciones de reintegro, o responsabilidades de distinta índole, contables, sancionadoras o, incluso, penales.

4.3.3. En otro orden de cosas no debe olvidarse que las firmas privadas de auditoría tienen un ámbito propio de actuación, en relación con las ayudas y subvenciones públicas, distinto al de su control financiero, que es el contemplado a un doble nivel por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, y por el Reglamento de la Ley General de Subvenciones, aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio.

a) En primer término, la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece en su disposición adicional primera, apartado 1, párrafo e), desarrollada por la disposición adicional duodécima del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, que las empresas y entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al Código de Comercio y demás legislación que resulte de aplicación, que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea por un importe total acumulado superior a 600.000 euros estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y a los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes a las citadas subvenciones o ayudas.

b) Por su parte, el Reglamento de la Ley General de Subvenciones, aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, ha dispuesto, en sus artículos 74 y 80, la posibilidad de que las bases reguladoras de las subvenciones puedan prever la incorporación de un informe

de auditor de cuentas, acompañando la cuenta justificativa o los estados contables del perceptor de la subvención, cuando la justificación de la subvención se realice mediante alguna de estas modalidades.

Cualquiera de estos dos tipos de auditoría, distintos al control financiero llevado a cabo por los órganos públicos de control, deben ser realizados por auditores o firmas privadas de auditoría, con sujeción a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Esta circunstancia debe ser tenida en cuenta a la hora contratar el eventual control financiero de esas subvenciones con firmas privadas, ya que, por razones obvias, resultaría incompatible la contratación por parte del órgano de control con una empresa de auditoría que haya participado en alguna de las auditorías antes mencionadas.

En todo caso debe evitarse que una firma privada de auditoría pueda pronunciarse sobre la justificación de una subvención basada en un informe de auditoría emitido por otra firma de auditoría, debiendo reservarse los órganos de control este extremo para evitar que razones comerciales, distintas al interés público, puedan anteponerse a una objetiva evaluación del alcance de la justificación de una subvención, lo que restringe más aún el ya de por sí reducido ámbito posible de actuación de las firmas auditoras en el delicado territorio del control financiero de las subvenciones.

4.4. Sobre el alcance de las previsiones legales relativas a la contratación de firmas privadas de auditoría en el ámbito del control interno de la Administración Local

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, contiene, en el Capítulo IV («Control y fiscalización») del Título VI («Presupuesto y Gasto Público»), la regulación del control interno en el ámbito local y sus modalidades. En particular, el artículo 213 de este Texto Refundido dispone:

«Control interno. 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 su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia.»

En ningún momento el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece habilitación expresa alguna para la contratación de empresas privadas de auditoría para la realización de trabajos relativos al ejercicio de las funciones interventora, de control financiero o de control de eficacia.

Al contrario, la Ley asegura que el desempeño de esa función corresponde, en exclusiva, a los funcionarios designados al efecto.

El artículo 222 de este Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dispone, con respecto a las facultades del personal controlador:

«Facultades del personal controlador. 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.»

En algún caso se ha apelado al inciso final de este precepto como norma habilitante de la referida contratación.

Sin embargo, éste es un precepto equivalente al contenido en el artículo 144.4 de la Ley General Presupuestaria, que no es norma habilitante de contratación alguna, sino un atributo de la autonomía, facultades y prerrogativas del personal controlador en relación con los órganos de la Administración sujeta a su control, a los cuales podrá requerir cuantos informes técnicos y asesoramientos estime necesarios.

Por el contrario, el artículo 92, apartados 2 y 3, de la Ley 7/1985, de 2 abril, de Bases de Régimen Local, deja clara la indisponibilidad –salvo norma de igual rango expresamente habilitante– de las funciones de control interno en el ámbito de la Administración Local en los términos siguientes:

«2. Son funciones públicas, cuyo cumplimiento queda reservado exclusivamente a personal sujeto al Estatuto funcionarial, las que impliquen ejercicio de autoridad, 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 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.

3. Son funciones públicas necesarias en todas las corporaciones locales, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios 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.»

Por su parte, el artículo 223 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales afirma que *«la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes es función propia del Tribunal de Cuentas»*, sin perjuicio de las competencias propias de los OCEX.

Pues bien, a pesar de lo hasta ahora expuesto, no es desconocido que, de hecho, son objeto de contratación en el ámbito local determinadas auditorías llevadas a cabo por parte de firmas privadas, encargadas en muchos casos con ocasión de la constitución de las nuevas corporaciones tras los correspondientes procesos electorales.

A tenor de lo dispuesto en nuestro ordenamiento jurídico vigente, como acabamos de ver, tales auditorías carecerían de eficacia jurídica alguna al tratarse de contratos celebrados al margen de toda previsión legal al respecto. Más aún, en el caso de que el objeto real de los contratos no fuera la realización de una auditoría, sino, por ejemplo, una consultoría, pero los resultados fueran presentados por la empresa contratista como una auditoría, nos encontraríamos ante uno de los supuestos a los que ya antes hemos hecho referencia (en el punto 4.2.1) de identificación como auditor de cuentas en un trabajo distinto a la revisión y verificación de documentos contables, actuación tipificada en el artículo 16, apartado 3, letra g), de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, como infracción de carácter grave por parte de la empresa.

En este contexto, la única norma con rango de ley que efectúa una habilitación para la contratación de la realización de controles financieros externos en el ámbito local es la Ley General de Subvenciones, en cuya Disposición Adicional cuarta se extiende la habilitación conferida a la IGAE en el ámbito estatal para el control financiero de las subvenciones al ámbito local, quedando también reservadas a sus propios órganos de control las actuaciones que supongan el ejercicio de las potestades administrativas.

5. CONSIDERACIONES FINALES SOBRE LA CONTRATACIÓN DE FIRMAS PRIVADAS PARA LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO POR PARTE DE LOS ÓRGANOS PÚBLICOS DE CONTROL

Las funciones de control de la gestión de los fondos públicos son funciones que forman parte del núcleo esencial del Estado, cuyo ejercicio corresponde a los órganos públicos constitucional y legalmente designados para ello, especialmente en un contexto en el que, ante

una creciente interpenetración de lo público en lo privado y de lo privado en lo público, el Estado y la sociedad demandan el fortalecimiento de los órganos públicos de supervisión, regulación y control, cuyas funciones implican necesariamente el ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos, que no puede ser objeto de privatización o externalización.

En el ámbito del *control externo*, cuyo ejercicio corresponde al Tribunal de Cuentas y a los OCEX, nuestro Derecho vigente contempla la posibilidad de recurrir, excepcionalmente, a la colaboración de expertos externos, comisionados para la realización de trabajos concretos de apoyo a la función fiscalizadora, pero no contempla la posibilidad de contratar los servicios de firmas auditoras para la realización de auditorías.

En el ámbito del *control interno*, cuyo ejercicio corresponde a las Intervenciones de las distintas Administraciones Públicas, sí existe, en cambio, una habilitación legal expresa para la contratación de firmas privadas de auditoría, si bien dicha habilitación está sujeta a precisos límites normativos perfectamente acotados por la ley.

Esta habilitación legal para la contratación de firmas privadas para la auditoría del sector público en determinados ámbitos del control interno tiene como presupuesto básico justificativo su carácter subsidiario, contingente y extraordinario, ya que la ley únicamente contempla la vía de la externalización en caso de insuficiencia de medios disponibles por parte de estos órganos. Sin embargo, el recurso a la contratación con firmas de auditoría ha pasado a convertirse en práctica habitual y recurrente por parte de los órganos de control interno, transformando lo extraordinario en ordinario y convirtiendo la insuficiencia de medios en una situación aparentemente irresoluble, cuando no en una mera fórmula retórica que desvanece el sentido inicial real del mandato del legislador. Lo cierto es que el recurso a la contratación con firmas privadas de auditoría por parte de los órganos de control interno debe reservarse para los supuestos excepcionales para los que la ley la contempla, ya que en sí misma no es la solución para resolver la insuficiencia de medios, sino un paliativo a dicha insuficiencia, cuyo remedio habrá de buscarse bien a través del refuerzo de determinadas fórmulas de gestión (planificación, desconcentración y descentralización, identificación de objetivos, colaboración con los órganos de gestión o con otros órganos de control, etc.), bien a través de soluciones legislativas que doten a los órganos de control de las formas organizativas y de los medios e instrumentos de acción con los que cuentan otro tipo de órganos para el más eficaz cumplimiento de sus funciones.

De cualquier modo, la apelación a una pretendida insuficiencia de medios (ya sean materiales o de recursos humanos) como justificación instrumental para el recurso a la contratación de medios externos para la realización de trabajos inherentes a las funciones que legalmente corresponden a los órganos de control, tanto externos como internos, no puede nunca anteponerse en un Estado de Derecho a la legalidad vigente y, menos aún, en el caso de los órganos de control, que, como decíamos al principio, deben guardar respeto con escrupulosa y ejemplificadora transparencia a la ley, y más, si cabe, cuando, junto a la disposición del ejercicio mismo de sus funciones, entra en juego el manejo y gestión de fondos públicos.

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

Pedro Antonio Mas Cladera

Síndico Mayor de la Sindicatura de Cuentas
de las Islas Baleares

1. La rendición de cuentas es consustancial al Estado de Derecho y al principio de legalidad, máxime en un sistema de pluralidad de poderes públicos, basado en la autonomía de cada uno de ellos; el hecho de que cada Administración deba plasmar su gestión económico-financiera anual en los correspondientes documentos, estados y cuentas que integran las cuentas generales es una exigencia de la transparencia que debe imperar en toda actuación administrativa. La formación, aprobación y rendición de la cuenta general ha de constituir, así, no tanto una carga adicional y burocrática a que se ven sometidos los servicios económicos de una institución, sino un elemento fundamental en la gestión de la misma, tanto por la información contenida en las cuentas como por permitir analizar el grado de cumplimiento de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía.

En determinados niveles administrativos (estatal y autonómico) no existen dudas al respecto, de forma que la rendición de las respectivas cuentas generales al correspondiente órgano de control externo se ha llevado a cabo, tradicionalmente, en tiempo y forma, sin plantear mayores problemas (salvo para los llamados entes instrumentales de todo orden, en los que, dada su variedad y multiplicidad, hallamos más dificultades). Se trata de un hecho obvio e indiscutido. Otra cosa ocurre en el ámbito local, en el que, por su cercanía al ciudadano y por la índole de servicios y actividades que desarrollan las entidades locales, más necesaria se hace la transparencia y el conoci-

miento exacto de la gestión por parte del vecindario; es decir, el seguimiento de la actividad local hace imprescindible esa rendición periódica de cuentas, y, paradójicamente, en esos casos, no es tan sencillo conseguir que rindan sus cuentas anuales todos y cada uno de los sujetos obligados a ello (es decir, todas las diputaciones, cabildos y consejos insulares, ayuntamientos, mancomunidades, entidades locales menores y resto de entidades que integran la Administración Local española). La realidad demuestra –véanse los correspondientes informes al respecto– que muchos ayuntamientos no aprueban ni rinden su cuenta general de forma habitual, pese a los continuos esfuerzos de los órganos de control para persuadirles del cumplimiento de la obligación¹.

Constituye, así, objetivo fundamental de todos los Órganos de Control Externo (ya sean de nivel estatal o autonómico) conseguir que el mayor número de entidades locales rindan anualmente sus cuentas; en ese sentido, a título de ejemplo, podemos citar la Moción aprobada el 30 de abril de 2003 por el Pleno del Tribunal de Cuentas relativa a las posibles soluciones legales y administrativas para que las entidades locales rindan sus cuentas de forma completa y en los plazos legalmente establecidos (*BOE* de 18 de enero de 2005), en la que se realiza un análisis de la situación y se formulan unas propuestas, cuyos postulados son aplicables, sin ningún problema, al resto de órganos de control.

Para lograr ese objetivo no cabe duda de que, además de las medidas que puedan fomentar la colaboración de las entidades locales en este tema y del conjunto de instrumentos y medios tendentes a facilitarles el proceso de rendición (cuestión que implica modificaciones legales, organizativas y procedimentales, algunas de ellas ya en marcha, como la rendición telemática de cuentas en curso de implantación), no hemos de olvidar las posibilidades de actuación coactiva o coercitiva atribuidas a los Órganos de Control Externo, así como las consecuencias gravosas que deba implicar la falta de rendición, puesto que toda obligación cuyo incumplimiento no lleve aparejada consecuencia alguna difícilmente va a ser obedecida de buen grado. Como señala Pilar Jiménez Rius², siguiendo a Jorge Lozano Miralles³, la exigencia de mecanismos de coerción es insoslayable para el

¹ Sobre este tema: «Fiscalización del sector público local y rendición de cuentas», artículo de Ramón Álvarez de Miranda, en la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO nº 23, de mayo de 2006.

² *El control de los fondos públicos. Propuestas de mejora*. Editorial Thomson-Civitas. 2007.

³ «Los OCEX y los medios de coerción», en *Auditoría Pública*, nº 5, abril 1996.

adecuado ejercicio de la función fiscalizadora como elemento configurador de la independencia de los órganos que tienen atribuida esa función. Ambos autores abogan por el establecimiento y aplicación efectiva de este tipo de medidas en los casos en que sea necesario.

Así, y dejando aparte las previsiones que se contienen en el artículo 502.2 del Código Penal, que tipifica el delito de desobediencia y castiga con penas de prisión, multa y suspensión a las autoridades o funcionarios que obstaculicen la labor de, entre otros, el Tribunal de Cuentas o los órganos equivalentes de las Comunidades Autónomas, negando o dilatando el envío de documentación o dificultando su acceso (cuya aplicación práctica ha sido hasta ahora muy limitada y, en general, poco favorable a los intereses de los Órganos de Control Externo), hemos de hacer referencia a los deberes establecidos en los artículos 7 y 42 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas –LOTCu– y 30 de la Ley que regula su Funcionamiento –LFTCu– (en cuanto a los Órganos de Control Externo autonómicos, el deber de colaboración está recogido en la respectiva normativa de cada uno de ellos bajo diversas fórmulas⁴).

Según el artículo 7 LOTCu, el Tribunal puede exigir la colaboración de todas las entidades integrantes del sector público, que tienen la obligación de suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite; dispone ese mismo precepto que el

⁴ Las principales normas autonómicas que se refieren a la cuestión son las siguientes:

- Ley Foral 19/1984, de 20 de diciembre, Cámara de Comptos de Navarra. Artículo 10.
- Ley 6/1984, de 5 de marzo, Sindicatura de Cuentas de Cataluña. Artículo 4.
- Ley 6/1985, de 11 de mayo, Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana. Artículos 6 y 10.
- Ley 6/1985, de 24 de junio, Consejo de Cuentas de Galicia. Artículos 23, 27 y 28.
- Ley 1/1988, de 5 de febrero, Tribunal Vasco de Cuentas Públicas. Artículos 5 y 6.
- Ley 1/1988, de 17 de marzo, Cámara de Cuentas de Andalucía. Artículos 9 y 10.
- Ley 4/1989, de 2 de mayo, Audiencia de Cuentas de Canarias. Artículos 13, 14 y 15.
- Ley 5/1993, de 27 de diciembre, Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha. Artículos 16 y 17.
- Ley 11/1999, de 29 de abril, Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid. Artículo 11.
- Ley 4/2004, de 2 de abril, Sindicatura de Cuentas de las Islas Baleares. Artículo 5.
- Ley 2/2002, de 9 de abril, Consejo de Cuentas de Castilla y León. Artículo 13.
- Ley 3/2003, de 24 de marzo, Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias. Artículo 5.

incumplimiento de los requerimientos del Tribunal podrá suponer la aplicación de las «sanciones» que se establezcan en la Ley de Funcionamiento; el precepto alude a un deber de carácter genérico. Mientras que el contenido de los apartados 2, 3 y 4 del artículo 42 de la LOTCu se refiere a la obligación específica de rendición de cuentas, disponiendo que quien, estando obligado, no lo haga en debida forma será compelido mediante requerimiento conminatorio del Tribunal; si el requerimiento no es atendido éste puede aplicar las siguientes medidas: acordar la formación de oficio de la cuenta, la imposición de multas coercitivas y la propuesta a quien corresponda para que suspenda, destituya, cese o separe del servicio al responsable de la falta de rendición de la cuenta.

Por su parte, el artículo 30 de la LFTCu detalla el alcance de la obligación de colaboración (tanto desde el punto de vista subjetivo como objetivo), así como el procedimiento para hacerla efectiva; el apartado 5 de este artículo dispone que el incumplimiento de los requerimientos facultará al Tribunal para imponer al responsable una multa de 60,10 a 901,51 euros, que podrá reiterarse hasta obtener el total cumplimiento de lo interesado y que se graduará teniendo en cuenta la importancia de la perturbación sufrida; dicha «sanción», añade, se impondrá por el Pleno del Tribunal, previas las audiencias oportunas. Señala el mismo precepto que ello es compatible con la responsabilidad penal que proceda y con el hecho de dar cuenta a las Cortes Generales y a la autoridad que corresponda para imponer las sanciones disciplinarias pertinentes.

Más adelante volveremos sobre el contenido y la redacción particular de los dos artículos que acabamos de citar, relativos a las consecuencias de la falta de colaboración.

2. Es, precisamente, de un supuesto de requerimiento conminatorio seguido de multa de lo que trata la Sentencia de fecha 4 de junio de 2008, de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (ponente Manuel Martín Timón), que nos va servir de hilo conductor para diversos comentarios relativos a la función fiscalizadora, su relación con la jurisdicción contencioso-administrativa y también acerca de las multas coercitivas.

Los hechos a que se refiere la citada sentencia pueden resumirse del siguiente modo:

– El Tribunal de Cuentas acordó, en octubre de 2005, formular requerimiento conminatorio al alcalde de un municipio para que remitiese las cuentas de los ejercicios 1998 a 2003 (ambos inclusive), debidamente aprobadas, que no habían sido rendidas.

– En septiembre del año siguiente, 2006, el Tribunal decidió dar audiencia al alcalde, como trámite previo a la imposición de una multa de 901,51 €, de conformidad con lo previsto en el artículo 30.5 de la LFTCu.

– En su escrito de alegaciones aquél exponía que los ejercicios a que se refería el requerimiento eran anteriores a su mandato como alcalde y añadía que algunas de las cuentas ya se habían elaborado, mientras que el resto se irían formando por una empresa que se había contratado al efecto y tan pronto estuvieran terminadas se remitirían al Tribunal.

– Finalmente, en noviembre de 2006 el Pleno del Tribunal de Cuentas acordó imponer la multa de 901,51 €, advirtiendo que podría reiterarse mensualmente hasta obtener el total cumplimiento de lo interesado en su momento (esto es, la rendición de las cuentas de los seis ejercicios citados).

Interpuesto recurso ante la Sala Tercera (de lo Contencioso-Administrativo) del Tribunal Supremo, ésta lo estimó en parte, acordando que el importe de la multa debía reducirse a la cantidad de 60,10 €, después de dedicar una parte importante de su argumentación a analizar su propia competencia en el asunto y la admisibilidad del recurso. Así, la Sala, pese a señalar que *«es patente que la resolución dictada por el Pleno del Tribunal de Cuentas aquí impugnada no se puede calificar como de personal, administración y gestión patrimonial, que son los parámetros que delimitan el ámbito de actuación de este orden jurisdiccional»*, llega a la conclusión de que el recurso es admisible en base a las argumentaciones contenidas en un Auto de la Sección Séptima de la misma Sala de fecha 6 de mayo de 2008 (que se aplican *contrario sensu*) y debido a que el asunto se refiere al ejercicio de potestad sancionadora que no podría ser controlada más que mediante un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, y, también, como consecuencia de una cláusula general de competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa para la fiscalización de la actuación de los poderes públicos y su sumisión al ordenamiento jurídico. Respecto al fondo del asunto, la Sala analiza la multa impuesta a la luz de los principios que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora, concluyendo que no se ha respetado el de proporcionalidad, atendidas las especiales circunstancias concurrentes en el caso concreto; de este modo y haciendo en todo momento referencia a la potestad sancionadora o punitiva de la Administración, considera más adecuado reducir la multa a la cuantía mínima prevista en la LFTCu.

Seguidamente, sin entrar en las circunstancias particulares del caso, vamos a comentar cada uno de los temas planteados, discrepan-

do, con el debido respeto, de las conclusiones alcanzadas en el pronunciamiento judicial.

3. El primero de los aspectos planteados, esto es, el alcance de la competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa en relación con determinados tipos de actos de algunos órganos constitucionales (o estatutarios, que para el caso es lo mismo), conecta directamente con el contenido propio de la función fiscalizadora atribuida al Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas y con el control a que puedan ser sometidas las actuaciones fiscalizadoras por parte de otros poderes del Estado.

Es sabido que la actividad fiscalizadora no tiene, ni formal ni materialmente, carácter administrativo por no provenir de órganos insertos en la organización administrativa (aspecto subjetivo) y por ser su contenido intrínsecamente diferente al propio de los actos y disposiciones emanados de la Administración (aspecto objetivo). Ello deriva tanto de las normas que disciplinan la función de los Órganos de Control Externo como de lo dispuesto en la Ley Orgánica del Poder Judicial y en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y, además, ha sido reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del propio Tribunal Supremo (en sentencias anteriores a la ahora comentada, que más adelante citaremos). Así, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, además de vincular su actuación al poder legislativo, lo que la dota de independencia y objetividad frente a la Administración, deja claramente establecido que la función fiscalizadora –integrada por la decisión de fiscalizar, la fiscalización misma, sus elementos accesorios y sus resultados, los informes o memorias– no se rige por las normas que regulan la actividad de la Administración ni es susceptible de impugnación jurisdiccional ante el orden contencioso-administrativo (véanse, en particular, los arts. 28, 32 y 44.5, y las Disposiciones Adicionales 1ª y 4ª de dicho texto legal); como resultado de todo ello solo puede ser considerada actividad administrativa en sentido material la que denomina actos gubernativos o los dictados en materia de personal. Del mismo modo, la normativa de cada Comunidad Autónoma que regula los diversos Órganos de Control Externo parte de la base de esa misma premisa, esto es, que la actividad fiscalizadora está íntimamente conectada con la función de controlar al poder ejecutivo (sea local o autonómico) atribuida al poder legislativo, por lo que la sede en que los informes de aquellos órganos hayan de ser, a su vez, sometidos a examen y valoración ha de ser la parlamentaria y no los Tribunales de Justicia. La actividad de fiscalización externa del sector público es, así, de naturaleza diferente a la emanada de la Adminis-

tración Pública y, por ello, no residenciable ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Las normas sectoriales del control externo que acabamos de citar coinciden, como no podría ser de otra manera, con lo que establece la legislación reguladora del poder judicial y de la jurisdicción contencioso-administrativa. Así, la Ley Orgánica del Poder Judicial, tras delimitar el ámbito propio de este orden jurisdiccional, dispone, en su artículo 24, que la jurisdicción contencioso-administrativa «asimismo conocerá de las pretensiones que se deduzcan en relación con actos de los poderes públicos españoles, de acuerdo con lo que dispongan las leyes»; y añade, en su artículo 58.1, que corresponde a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo el conocimiento de los recursos contra actos y disposiciones de, entre otros, el Tribunal de Cuentas «en los términos y materias que la ley establezca y de aquellos otros recursos que excepcionalmente le atribuya la ley». Lo que se complementa por lo dispuesto en los artículos 1.3.a) y 12.1.c) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que concretan la atribución a este orden jurisdiccional y a la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, respectivamente, circunscribiéndola a las materias de personal, administración y gestión patrimonial del Tribunal de Cuentas. Análogamente, los artículos 74.1.c) de la LOPJ y 10.1.c) de la LJCA atribuyen a las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia el conocimiento de los recursos contra actos y disposiciones de, entre otros órganos, las instituciones autonómicas análogas al Tribunal de Cuentas en materia de personal, administración y gestión patrimonial. Es decir, solo se residencia ante los tribunales de justicia el enjuiciamiento de la actividad instrumental o doméstica de los Órganos de Control Externo, pero no la función primordial de los mismos, la fiscalizadora, dada la diferente naturaleza y funcionalidad de una y otra.

Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo y los Tribunales Superiores de Justicia se han pronunciado en algunas ocasiones (no muy abundantes, esta es la verdad) acerca de la admisibilidad de recursos contra la actuación de órganos constitucionales, estatutarios y similares; y, en general, lo han hecho aplicando en sus justos términos los preceptos que acabamos de ver. Así, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 190/1991, de 14 de diciembre, que se funda en otras anteriores (STC 3/1982 y 110/1990), señaló que determinadas sanciones impuestas por una Sala de Gobierno de un Tribunal Superior de Justicia no constituyen actos susceptibles de ser impugnados ante la jurisdicción contencioso-administrativa por constituir elementos accesorios a la función judicial atribuida a los Tribunales de

Justicia, sin que ello implique vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en la Constitución. Por su parte, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha limitado su competencia al conocimiento de las materias antes mencionadas (personal, administración y gestión patrimonial) en Autos de 3 de marzo de 2000 y 6 de mayo de 2008, y Sentencias de 25 de abril y 11 de julio de 2007, confirmando la inadmisibilidad de los recursos interpuestos.

4. El Auto de 3 de marzo de 2000 se refería a un acuerdo del Pleno del Tribunal de Cuentas decidiendo llevar a cabo determinada fiscalización, y en el mismo se decía que *«los acuerdos de fiscalización que adopte el Tribunal de Cuentas para su sometimiento a la Comisión Mixta Congreso-Senado no son susceptibles de recurso en vía administrativa ni en esta jurisdiccional»*, debido a que la actividad fiscalizadora propiamente dicha no estaba sujeta a control jurisdiccional por responder a otras premisas y finalidades.

El Auto de 6 de mayo de 2008 (cuya fundamentación, *contrario sensu*, ha servido al TS para declarar la admisión del recurso en la sentencia que ha dado pie a este comentario) versa sobre la desestimación presunta por parte del Pleno del Tribunal Constitucional de la solicitud de que se declare vacante una de las plazas de magistrado del mismo; la Sala Tercera del Tribunal Supremo consideró, en ese caso, que el recurso era inadmisibile porque, *«a tenor del juego conjunto de los artículos 10.1.1), 19 y 23 LOTC, es el propio Tribunal Constitucional el único órgano competente para resolver sobre las incompatibilidades en que pudieran incurrir sus magistrados y sobre la concurrencia de las causas legalmente previstas de cese en su puesto. El legislador le ha atribuido en exclusiva el juicio sobre estos asuntos, dejándolos a su sola jurisdicción, con plena conciencia, pues así pone en sus manos los resortes jurídicos necesarios e idóneos para preservar la independencia que se erige como presupuesto indispensable para el correcto ejercicio de sus funciones»*. Es decir, la declaración de inadmisibilidad lo es por tratarse de cuestión propia del Tribunal Constitucional, y no meramente instrumental o doméstica, ya que, en palabras del mismo Auto, *«el orden jurisdiccional contencioso-administrativo no tiene una competencia fiscalizadora general de la actuación de esos órganos constitucionales, como la tiene respecto de las Administraciones Públicas. Al contrario, tal competencia es puramente sectorial y limitada a las materias precitadas (esto es, a su actividad interna, doméstica o, dicho sea a efectos puramente descriptivos, materialmente administrativa), que son instrumentales de las funciones públicas esenciales que dichos órganos tienen constitucionalmente atribuidas»*. Y todo lo que aquí se dice respecto del Tribunal Constitucional vale también para el Tribunal de Cuentas (y los Órganos

de Control Externo de las Comunidades Autónomas y para las funciones desempeñadas por uno y otros).

El mismo criterio se aplicó en las dos Sentencias mencionadas (del año 2007), que se refieren a requerimientos formulados por la Cámara de Cuentas de Andalucía a un alcalde para que pusiera a disposición de la misma determinada documentación relacionada con una fiscalización que se pretendía llevar a cabo; en las mismas se dice claramente que *«la actividad fiscalizadora pertenece a un ámbito del Derecho que por sus peculiares características está excluido del control jurisdiccional de los Tribunales del orden Contencioso-Administrativo»* por tratarse de actuaciones técnicas directamente vinculadas al poder legislativo, cuyo contenido no puede calificarse de materialmente administrativo. La cuestión está, pues, clara en la doctrina del Tribunal Supremo, aunque, como veremos seguidamente, no ha sido éste el criterio seguido en supuestos sustancialmente idénticos a los señalados, en los que se ha entrado a conocer del fondo del asunto, pese a tratarse cuestiones relativas a la función fiscalizadora.

En concreto, en una Sentencia dictada el 15 de mayo de 2006 la Sala Tercera del Tribunal Supremo desestimó el recurso interpuesto contra una multa impuesta por el Tribunal de Cuentas a un alcalde que había incumplido un requerimiento conminatorio como consecuencia de la no rendición de cuentas durante dos años consecutivos, sin que en el transcurso del litigio tan siquiera se planteara el tema de su posible inadmisibilidad (ni por el abogado del Estado, el ministerio fiscal o la propia Sala). Nótese que se estaba en presencia de actividad tendente a conseguir la rendición de unas cuentas que son el sustrato imprescindible para el ejercicio de la función fiscalizadora.

En la Sentencia que ahora comentamos, de 4 de junio de 2008, sí se ha planteado este asunto, aunque se ha llegado a una posición incongruente con la que se había mantenido en los Autos de 2000 y 2008 y en las Sentencias del año 2007 antes aludidas; en éstas la Sala se abstuvo de entrar en el fondo del asunto al considerar que la decisión de requerir a un cargo público la presentación de determinada documentación para la práctica de una fiscalización formaba parte indisoluble de esa misma función y no guardaba relación alguna con las facultades de índole doméstica (o sea, personal, administración y gestión patrimonial). Esquemáticamente, el proceso sería el siguiente: ante la falta de rendición o de colaboración, el órgano de control formula uno o varios requerimientos para que se cumplimente el deber, y si, finalmente, sigue sin darse cumplimiento al mismo, el Tribunal de Cuentas impone una multa para conseguir dicho cumplimiento forzoso con el objeto de poder ejercitar debidamente la función fis-

calizadora, lo que acabará con la elaboración, redacción y aprobación del correspondiente informe, que luego se remite al correspondiente órgano parlamentario. Todos esos trámites o fases no son más que elementos en que se descompone dicha función. Y es evidente que si no cabe recurso contra el acto de requerir la presentación de documentos, tampoco procede respecto de la actuación subsiguiente que pueda generar un eventual incumplimiento de ese requerimiento (ya que, en otro caso, todo el razonamiento queda vacío de contenido y la línea argumental se quiebra claramente); al igual que no procede recurso judicial contra el resultado final, esto es, el informe o memoria que se remite al Parlamento.

En cambio, en el pronunciamiento más reciente la Sala, aun admitiendo que no se halla ante un acto «materialmente administrativo», por no encuadrarse entre las materias expresamente citadas en la ley, lleva a cabo su enjuiciamiento de fondo, y lo hace fundándose en que se trata del ejercicio de potestad sancionadora (lo cual, además de no ser exacto, tampoco debería conllevar cambio alguno en la aplicación de la norma) y so pretexto de una *vis atractiva* del orden jurisdiccional contencioso-administrativo (que podría entrar en juego en caso de una hipotética duda respecto del orden competente, pero que no puede conducir a una declaración de universalidad en cuanto a las materias atribuibles a los tribunales de ese carácter). En la Sentencia se cita el Auto de 6 de mayo de 2008, cuyos fragmentos ya transcritos denotan una posición desconocida ahora por el Tribunal Supremo, sin justificación alguna.

Por otro lado, tampoco puede alterar esta cuestión el hecho de que, en el momento de la notificación del acuerdo, el propio Tribunal de Cuentas haya comunicado al interesado que contra el mismo cabía la interposición de recurso contencioso-administrativo (esto es, la instrucción en materia de recursos que ha de acompañar a toda notificación), y ello es así porque, como tiene declarado reiteradamente el Tribunal Constitucional, nos hallamos ante una cuestión de orden público, apreciable de oficio por los tribunales, sin que la errónea indicación de los recursos admisibles implique la alteración del régimen de los mismos ni suponga abrir vías impugnatorias *contra legem* (STC 128/1998, entre otras).

Por tanto, en puridad de doctrina –siguiendo la misma línea de razonamiento que había venido utilizando el propio Tribunal Supremo en casos anteriores– debería haberse considerado que la imposición de una multa por parte del Tribunal de Cuentas a un órgano administrativo (un alcalde en este caso), como consecuencia del incumplimiento del requerimiento conminatorio para que rindiese las

cuentas correspondientes a diversos años, formaba parte de la función fiscalizadora atribuida a ese Tribunal, sin conexión alguna con las denominadas actuaciones administrativas de éste, en cuyo campo sí cabe la intervención jurisdiccional, pero no en aquéllas, como ya se ha visto. Entender lo contrario, además de apartarse de la doctrina precedente del propio Tribunal Supremo, significa desapoderar al Tribunal de Cuentas de uno de los atributos que le otorga el ordenamiento jurídico para el ejercicio de su actividad de control e incidir en las funciones fiscalizadoras atribuidas a éste en exclusiva; aunque sea un hecho menor, refleja una postura de mayor calado, a manera de una pequeña grieta que, a la larga, es la que pueda acabar por resquebrajar todo un muro. De ahí la importancia de ponerlo de manifiesto, reiterando que el recurso contencioso-administrativo debió ser declarado inadmisibile *ad limine litis*.

5. Con independencia de lo anterior, la demanda, además, debió ser desestimada, ya que la Sala analizó en todo momento la cuestión a la luz de los principios y normas que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora por parte de las Administraciones Públicas, cuando no estamos ante ese supuesto, sino en un caso de multa coercitiva.

Tanto doctrinalmente como desde el punto de vista del Derecho positivo y la jurisprudencia que lo interpreta, está claramente admitido que una y otra cosa son de esencia diferente y que se trata de potestades con una base y funcionalidad distintas. Así, las sanciones económicas (es decir, las multas) participan de todos los atributos, características y limitaciones del derecho administrativo sancionador, ya que constituyen un modo típico de manifestarse éste, pues tienen por objeto castigar determinada actuación previamente tipificada como infracción por el ordenamiento jurídico (sería aquí de aplicación todo lo establecido en el Título IX de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como normativa de desarrollo de la misma y la jurisprudencia dictada en su aplicación, tanto de naturaleza constitucional como de los tribunales ordinarios). Es éste un punto que no ofrece discusión y, por tanto, no vamos a extendernos más en ello, por obvio y evidente. Por su parte, la multa coercitiva no tiene carácter retributivo alguno, sino que pretende obligar a alguien a cumplir lo dispuesto por el ordenamiento; no juega aquí la dogmática de las infracciones administrativas ni se hace uso de potestad sancionadora, sino que se trata de constreñir al obligado que no quiere cumplir de forma voluntaria una obligación que la ley le impone para que lo haga forzosamente (de ahí la previsión legal de reiteración de la multa hasta que se dé cumplimiento a lo ordenado). Aún más, ambas mul-

tas –sancionadora y coercitiva– son compatibles, sin que pueda hablarse de *bis in idem*, tal como tiene reconocido el Tribunal Constitucional en STC 234/1988, de 14 de diciembre. Por todo ello, su regulación la hallamos en la parte que la citada Ley 30/1992 dedica a la ejecución de los actos administrativos, en especial el artículo 99, que exige norma con rango de ley para autorizar ese medio de ejecución forzosa en determinados casos. La constitucionalidad de este método para la consecución del cumplimiento de determinadas obligaciones dimanantes del ordenamiento jurídico ha sido declarada por el Tribunal Constitucional como manifestación de la autotutela ejecutiva o privilegio de ejecución forzosa, sin que entren en juego los derechos fundamentales del artículo 25 de la Constitución, referido exclusivamente a penas y sanciones (SSTC 137/1985, de 17 de octubre, y 144/1987, de 23 de septiembre, entre otras).

La diferente naturaleza de una y otra figura es una cuestión pacífica que nadie discute ni niega hoy en día, aunque parece ser que en la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas (y, sobre todo, en la aplicación que de la misma llevan a cabo los Tribunales de Justicia) la cosa no esté tan clara. Para ello partiremos de la cita literal de los preceptos en cuestión, poniendo énfasis en las palabras que nos interesan:

– El apartado 3 del artículo 7 LOTCu dispone:

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

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

– A lo que se añade en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 42 del mismo texto legal:

«2.–Toda persona sujeta a obligación de rendir, justificar, intervenir o aprobar cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado o lo hiciere con graves defectos o no solventara sus reparos será compelido a ello mediante requerimiento conminatorio del Tribunal de Cuentas.»

3.–Si el requerimiento no fuere atendido en el improrrogable plazo señalado al efecto, el Tribunal de Cuentas podrá aplicar las medidas siguientes:

a) La formación de oficio de la cuenta retrasada a costa del moroso, siempre que existieran los elementos suficientes para realizarlo sin su cooperación.»

b) *La imposición de multas coercitivas en la cuantía que legalmente se establezca.*

c) *La propuesta a quien corresponda para la suspensión, la destitución, el cese o la separación del servicio de la autoridad, funcionario o persona responsable.*

4.—*El Tribunal de Cuentas, en su caso, pasará el tanto de culpa al fiscal general del Estado por delito de desobediencia.»*

– Ello se complementa con lo establecido en los apartados 4 y 5 del artículo 30 de la LFTCu:

«4.—*El órgano que recibiere cualquier petición de colaboración del Tribunal de Cuentas estará obligado a acusar recibo y cumplimentarlo dentro del plazo que aquél le haya señalado, salvo imposibilidad que será debidamente razonada con ocasión de acusar recibo, indicando, en este caso, el plazo que precise para su atención.*

5.—*El incumplimiento de los requerimientos efectuados por el Tribunal facultará a éste para imponer al responsable una multa de 60,10 a 901,51 euros, que podrá reiterarse hasta obtener el total cumplimiento de lo interesado y que se graduará teniendo en cuenta la importancia de la perturbación sufrida. Esta sanción se impondrá por el Pleno, previa audiencia del jefe de la dependencia a que pertenezca el responsable, del ministerio fiscal y del propio interesado, la cual se evacuará en el plazo común de diez días. Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la responsabilidad penal a que hubiere lugar, de que el Tribunal de Cuentas ponga en conocimiento de las Cortes Generales la falta de colaboración de los obligados a prestársela y de que proponga al gobierno, ministros o autoridades de todo orden la imposición de sanciones disciplinarias, incluida la separación del servicio del funcionario o el cese de la autoridad responsable del incumplimiento.»*

Como puede apreciarse, mientras la Ley Orgánica hace referencia en un caso a sanciones (para castigar el incumplimiento de los requerimientos del Tribunal) y en otro a multas coercitivas (para el supuesto de no atención de requerimientos conminatorios derivados de la falta de rendición de cuentas), la Ley de Funcionamiento, en el precepto destinado a desarrollar la norma orgánica, utiliza de modo indistinto una y otra categoría, ya que alude a multas reiterables para obtener el cumplimiento y dice también que esta sanción compete al Pleno. Con ello, la cuestión queda un tanto confusa, al menos desde el punto de vista del uso de la terminología adecuada en cada caso.

La duda es, pues, la siguiente: ante la no rendición de cuentas (o su rendición defectuosa o incompleta, que para el caso es lo mismo) y una vez desatendido el correspondiente requerimiento del Tribu-

nal de Cuentas, ¿qué corresponde?, ¿multa coercitiva o sanción de multa?

Adelanto aquí ya mi opinión de que estamos ante multas de carácter coercitivo, tanto por la interpretación literal de los preceptos transcritos como por su aplicación lógica y por el sentido que le había venido dando la jurisprudencia. Prueba de que no se trata de medida sancionadora sino coercitiva es el hecho de que los mismos preceptos dejan a salvo en todo momento la exigencia de responsabilidades administrativas, penales o de otro orden que puedan aplicarse al causante de la falta de rendición, además de la alusión al carácter reiterativo de la multa, típico de los medios de ejecución forzosa.

El mismo criterio se mantiene en el comentario al artículo 30.5 de la LFTCu, que aparece en el libro *Código del Tribunal de Cuentas*, coordinado por Javier Medina Guijarro, en el que se hace notar esa falta de coincidencia⁵.

La cuestión, pese a la imprecisión normativa, parece suficientemente clara y resuelta. En la práctica no es así, sin embargo.

En coincidencia con las opiniones que acabamos de manifestar, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la ya citada Sentencia de 15 de mayo de 2006, hizo alusión en todo momento, y sin ningún género de dudas, a que se trataba de supuesto de multa coercitiva, poniendo de manifiesto que era cosa distinta del ejercicio de potestad sancionadora; así, en el Fundamento Quinto se señaló textualmente: *«La multa coercitiva es un instrumento que la Ley Orgánica 2/1982 y la Ley 7/1988 ponen a disposición del Tribunal de Cuentas para compeler al cumplimiento del deber de colaboración para con él de quienes, particulares o autoridades, no atiendan sus requerimientos conminatorios previstos en el artículo 42.2 de la primera. Deber de colaboración impuesto por el artículo 7 de la Ley Orgánica 2/1982 y desarrollado por el artículo 30 de aquella Ley 7/1988, que se preocupa por diferenciar esa multa de las sanciones penales o disciplinarias que puedan imponerse. El legislador ha puesto en manos del Tribunal de Cuentas ese medio en atención a las relevantes funciones que debe desempeñar como supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público, sin perjuicio de su propia jurisdicción, según precisa el artículo 1.1 de la Ley Orgánica 2/1982. Precepto que sigue lo que la misma Constitución dispone en su artículo 136.1, el cual también dice que el Tribunal de Cuentas depende directamente de las Cortes Generales, lo cual, evidentemente, realza su posición institucional y ha de servir*

⁵ *Código del Tribunal de Cuentas*. Coordinador Javier Medina Guijarro. Ed. Thomson-Aranzadi, 2008.

para valorar en su justa medida el significado de las previsiones de las normas legales que regulan su actuación y, también, las consecuencias de su incumplimiento.»

Ninguna duda, pues, deberíamos albergar respecto a este tema, dada la claridad de los argumentos utilizados por el Tribunal Supremo en la primera ocasión en que se ha enfrentado al tema.

Por el contrario, en el pronunciamiento que comentamos (STS de 4 de junio de 2008), la misma Sala trata la cuestión desde la óptica de la potestad sancionadora con toda claridad y evidencia, de tal forma que es, precisamente, ese hecho (consistir en una sanción) el que conduce al Tribunal a la desestimación de una causa de inadmisibilidad que se había planteado, tal como hemos visto con anterioridad, al examinar el Fundamento Tercero de dicha Sentencia. A continuación, en el Fundamento Cuarto se analiza la cuestión sin hacer una sola alusión a las multas coercitivas, sino a las sanciones y a la potestad punitiva de la Administración, de forma que, tras la mención de los principios de antijuridicidad y culpabilidad y la cita de jurisprudencia relativa a aquélla, se termina estimando parcialmente el recurso y reduciendo la cuantía de la multa al mínimo legal. Esa reducción la basa la Sala en diversas causas, tales como la muy pequeña dimensión del municipio, la reducida plantilla del ayuntamiento y la escasa formación del alcalde, olvidando que la única circunstancia que se señala en el artículo 30.5 de la LFTCu, a los efectos de graduar la cuantía de la multa, es la importancia de la perturbación sufrida por el Tribunal de Cuentas, sin que puedan ser tenidos en consideración otros hechos, que sí lo serían en caso de estar ante supuesto de ejercicio de potestad sancionadora.

Es decir, y resumiendo, el error en el enfoque inicial del tema conduce, primero, a admitir el recurso y, luego, a la estimación parcial del mismo y la reducción de una multa, ya de por sí no demasiado elevada inicialmente, hasta una cuantía realmente ridícula para los tiempos actuales (sobre todo si tenemos en cuenta que la Ley de Funcionamiento data del año 1988, sin que se hayan modificado desde entonces las cuantías establecidas más que para adaptarlas a euros en su momento).

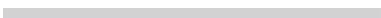
6. La posición puesta de manifiesto en la Sentencia que ha dado origen a este comentario (admitiendo el recurso y reduciendo la multa al estimar parcialmente la demanda) no contribuye, ciertamente, a fortalecer la función fiscalizadora ejercida por el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo, calificada por el mismo Tribunal Supremo como importante y trascendental, por cuanto la exigencia

de rendición de cuentas queda muy debilitada si las facultades atribuidas a éstos para los casos de incumplimiento o falta de colaboración, además de poder ser objeto de recurso en vía contencioso-administrativa (contradiendo la literalidad de las normas que regulan la materia), únicamente pueden conllevar multas de tan escasa cuantía (a las que, según el Tribunal Supremo, se les ha de aplicar la dogmática y principios de la potestad sancionadora de la Administración en lugar de los previstos para las multas coercitivas).

Si empezábamos estas reflexiones señalando la importancia de la rendición de cuentas como muestra del sometimiento de todos los poderes públicos a la Ley y al Derecho, es evidente que todo aquello que tienda a reforzar el cumplimiento de esa obligación irá en la línea de consolidación del Estado social y democrático de Derecho y de las instituciones en que el mismo se personifica; y es notorio, también, que, en sentido contrario, todos aquellos comportamientos que debiliten las consecuencias negativas que comporte el incumplimiento de la obligación de rendición de cuentas son contrarios al ordenamiento que deriva de ese Estado de Derecho.

La intención, pues, del presente comentario es evidenciar, con todo respeto como es lógico, la incoherencia e inconsistencia de la posición manifestada en la Sentencia de 4 de junio de 2008, cuyos fundamentos se apartan de la mejor doctrina mantenida por el propio Tribunal en ocasiones anteriores respecto a cuestiones similares o equiparables a la planteada en el mismo. Esperemos que, en ocasiones futuras, se regrese a la senda erróneamente abandonada.

DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES



Nota relativa al «Encuentro sobre auditoría financiera y de gestión. Verificación de la calidad de la auditoría», celebrado en Cartagena de Indias (Colombia) del 14 al 17 de octubre de 2008

Ciriaco de Vicente Martín
Miguel A. Sánchez del Águila
Carmen de Vicente Martín
Fernando García Calle
Luis Santos Cuenca
Tribunal de Cuentas de España

La iniciativa de este Encuentro surgió en el marco de la programación de actividades de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (en adelante AECID), en colaboración con las instituciones públicas españolas, para impartir formación en sus Centros de Formación en Iberoamérica (Santa Cruz de la Sierra, Cartagena de Indias, La Antigua).

Anualmente, en el marco de la cooperación internacional española, AECID hace llegar a estas instituciones, en función de su competencia y especialidad, las demandas de formación de los países iberoamericanos (que se manifiestan en las Cumbres Anuales con estos países) con el fin de contribuir al reforzamiento de sus instituciones. A la vista de estas demandas de formación, los distintos organismos e instituciones españolas expresan la posibilidad de hacerse cargo de la parte técnica de las demandas de formación que afecten a su ámbito de actuación y eligen el tipo de actividad a desarrollar.

En este contexto, AECID comunicó al Tribunal de Cuentas la existencia de una demanda de formación sobre «Auditoría financie-

ra y de gestión. Verificación de la calidad de la auditoría» y la conveniencia de que dicha actividad se ofreciera a un nivel de técnicos y con un enfoque práctico (más que con carácter institucional representativo). El Tribunal manifestó su disponibilidad para hacerse cargo de esta demanda de formación, y finalmente, una vez que el Consejero titular del Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social asumió, en julio de 2008, su coordinación, esta demanda de formación ha sido atendida en el Encuentro celebrado en Cartagena de Indias entre el 14 y el 17 de octubre de 2008.

A este respecto, el Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social tiene experiencia en la atención de este tipo de demandas formativas, puesto que ha colaborado en diversos proyectos de formación y capacitación en Iberoamérica promovidos tanto por la Unión Europea (Programa de Fortalecimiento Institucional de la Contraloría General de la República de Honduras, 1999-2000) como por AECID (Seminario sobre «La actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y sus informes», Santa Cruz de la Sierra (Bolivia), 2004).

Para responder al objetivo de este Encuentro: la verificación de la calidad de la auditoría, se planificaron siete ponencias, con las que se trató de dar respuesta a los aspectos de mayor interés que se derivan del tema planteado para el Encuentro. Estas siete ponencias fueron las siguientes:

Tema 1.—La calidad de la auditoría: aspectos que comprende.

Tema 2.—El control de calidad de los trabajos de auditoría. Aspectos generales.

Tema 3.—El control de calidad de los trabajos de auditoría. Aplicación práctica en una auditoría de gestión

Tema 4.—El control de calidad de los trabajos de auditoría. Aplicación práctica en una auditoría financiera.

Tema 5.—El control de calidad en la utilización de herramientas informáticas para la gestión de la auditoría.

Tema 6.—El control de calidad en las nuevas herramientas informáticas para interrogar bases de datos.

Tema 7.—La calidad de la auditoría desde la perspectiva de los informes. Especial referencia a las auditorías de gestión.

Los participantes procedían de un gran número de países de Iberoamérica, por lo que puede afirmarse que sólo desde el punto de vista participativo el Encuentro ya fue un éxito. En el siguiente cuadro pueden apreciarse, en detalle, la nacionalidad y el número de los asistentes:

PAÍSES PARTICIPANTES	NÚMERO DE ASISTENTES
Argentina	1
Bolivia	2
Brasil	1
Chile	1
Colombia	1
Costa Rica	3
Cuba	1
Ecuador	1
El Salvador	2
Guatemala	1
Panamá	2
Paraguay	2
Perú	2
Uruguay	2
Venezuela	2
TOTAL	24

A estos 24 participantes deben añadirse los cuatro funcionarios del Tribunal de Cuentas que presentaron las ponencias anteriormente indicadas, y el Consejero de Cuentas, que se encargó de la coordinación del Encuentro y de la moderación de los debates.

Desde su inicio, el Encuentro buscó la participación de todos los asistentes, utilizando para ello los contenidos de las ponencias, los medios de exposición utilizados y el papel del moderador. Este planteamiento dio como resultado un nivel muy alto de participación de todos los asistentes y un enriquecimiento recíproco mediante el intercambio de ideas y experiencias sobre los temas objeto de debate.

Tras la presentación del Encuentro, realizada por el Excmo. Señor D. Ciriaco de Vicente Martín, Consejero del Tribunal de Cuentas, en la que también participó el Cónsul General de España en Cartagena de Indias, Excmo. Sr. D. Álvaro Ortega Barón, se iniciaron las sesiones.

A esos efectos, para ayudar a los asistentes a comprender las necesarias referencias al procedimiento fiscalizador del Tribunal de Cuentas, se realizó una pequeña introducción, describiendo dicho procedimiento desde la inclusión de las fiscalizaciones en el Programa Anual de Fiscalizaciones hasta la aprobación del Informe por el Pleno y su envío a las Cortes, concretamente a la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas.

A continuación se incluye una breve síntesis del contenido de las ponencias y de los asuntos que fueron objeto de debate en el marco de cada una de ellas:

PONENCIA 1: LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA: ASPECTOS QUE COMPRENDE

Esta ponencia se fundamentaba en las conclusiones del VII Congreso de EUROSAT, celebrado en Cracovia en junio de 2008. Conclusiones que, a su vez, están en línea con las normas y recomendaciones de diversos organismos e instituciones internacionales en materia de calidad de la auditoría. Entre ellas se pueden citar: la International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), la International Federation of Accountants (IFAC), el European Institute of Public Administration (EIPA) o la European Foundation for Quality Management (EFQM), entre otras organizaciones e instituciones.

De acuerdo con las conclusiones del referido Congreso de EUROSAT, para implantar un sistema de gestión de calidad aplicado a la realización de auditorías, deben considerarse los siguientes aspectos:

1. El liderazgo.
2. La estrategia y la planificación.
3. La gestión de los recursos humanos.
4. La inclusión de la calidad en el procedimiento de auditoría.
5. Las relaciones externas con los interesados.
6. El perfeccionamiento continuo.

Comentamos a continuación cada uno de estos aspectos:

1. El liderazgo

La forma en que se ejerce el liderazgo puede influir significativamente en la calidad y la excelencia de las auditorías, por ser compe-

tencia de los líderes la dirección de la Entidad fiscalizadora y el desarrollo de sus sistemas de gestión.

Las características del buen liderazgo: honestidad, integridad, entusiasmo, confianza, tolerancia, competencia profesional, visión de futuro, actitud abierta ante los cambios, etc., deben estar presentes en cada persona de la organización que desempeñe las funciones directivas.

A estos efectos suscitaron interés entre los asistentes las ideas de establecer cursos de gestión de personal para los directivos y la evaluación de éstos por sus subordinados a los efectos de considerar estos aspectos en una eventual promoción.

También se destacó el papel del liderazgo en la motivación del personal mediante la buena dirección y planificación de los trabajos, si bien quedó evidenciada la necesidad de complementar estos aspectos con medidas relativas a la carrera profesional, a la creación de un buen ambiente de trabajo y mediante la aplicación de incentivos retributivos. Asimismo, resultaron de gran interés los comentarios sobre resultados de estudios internacionales relativos a la influencia de liderazgo en la productividad, en la salud y en el absentismo laboral del personal al servicio de las organizaciones.

2. La estrategia y la planificación

Se hizo referencia a los dos tipos de planificación: la planificación estratégica y la planificación operativa.

a) Planificación estratégica. Se trata de un plan a medio y largo plazo donde se establecen las orientaciones que deberá seguir la organización para el cumplimiento de sus funciones. La planificación estratégica debe reflejar la misión (objetivos y funciones), la visión (dirección o meta a la que se orienta) y los valores de la organización.

Numerosos representantes de los países participantes pusieron de manifiesto la existencia, en sus respectivas organizaciones fiscalizadoras, de documentos que recogían la planificación estratégica de sus organizaciones. En muchos de ellos, el principal objetivo de dicha planificación era la lucha contra la corrupción, lo que contrasta con otros entornos, donde el énfasis se situaba en la mejora del funcionamiento de las instituciones auditadas.

b) Planificación operativa. Está constituida por el Plan Anual de Auditorías de la Entidad Fiscalizadora y supone la concreción anual de la planificación estratégica.

Sobre este particular todos los asistentes que intervinieron comentaron la existencia en sus respectivas Entidades fiscalizadoras de Programas Anuales de Auditorías, y muchos de ellos hicieron referencia a la existencia de evaluaciones sobre los resultados obtenidos en la planificación operativa.

3. La gestión de los recursos humanos

La capacidad de una Entidad fiscalizadora para atraer, aprovechar y retener un número adecuado de empleados con un conveniente conjunto de competencias, experiencias y habilidades es clave para un adecuado control de calidad.

Una adecuada gestión de recursos humanos debe comprender los siguientes aspectos:

a) La formulación y la realización de estrategias y planes referentes a los recursos humanos, en un proceso que debe asegurar a la Entidad fiscalizadora un número suficiente de personas cualificadas en el momento y el lugar adecuado.

b) La fijación de las normas sobre la política (a través de directivas que permitan la adopción de decisiones rápidas y justas en materia de personal) y los procedimientos de recursos humanos.

c) La descripción de los puestos de trabajo y la determinación de las competencias imprescindibles para su desempeño.

d) El reclutamiento y la selección del personal. A este respecto, el participante de Chile comentó la existencia en su país de un sistema de selección de personal que garantiza una preselección anónima de los candidatos, de forma que sólo se conoce de ellos su *curriculum* profesional (asimismo, se desconoce el sexo y la raza de los candidatos), lo que introduce una mayor objetividad en los procesos de selección.

e) La formación y un constante desarrollo profesional del personal.

f) La evaluación constante del personal, para lo cual deben establecerse unos objetivos mensurables y debe realizarse un seguimiento del trabajo realizado por cada trabajador.

g) La remuneración por el trabajo realizado, que debe ser justa; esto es, debe atender a las tareas desarrolladas y al esfuerzo realizado (retribución en función del cumplimiento de objetivos).

4. La inclusión de la calidad en el procedimiento de auditoría

Se destacaron cuatro aspectos que afectan al proceso de la auditoría, en los que se debe incidir para lograr una mayor calidad de las auditorías:

a) Elaboración de normas de fiscalización, conformes con la legalidad aplicable y con los estándares internacionales (INTOSAI, IFAC, EUROSAI, etc.).

b) Elaboración de instrucciones y procedimientos de auditoría. Para ello la herramienta más adecuada es la elaboración de Manuales de auditoría, lo que evita la dispersión de normas y favorece la homogeneidad de los procedimientos.

A este respecto resultó de sumo interés el conocimiento de la realidad existente en las Entidades fiscalizadoras de países como Bolivia, Chile o Perú, cuyos procesos de auditoría están certificados con la Norma internacional de calidad ISO 9001:2000, siendo objeto de revisión externa todos los años para poder mantener esa certificación. Este hecho pone de manifiesto la preocupación de estas Entidades por alcanzar elevados estándares en la calidad de sus trabajos e informes de auditoría.

c) Supervisión de los trabajos de auditoría en todas sus fases.

d) Adopción de medidas de apoyo a los trabajos de auditoría: acceso a los servicios de expertos internos y externos, actualización de los conocimientos y las capacidades del personal y apoyo informático (uso de aplicaciones informáticas de gestión de auditoría o que puntualmente faciliten al auditor la realización de cálculos y la elaboración de documentos de trabajo).

5. Las relaciones externas con los interesados

Las relaciones externas con los interesados (potenciales usuarios de los informes) desempeñan un papel importante en el sistema de gestión de calidad, ya que constituyen una fuente importante e independiente para evaluar la calidad de la auditoría. Estas relaciones con los usuarios de los informes facilitan a la Entidad fiscalizadora una información constructiva de retroalimentación que le permite evaluar la influencia de sus informes en la actividad de la entidad auditada, y también constatar si la Entidad fiscalizadora trabaja de forma eficaz y eficiente.

Los interesados que pueden transmitir información de retroalimentación a la Entidad fiscalizadora son los siguientes:

- Las organizaciones auditadas.
- El parlamento y las comisiones parlamentarias.
- Los medios de información y la sociedad.
- Las instituciones científicas y otras organizaciones profesionales, instituciones de enseñanza superior y las empresas privadas de auditoría.
- Las organizaciones profesionales internacionales (INTOSAI, EUROSAI, etc.) y otras Entidades fiscalizadoras a través, sobre todo, de las «revisiones de iguales» (*peer review*), sistema que comporta la revisión del sistema de gestión de calidad de una Entidad fiscalizadora por otra Entidad fiscalizadora o un *pool* de ellas (v. gr.: actualmente se está sometiendo a una *peer review* el Tribunal de Cuentas Europeo).

6. El perfeccionamiento continuo

Esta es la actitud de la dirección de la Entidad fiscalizadora, que consiste en mejorar permanentemente los procesos, productos y servicios de la organización. Esta actitud o enfoque supone, en definitiva, la revisión regular de cada realización para aprender de ella y de esta forma asegurar un éxito duradero de la organización.

Para lograrlo se pueden aplicar los siguientes mecanismos:

- Revisión permanente y seguimiento de los informes de auditoría.
- Revisión post-auditoría de calidad.
- Autoevaluación del sistema de gestión de calidad de la organización.
- Opiniones externas.

PONENCIA 2: EL CONTROL DE CALIDAD DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA. ASPECTOS GENERALES

Las normas de fiscalización de la INTOSAI (apartado 118) indican que «*la Entidad fiscalizadora debe adoptar políticas y procedimientos adecuados para revisar la eficiencia y la eficacia de sus normas y procedimientos internos*».

Por ello, es conveniente que las Entidades fiscalizadoras establezcan sus propios sistemas de garantía de la calidad. Esto es, que la planificación, la ejecución del trabajo y el informe de una muestra de

fiscalizaciones puedan ser revisados en profundidad por personal no relacionado con esas fiscalizaciones.

En algunas Entidades fiscalizadoras, como ocurre en el caso del Tribunal de Cuentas, el proceso colegiado de toma de decisiones actúa como mecanismo de garantía de calidad de los resultados.

No obstante, existen otros mecanismos más específicos para garantizar la calidad de las auditorías, y entre ellos se encuentra la realización de auditorías *ex-post* de control de calidad, cuyo desarrollo constituyó una parte esencial del Encuentro celebrado en Cartagena de Indias.

En esta ponencia se comentaron los aspectos más generales del desarrollo de una auditoría de control de calidad, como son los relativos a quien debe efectuar estas auditorías, su alcance, planificación y metodología de estos controles, características del personal que debe llevarlos a la práctica, fases de la revisión, cuestionarios de revisión, procedimiento de elaboración del informe y destinatarios del mismo, calificación de la revisión y realización de seguimientos.

A este respecto, si se exceptúa a las Entidades fiscalizadoras cuyos procedimientos de auditoría están certificados con la Norma ISO 9001:2000, que deben ser revisados anualmente por la entidad certificadora, los participantes no tenían implantados procedimientos de revisión tan completos como el que supone la realización de auditorías *ex-post* de control de calidad.

Una vez comentados estos aspectos generales de las auditorías *ex-post* de control de calidad, se pasó a desarrollar el control de calidad en la realización de una auditoría de gestión.

PONENCIA 3: EL CONTROL DE CALIDAD DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA. APLICACIÓN PRÁCTICA EN UNA AUDITORÍA DE GESTIÓN

En sentido amplio, el control de calidad comprende el conjunto de verificaciones y análisis realizados por los órganos competentes sobre los trabajos y procedimientos aplicados en la realización de una auditoría, con el fin de evaluar el grado de cumplimiento de las normas y directrices de auditoría establecidos por la entidad fiscalizadora y, en consecuencia, la calidad de los trabajos realizados.

La auditoría de gestión presenta, como es sabido, unas características específicas que no se producen en las auditorías financieras y de

legalidad: su diversidad, su carácter no periódico y la posibilidad de aplicar varios enfoques en su realización (el enfoque orientado a resultados y el enfoque orientado a la resolución de problemas) que inciden en su control de calidad.

Estas características suponen, según resaltan las Normas y Directrices para la Auditoría del Rendimiento de INTOSAI, que «*no es posible elaborar directrices aplicables a todas las clases de auditoría del rendimiento (...)*». Estas características tienen una repercusión directa en el control de calidad de este tipo de auditorías: la imposibilidad de realizar un manual estandarizado de las pruebas de verificación a realizar en su control de calidad.

Esta circunstancia viene reconocida en las precitadas Normas y Directrices para la Auditoría del Rendimiento de INTOSAI, que a este mismo respecto indican que «*la auditoría del rendimiento no debe racionalizarse excesivamente (...). Por consiguiente, es preciso evitar un exceso de detalle en las normas, al igual que en los sistemas de aseguramiento de calidad*».

Consiguientemente, la exposición sobre los controles de calidad aplicables en una auditoría de gestión se basó en un supuesto práctico, al hilo de cuya exposición se fueron desarrollando los controles de calidad que podrían ser de aplicación en las distintas fases del procedimiento de auditoría y aun con posterioridad al mismo, lo que dio lugar a que surgieran diversos temas de discusión.

En particular, en esta ponencia se desarrolló un interesante debate sobre la obligatoriedad del cumplimiento de las recomendaciones recogidas en los informes de auditoría en el que se pusieron de manifiesto tres situaciones distintas:

- En algunos países las recomendaciones recogidas en los informes de fiscalización resultan de cumplimiento obligatorio para el gestor, que debe dar cuenta de su aplicación a la Entidad fiscalizadora, pudiendo incurrir en responsabilidades en caso contrario.
- Por el contrario, en otros países no está permitida la realización de recomendaciones en los informes de fiscalización por considerarse que la Entidad fiscalizadora no puede reemplazar al órgano gestor en el ejercicio de sus funciones.
- En una situación intermedia se encuentra el Tribunal de Cuentas, que puede formular recomendaciones en los informes de fiscalización, pero estas recomendaciones no son vinculantes para el órgano gestor a fin de evitar el riesgo de co-administración anteriormente indicado.

PONENCIA 4: EL CONTROL DE CALIDAD DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA. APLICACIÓN PRÁCTICA EN UNA AUDITORÍA FINANCIERA

En esta ponencia se planteó la realización de una auditoría *ex-post* de control de calidad en el caso de una auditoría financiera.

Para ello se utilizaron cuestionarios de revisión adaptados al ámbito de la auditoría financiera pública, aunque basados en Normas internacionales de auditoría [fundamentalmente las Normas de la International Federation of Accountants (IFAC)].

Estos cuestionarios, que no son programas de trabajo, sirven de guía o recordatorio de los aspectos fundamentales del proceso de auditoría que el revisor debe considerar y comprobar a lo largo del trabajo de revisión.

A estos efectos se consideraron seis aspectos que el revisor debería evaluar para realizar de forma satisfactoria la revisión de una auditoría financiera. Estos seis aspectos y la denominación de los cuestionarios correspondientes se incluyen en el siguiente cuadro:

Denominación	Aspectos a evaluar
1.-Mandato de auditoría.	Adecuado cumplimiento del mandato de auditoría recibido.
2.-Planificación, evaluación del control interno y programas de trabajo.	Proceso de planificación del trabajo de auditoría.
3.-Ejecución y supervisión del trabajo de auditoría.	Forma y contenido de los papeles de trabajo, áreas de auditoría, nivel de evidencia, supervisión del trabajo a distintos niveles.
4.-Informe de auditoría.	Presentación del informe de auditoría y adecuado soporte de las conclusiones obtenidas por el auditor.
5.-Cuentas anuales.	Presentación y análisis de las cuentas rendidas por la entidad.
6.-Verificación del expediente de la auditoría de control de calidad.	Plenitud del expediente de revisión.

Al hilo de estos cuestionarios se comentaron los principales riesgos que, en las distintas fases del proceso de auditoría (planificación, ejecución y elaboración de informe), se derivan para la calidad de éstas.

En una fase posterior de la exposición se propuso un modelo de informe de revisión donde se concretaron estos riesgos en diversas incidencias típicas que podrían surgir en una revisión y que, consecuentemente, podrían ser incluidas en un informe de revisión.

Estas incidencias hacen referencia, entre otros, a los siguientes aspectos:

- Existencia de puntos abiertos o inconclusos de importancia.
- Procedimientos de auditoría generalmente aceptados no aplicados.
- Procesos de auditoría en los que no se pueden constatar o verificar la comunicación y la supervisión a todos los niveles.
- Conclusiones de auditoría, ya sean limitaciones u otras salvedades inadecuadas, insuficientes o débilmente soportadas o argumentadas.
- Debilidades de control interno de importancia que no han sido consideradas apropiadamente, pudiendo afectar de forma significativa a los niveles de evidencia que se suponen han debido ser obtenidos.

A este respecto se suscitó un interesante intercambio de experiencias respecto de la utilización para la evaluación del riesgo de auditoría de las denominadas «matrices de riesgos» que constituyen una herramienta de control y de gestión utilizada para elaborar un mapa de riesgos de los procesos de la entidad auditada objeto de análisis, identificando el tipo y nivel de riesgo inherente a cada una de las fases e hitos procedimentales de dichos procesos, y los factores endógenos y exógenos que influyen en ellos.

- Falta de coherencia entre las conclusiones de los papeles de trabajo, los argumentos descritos en los resúmenes o memoranda y las notas explicativas y opinión incluidas en el Informe de auditoría.
- Cantidad y calidad de los recursos utilizados.
- Tiempo transcurrido desde la fecha de inicio de la auditoría hasta su terminación.

Finalmente se produjo un cambio de opiniones sobre la cuestión de si estos informes de revisión *ex-post* deberían ser públicos o no. A este respecto, la opinión manifestada por los ponentes del Tribunal, que fue compartida por el resto de los asistentes, fue la de que estos informes, dada su finalidad (verificar la calidad de los trabajos de auditoría realizados y, en su caso, proponer mejoras en los procedimientos de fiscalización), únicamente tenían cabida dentro del ámbito interno, al igual que los informes realizados por las Inspecciones de Servicios de los organismos públicos, que tampoco son objeto de publicación.

No obstante lo anterior, también se planteó la conveniencia de articular algún sistema que, sin menoscabo del carácter interno de estos informes, permitiera corregir los errores significativos que, en su caso, pudiesen existir en los informes de auditoría objeto de control de calidad: bien mediante la realización de informes de seguimiento, notas complementarias, etc.

Asimismo, como consecuencia de lo anterior, se planteó un debate sobre la responsabilidad del auditor y, en su caso, del órgano que aprueba los informes.

PONENCIA 5: EL CONTROL DE CALIDAD EN LA UTILIZACIÓN DE HERRAMIENTAS INFORMÁTICAS PARA LA GESTIÓN DE AUDITORÍA

Para complementar los temas desarrollados en las ponencias anteriores se consideró interesante abordar el impacto que en la calidad de las auditorías tiene la utilización de herramientas informáticas para la gestión de auditorías, lo que incluía una referencia a los controles de calidad que la propia aplicación tiene incorporados.

Para ello se hizo un desarrollo basado en la experiencia que a estos efectos ha adquirido el Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social en la utilización de la herramienta informática para la gestión de auditoría que actualmente se está implantando en el Tribunal.

A este respecto debe destacarse que alguna de las Entidades fiscalizadoras representadas utiliza ya herramientas de este tipo. En particular, la Contraloría General de la República de Bolivia ya lleva cuatro años utilizando la misma herramienta informática que en la actualidad se está implantando en el Tribunal, lo que pone de manifiesto el grado de avance que presenta esta Entidad fiscalizadora en la utilización de nuevas tecnologías en sus procesos de auditoría.

Durante la exposición se enumeraron las ventajas que presenta esta herramienta informática respecto de la planificación de la auditoría, la elaboración y aprobación de los programas de trabajo, su ejecución y la supervisión y control de los trabajos de auditoría frente al «sistema tradicional» de realización de las auditorías, realizando paralelamente una demostración práctica de estas ventajas. Entre ellas se pueden destacar las siguientes:

- la disponibilidad de información sobre la evolución de los trabajos de auditoría en tiempo real;

- la posibilidad de acceso de todos los miembros del equipo a la información de los archivos permanente y corriente de la auditoría, y a las distintas áreas de trabajo que el director de la auditoría considere convenientes;
- el considerable ahorro de tiempo en todas las fases de la auditoría;
- la eliminación de muchos documentos en soporte papel, dado que toda la información está integrada en la aplicación informática;
- la facilidad para el almacenamiento y portabilidad de los trabajos de auditoría,
- la facilidad para utilizar, en su caso, programas de trabajo, papeles de trabajo u otra información generada en otras auditorías;
- la significativa mejora en las medidas de control y supervisión de los trabajos de auditoría.

Todas las calidades y ventajas que presenta esta herramienta informática fueron puestas en relación con las Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas.

Especial interés mostraron los asistentes al Encuentro respecto a las medidas de control y supervisión de los trabajos de auditoría y sobre la facilidad de realizar, simultáneamente, los trabajos de auditoría desde distintos lugares (mediante el sistema de réplicas).

PONENCIA 6: EL CONTROL DE CALIDAD EN LAS NUEVAS HERRAMIENTAS INFORMÁTICAS PARA INTERROGAR BASES DE DATOS

Al igual que el tema anterior, también se consideró interesante para complementar los temas desarrollados en las ponencias anteriores abordar el impacto que en la calidad de las auditorías tiene la utilización de las nuevas herramientas informáticas para la interrogación de bases de datos, lo que también se abordó desde la experiencia adquirida por el Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social en la utilización de estas nuevas herramientas informáticas.

Debe señalarse que aproximadamente la mitad de las Entidades fiscalizadoras representadas disponían de aplicaciones informáticas de este tipo.

El objetivo de esta ponencia fue exponer y, a la vez, realizar una demostración práctica de las calidades y ventajas que aportan este

tipo de aplicaciones, diferenciando entre: calidades en la recepción por los auditores de las bases de datos, calidades en las pruebas de auditoría ejecutadas y calidades en los cruces entre bases de datos.

Especial interés mostraron los participantes del Encuentro sobre las siguientes materias:

– La facilidad para importar todo tipo de bases de datos, independientemente del formato que presenten.

– La realización de muestreos estadísticos con la nueva herramienta informática y la garantía ante terceros de que el muestreo ha sido realizado mediante técnica estadística y no mediante un muestreo subjetivo.

– Las ventajas que supone el hecho de que queden registradas todas las operaciones realizadas en la base de datos, facilitando el control y la supervisión de los trabajos de campo ejecutados, así como, eventualmente, la realización de una auditoría de control de calidad sobre el trabajo realizado.

– La facilidad de operar con los registros de la base de datos sin modificar nunca la base de datos original.

– Las distintas modalidades de cruces informáticos entre bases de datos.

Finalmente, se pusieron de manifiesto diversos ejemplos de hallazgos obtenidos en el análisis de bases de datos y en los cruces informáticos entre distintas bases de datos, cuyos resultados han sido plasmados en diferentes Informes aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas. Por su parte, los participantes aportaron numerosas experiencias sobre los hallazgos resultantes de cruzar bases de datos de distintas entidades, así como las consecuencias derivadas de estos hallazgos.

PONENCIA 7: LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS INFORMES. ESPECIAL REFERENCIA A LAS AUDITORÍAS DE GESTIÓN

Esta ponencia, que se refería a la calidad de los Informes de auditoría, debía ofrecerse en la última parte del Encuentro al ser el Informe el producto final en el que se reflejan los antecedentes y los resultados de las actividades de auditoría.

Por ello, con ocasión de las intervenciones de los anteriores ponentes, de los comentarios del propio moderador y de la participación de los asistentes, ya habían ido surgiendo referencias, opiniones y criterios sobre la planificación y elaboración de los Informes de au-

ditoría, que ayudaron a los asistentes a crear un estado de opinión previo a la exposición de esta ponencia, con la ventaja añadida de poder establecer conexiones recíprocas.

La ponencia se planteó de la siguiente forma:

– En primer lugar, y para facilitar que los asistentes se ubicaran en el contexto del Tribunal de Cuentas, se insistió brevemente en las peculiaridades de la organización del Tribunal, su carácter de órgano colegiado y las competencias de los Consejeros, de la Sección de Fiscalización y del Pleno en relación con los Informes previstas en la Ley Orgánica y en la Ley de Funcionamiento.

– En segundo lugar se comentaron las «Normas Internas de Fiscalización del Tribunal» en lo que se relacionan con la calidad de los Informes.

Se expusieron estas Normas Internas, en tanto que normas y procesos que pueden favorecer la calidad de los Informes, con la intención de dar a conocer a los asistentes los procedimientos que se siguen actualmente en el Tribunal de Cuentas para la elaboración de los Anteproyectos de Informe, para la aprobación de los Proyectos por el Pleno y para su presentación ante las Cortes, haciendo referencia también a su encaje con la Ley Orgánica y la Ley de Funcionamiento.

– A continuación se expusieron los recientes planteamientos y avances europeos en materia de calidad en los Informes de auditoría que pueden servir como referente para posibles avances y mejoras en los procedimientos internos de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. En concreto, los planteamientos referentes a la calidad de los informes contenidos en el documento «Directrices sobre calidad de la auditoría», del Comité de Contacto de Presidentes de Entidades fiscalizadoras de la Unión Europea (2004), y en el documento «Establecimiento de un sistema de control de calidad en las EFS», elaborado por un Grupo de Trabajo de EUROSAI para su Congreso de 2008, que toma como punto de partida el anterior.

Estos planteamientos significan avances en materia de calidad en la auditoría que se están sistematizando actualmente en foros de auditoría pública, tanto europeos como en otros internacionales, apoyándose en la experiencia ya acuñada y expresada en documentos tales como:

- Las Normas de auditoría de INTOSAI (2001).
- Las Directrices de aplicación europea de las normas de auditoría de INTOSAI de 1998, elaboradas por el Comité de Contacto de Presidentes de Entidades fiscalizadoras de la Unión Europea.

- Las Directrices de INTOSAI de aplicación de las normas de auditoría del rendimiento (2004).

- El Manual de auditoría de gestión (2007) del Tribunal de Cuentas Europeo y sus políticas y normas de auditoría (TCE 2000 y 2007).

En particular, respecto de los avances incorporados en los recientes documentos europeos en materia de calidad ya citados [«Directrices sobre calidad de la auditoría» (2004), y «Establecimiento de un sistema de control de calidad en las Entidades fiscalizadoras» (2008)], conviene tener en cuenta que se vertebran sobre dos pilares:

1. Los elementos de un sistema de gestión de calidad en una Entidad fiscalizadora, que ya fueron tratados en la primera de las ponencias realizadas.

2. Las características o propiedades que imprimen calidad a los procesos de auditoría (y por lo tanto a un Informe de auditoría), como son:

- La importancia de la materia auditada: su valoración puede deducirse según diferentes parámetros: el tamaño de la entidad auditada, el impacto en el auditado, la repercusión en relación con las políticas públicas, etc.

- La fiabilidad de los resultados y conclusiones obtenidos.

- La objetividad, basada en la imparcialidad y en análisis sólidos ateniéndose a los hechos.

- Asegurar el alcance, incluyendo en el plan de auditoría, para su ejecución, todos aquellos elementos necesarios para obtener éxito en la auditoría.

- La oportunidad. Los resultados de la auditoría deben ser formulados y presentados en el momento adecuado (*just in time*) cuando sirven para su fin, que no es otro que aportar un valor añadido al auditado.

- La claridad. Los Informes deben presentar de forma clara y concisa los resultados de la auditoría y las conclusiones y recomendaciones, de forma que puedan ser entendidos tanto por expertos como por ejecutivos o parlamentarios que no lo son, pero que tienen que tomar decisiones como respuesta a los resultados de la auditoría.

- La eficiencia. Esto es, que los recursos asignados sean coherentes con la importancia y complejidad de la auditoría.

– La eficacia. Que debe ser valorada en función de la respuesta a los resultados de la auditoría recogidos en el Informe tanto por el Ejecutivo y el Parlamento como por los auditados y por la propia sociedad.

COROLARIO

El Encuentro fue clausurado por el Excmo. Sr. Consejero del Departamento del Área de la Administración Socio-Laboral y de la Seguridad Social, contando nuevamente con la presencia del Excelentísimo Sr. Cónsul General de España en Cartagena de Indias.

No obstante esta clausura, virtualmente el Encuentro sigue vivo, dado que siguen existiendo comunicaciones entre los participantes con el fin de mantener el intercambio de experiencias y atender las solicitudes de ampliación de información sobre algunos de los temas tratados en el Encuentro, lo que pone de manifiesto no sólo su éxito (lo que, por demás, ha quedado acreditado tras conocerse los resultados de la encuesta anónima que se realizó a los participantes), sino también la conveniencia de mantener estos Encuentros en el futuro, tanto por el enriquecimiento personal e institucional que supone la participación en este tipo de eventos, como por el apoyo que ello supone a la proyección internacional de nuestro país y de una institución tan significativa en el control del gasto como es el Tribunal de Cuentas de España.

Algunas consideraciones sobre la actualización del régimen jurídico de la casación en la jurisdicción contable

Paulino Martín Martín

1. El encuadramiento de la casación y revisión en la jurisdicción contable con la jurisdicción contencioso-administrativa se articula mediante la técnica de la remisión material en cuanto que el artículo 86.5 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (igual en el art. 12.b) preceptúa que «las Resoluciones del Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidad contable serán susceptibles de recurso de casación en los casos establecidos en su Ley de Funcionamiento». Todo ello conforme con lo dispuesto en el artículo 123 de la Constitución, el artículo 58.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y el artículo 102. 3 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

La implantación en toda su extensión de la casación en el contencioso-administrativo (desde la Ley de 1992) hace necesaria la actualización del régimen jurídico previsto en la Ley de Funcionamiento para la casación contable, así como el supuesto de revisión por sentencias contradictorias (art. 102.3 LJCA en relación con el art. 82.6 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas), hoy motivo de casación para unificación de doctrina (art. 96 y sigs. de la Ley JCA); actualización ésta no solo necesaria, sino también muy conveniente.

La ocasión parece adecuada al estar –así parece– en estudio el nuevo régimen jurídico de la casación en el ámbito competencial del Tribunal Supremo. Y a tal efecto es bueno recordar la corriente doctrinal que mantiene que ante la imposibilidad de lograr la plenitud del ordenamiento jurídico positivo, unido a la necesidad de unificar los criterios de verificación de las leyes y principios que informan el ordenamiento jurídico que debe llevar a cabo el poder jurisdiccional

se encomienda esta misión a los Tribunales de Casación (en España desde siempre al Tribunal Supremo) para unificar la jurisprudencia. De este cometido surgió, junto a la ley, la doctrina legal formulada por el Tribunal Supremo a través de la cual se fijaba el sentido de la ley, y en ocasiones se llenaban sus lagunas y deficiencias (en el orden civil y cuando rija el principio dispositivo). En el campo penal debe tenerse en cuenta que rige el principio de legalidad estricto.

Es de resaltar que a lo largo de la evolución histórica de la institución la misión de unificar jurisprudencia prevaleció sobre el principio de garantizar la aplicación de la ley por los Tribunales al resaltarse la importancia de la segunda instancia en tal logro.

Por otro lado se acentuó, en el transcurso del tiempo, el carácter de recurso que por fin logró alcanzar la casación; de un instituto político pasó a ser un instituto procesal de carácter estrictamente jurisdiccional, incluido entre los recursos o medios de impugnación de resoluciones jurisdiccionales definitivas, subsistiendo, en lo esencial, los principios técnicos que inspiraron la institución.

2. La Ley de la JCA de 1998, artículo 86.5, preceptúa –como hemos dicho– que las resoluciones del Tribunal de Cuentas en materia contable son susceptibles de recurso de casación en los casos establecidos en la Ley de Funcionamiento. Las dudas que se plantearon sobre el ámbito objetivo de la remisión, o lo que es lo mismo, si las causas o motivos del recurso estaban incluidas, han sido resueltas en sentido afirmativo por la doctrina jurisprudencial (S.T.S. de 7 de junio de 1999).

Según se desprende de la doctrina contenida en el Fundamento jurídico 4º de la citada Sentencia, al fijar el alcance de la remisión prescrita en el artículo 86.5 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en relación con lo dispuesto en los artículos 81 y 82 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, señala que, «aunque literalmente podría entenderse que esta salvedad se refiere solo a las resoluciones susceptibles de casación que especifica el artículo 81 de la citada norma, una interpretación lógica y sistemática hace que deba comprender, también, los motivos por los que procede este recurso extraordinario, esto es, los establecidos en el artículo 82 de la misma, que a los motivos comprendidos en los artículos 95 y 98 de las leyes reguladoras de la jurisdicción contencioso-administrativa (Leyes de 1992 y 1998) mencionadas, añadiendo de «error evidente en la apreciación de la prueba basada en documentos que obren en el procedimiento que demuestren la equivocación del órgano del Tribunal sin resultar contradichas por otros elementos de prue-

ba, que es motivo cuya subsistencia es coherente con la naturaleza del cálculo contable que caracteriza a los procedimientos de fiscalización y de rendición de cuentas, por lo demás, lógico antecedente de los procedimientos en que se dilucidan responsabilidades contables. Con arreglo, pues, a esta consideración, los motivos aquí invocados serían los que el citado artículo 82.1 de la Ley de Funcionamiento señala con los ordinales 5º y 3º respectivamente».

Asimismo, y en relación con la modalidad de la casación ordinaria o de interés de ley, puede sostenerse que teniendo en cuenta la madurez del sistema, las especiales notas que concurren en la jurisdicción contable, entre las que cabe destacar la especialidad del análisis jurídico-contable, la amplitud que se atribuye, en todos los casos, a la doble instancia, la existencia de un órgano jurisdiccional único –la Sala de Justicia– para entender de los recursos de apelación, hace verosímil que la garantía de la observancia del principio de legalidad teóricamente está asegurada. No está demás recordar que en la legislación histórica del Tribunal de Cuentas el enjuiciamiento era previo y presupuesto de la aprobación de las cuentas; además de tener el Pleno del Tribunal de Cuentas atribuidas las competencias de casación y revisión. Por todo ello entiendo que la actualización de la casación en la modalidad por infracción de ley en materia contable exigiría, además de aplicar en materias de procedimientos, cuantía etc., la regulación de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, reducir los motivos del recurso de casación a los casos de abuso, exceso o extralimitación en materia de jurisdicción o de competencia jurisdiccional, así como en supuestos de inadecuación de procedimiento; esto es, mantener exclusivamente los motivos previstos en los números 1º y 2º del artículo 82 de la Ley de Funcionamiento. Con ello se respeta lo esencial de la función directiva que constitucionalmente tiene atribuida la Sala 3ª del Tribunal Supremo, en cuanto garante último del ejercicio normal de la jurisdicción contable dentro del ámbito que le es propio, que, unido a la incorporación obligada de las modalidades de la casación por unificación de doctrina e interés de ley, se completa y moderniza –actualizando– el sistema tanto desde la perspectiva general del contencioso-administrativo como de la jurisdicción contable al lograr una mejor armonización y mejora técnica, aunque solo sea por la necesidad técnica de transformar la anómala figura de la revisión en el Supremo de sentencias contradictorias en una modalidad de casación para unificación de doctrina.

A pesar de lo escrito anteriormente sobre la conveniencia de reducir los motivos de casación en la modalidad de infracción de ley no po-

demos desconocer la existencia de razones poderosas en contra, dado que la jurisprudencia sentada por jurisprudencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo ha sido, desde siempre, ejemplar y no solo por su alto nivel técnico, sino porque ha sabido comprender el sentido y alcance de la jurisdicción contable, y con sus fallos ha fortalecido la posición de la doctrina dictada por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas, y con ello la consolidación de la propia jurisdicción contable.

3. En el tema de casación para la unificación de doctrina, una vez que la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998 (arts. 96.1 y 99.1) incorpora tal modalidad de casación (vigente en el contencioso-administrativo desde la reforma de 1992) en su doble versión estatal y autonómica, no parece lógico mantener el régimen jurídico previsto en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas de la configuración de contradicción de sentencias como motivo de revisión (art. 86.3), igual que se preveía en la Ley de la JCA de 1956 (art. 102.b), ya que el encaje técnico exige armonizarlo o adaptarlo al régimen jurídico previsto en la Ley de la JCA de 1998 por ser el sitio que debe ocupar de conformidad con su naturaleza al haber sido siempre considerado, tanto doctrinal como jurisdiccionalmente, un motivo de casación o revisión casacional.

La adaptación en este supuesto no ofrece dificultad técnica alguna y la aplicación adecuada y en plenitud de la regulación legal de la Ley 29/1998, de 13 de julio, amplía la garantía y eficacia que la Ley de lo contencioso administrativo prevé sobre el alcance y efectos de las sentencias («si la sentencia declara haber lugar al recurso casará la impugnada y resolverá el debate planteado con pronunciamientos ajustados a Derecho, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la sentencia recurrida») (art. 98.2).

4. La casación en interés de ley no está prevista en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, pero, sin embargo, sí está regulada en la Ley de la JCA desde la reforma de 1992 y hoy incorporada esta modalidad de casación en la Ley vigente de 1998 (arts.100 y 101).

La justificación de este supuesto casacional en la jurisdicción contencioso-administrativa se encuentra en la necesidad de sentar o crear jurisprudencia únicamente con carácter normativo en los términos previstos en el nº 7 del artículo 100 de la Ley de la JCA («la sentencia respetará, en todo caso, la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida y, cuando fuere estimatoria, fijará en el fallo la doctrina legal. En este caso se publicará en el *BOE*, y a partir de su inserción en él vinculará a todos los jueces y tribunales inferiores de este orden jurisdiccional»).

La incorporación de este supuesto casacional a la jurisdicción contable no ofrece tampoco dificultades insalvables, pues aunque la Ley de la JCA, artículo 100.1, nos habla de sentencias dictadas en única instancia por Salas de lo Contencioso-Administrativo, de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional que no sean susceptibles de casación a que se refieren las Secciones anteriores (3ª y 4ª) referidas a la casación y a la casación para la unificación de doctrina, no debe olvidarse que en la jurisdicción contable, aunque en todos los casos existe doble instancia, existe, no obstante, un grupo variado de asuntos de cuantía inferior a los 18.000 euros no susceptibles de los recursos de casación a que se refieren las Secciones citadas y sin que le alcancen las exclusiones previstas en el nº 4 del artículo 96 de la Ley, y que, sin embargo, tienen interés a estos efectos dado que son numerosas y abordan con frecuencia temas importantes. Con esta inclusión se completa el sistema de garantías que debe ofrecer la jurisdicción contable. Unido a que, en todo caso, se respecta el principio constitucional de la unidad jurisdiccional al atribuir a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo la jurisdicción y competencia para entender de todas las modalidades del recurso de casación.

5. Contra las resoluciones jurisdiccionales dictadas por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en un nuevo sistema armonizado con el establecido por la vigente Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se podría ofrecer el siguiente cuadro esquema sobre la casación contable en los siguientes términos:

<p>1.º Casación ordinaria (infracción de ley). Causas 1 y 2 del artículo 82 de la Ley de Funcionamiento.</p>	<p>a) Abuso, exceso o extralimitación de jurisdicción o competencia jurisdiccional. b) Inadecuación de procedimiento.</p>
<p>2.º Casación para unificación de doctrina.</p>	<p>Resoluciones jurisdiccionales no susceptibles de casación ordinaria. a) Por razón de cuantía (superior a 18.001 euros). b) Autos dictados por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en única instancia denegando la incoación de un procedimiento jurisdiccional. c) Autos dictados en apelación por la Sala de Justicia confirmando la denegación de la incoación de un procedimiento decretado por un Consejero de Cuentas.</p>
<p>3.º Casación por interés de ley.</p>	<p>Resoluciones dictadas por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas no susceptibles de casación por infracción de ley y para unificación de doctrina (cuantía inferior a 18.000 euros).</p>

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA



Segundo cuatrimestre del año 2008

Javier Medina Guijarro
José Antonio Pajares Giménez

INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el segundo cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económico-financiera del sector público, así como sobre las fiscalizaciones aprobadas por el Pleno del Tribunal y publicadas en el *Boletín Oficial del Estado*.

En la primera parte, «Legislación y otros aspectos», constan, sistemáticamente ordenadas, Leyes del Estado y, en su caso, autonómicas, Decretos u Órdenes ministeriales y demás Resoluciones. La información que se proporciona consiste en el enunciado de la disposición y en la referencia del periódico oficial donde se publica para facilitar su consulta.

La segunda parte, «Jurisprudencia», recoge, principalmente, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal, figurando una breve descripción de su fundamentación jurídica. También se hace mención, cuando procede, de las sentencias y autos pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo en materias que afecten al Tribunal de Cuentas.

1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

1.1. Reales Decretos

■ REAL DECRETO 869/2008, de 23 de mayo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de la Presidencia (*BOE*, nº 126, de 24 de mayo de 2008).

■ REAL DECRETO 1124/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación (*BOE*, nº 165, de 9 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1125/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia y se modifica el Real Decreto 438/2008, de 14 de abril, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (*BOE*, nº 165, de 9 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1127/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda (*BOE*, nº 165, de 9 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1129/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Trabajo e Inmigración y se modifica el Real Decreto 438/2008, de 14 de abril, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (*BOE*, nº 165, de 9 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1131/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Administraciones Públicas (*BOE*, nº 165, de 9 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1132/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Cultura (*BOE*, nº 165, de 9 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1133/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Sanidad y Consumo (*BOE*, nº 165, de 9 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1135/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Igualdad (*BOE*, nº 165, de 9 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1126/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa (*BOE*, nº 166, de 10 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1128/2008, de 4 de julio, por el que se y desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Educación, Política Social y Deporte y se modifica el Real Decreto 438/2008, de 14 de abril, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (*BOE*, nº 166, de 10 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1134/2008, de 4 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Vivienda y se modifica el Real Decreto 438/2008, de 14 de abril, por el que se aprueba la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (*BOE*, nº 166, de 10 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1181/2008, de 11 de julio, por el que se modifica y desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio del Interior (*BOE*, nº 171, de 16 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1182/2008, de 11 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio (*BOE*, nº 171, de 16 de julio de 2008).

■ REAL DECRETO 1183/2008, de 11 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Ciencia e Innovación (*BOE*, nº 171, de 16 de julio de 2008).

1.2. Órdenes Ministeriales

■ ORDEN EHA/1220/2008, de 30 de abril, por la que se aprueban las instrucciones para operar en la Plataforma de Contratación del Estado (*BOE*, nº 105, de 1 de mayo, de 2008).

■ ORDEN EHA/1301/2008, de 6 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2009 (*BOE*, nº 113, de 9 de mayo de 2008).

■ ORDEN EHA/1302/2008, de 7 de mayo, por la que se dictan las normas para la elaboración de los escenarios presupuestarios para el periodo 2009-2011 (*BOE*, nº 113, de 9 de mayo, de 2008).

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

2.1. Sentencias y resúmenes doctrinales

■ SENTENCIA 8/08, de 28 de mayo. Recurso de apelación nº 31/07. Procedimiento de reintegro por alcance nº 14/02. Ramo de Correos, Valencia. Ponente: Excm. Sra. D^a Ana M^a Pérez Tórtola.

Analiza la Sala de Justicia el litisconsorcio pasivo necesario, señalando que el hecho de que la responsabilidad contable sea solidaria no quiere decir que su origen haya que buscarlo necesariamente en una obligación solidaria, ya que la obligación de rendir cuentas, lejos de ser solidaria, es de carácter personalísimo. Lo que permite valorar en cada caso concreto si cabe o no apreciar esta excepción es la específica repercusión en los hechos de la conducta enjuiciada, y su desestimación no puede provocar que pueda ser vencido en juicio quien no ha sido oído en el mismo, ni puede perturbar los efectos de la cosa juzgada material.

Continúa señalándose en esta sentencia que no se produce indefensión por haber acordado el Consejero de instancia dictar sentencia después de celebrar la audiencia previa, ya que la única prueba admitida fue la documental obrante en autos y la aportada en el acto de la vista, por lo que se dio cumplimiento a lo previsto en el artículo 429.8 LEC y los recurrentes dispusieron de todos los trámites legalmente previstos para ejercitar su derecho de defensa.

Se afirma también que si la gestión de fondos públicos materialmente desarrollada no está incluida entre las funciones profesionales propias del puesto que ocupa el gestor puede dar lugar a una controversia laboral o administrativa entre él y la entidad para la que trabaja, pero no evita que se le considere gestor a efectos de la responsabilidad contable, ya que las tareas efectivamente realizadas son las que le sitúan en la condición de gestor imputable y no el concreto título jurídico que pudiera haber servido de fundamento a dichas tareas.

Entiende la Sala de Justicia que para que exista responsabilidad contable no hace falta que haya disponibilidad directa sobre los fondos perjudicados, sino que basta con tener capacidad de decisión sobre su uso. También se afirma que la puesta en conocimiento de las irregularidades en los órganos competentes constituye un deber jurídico cuyo incumplimiento puede generar responsabilidad, pero no afecta al contenido concreto de la conducta generadora del alcance.

Se señala en esta resolución que el incumplimiento por parte de otros de las obligaciones que tienen atribuidas no puede constituir causa para que uno deje de atender las propias y que las deficiencias de organización, lejos de ser una causa moderadora de la responsabilidad, exigen un refuerzo en la diligencia aplicable.

También analiza la Sala de Justicia la negligencia grave que exige al gestor de fondos públicos «el agotamiento de la diligencia exigible» y la evitación del daño aplicando unos recursos de conocimiento, experiencia y perfil del puesto desempeñado, siendo superior la dili-

gencia exigible en la gestión de intereses públicos que en la de intereses privados.

En esta sentencia se recoge en un sentido amplio y antiformalista el concepto de cuentadante, debiendo predicarse esta condición respecto de cualquier persona que interviene en el proceso de la gestión o administración de fondos públicos.

Por último, se afirma que los intereses derivados de un alcance son compensatorios y se devengan desde el día en que la obligación debió cumplirse hasta el día de la completa satisfacción del derecho, por ser ése el lapso de tiempo que el acreedor estuvo privado de los frutos de la cantidad adeudada.

■ SENTENCIA 9/08, de 28 de mayo. Recurso de apelación nº 32/07. Procedimiento de reintegro por alcance nº 1/06. Ramo de Comunidades Autónomas (Sanidad y Consumo), Murcia. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Afirma la Sala de Justicia que es doctrina jurisprudencial constante que en el conflicto que se suscita entre la «estricta legalidad» de la actuación administrativa y la «seguridad jurídica» derivada de la misma tiene primacía esta última sobre aquella cuando la Administración mediante actos externos inequívocos mueve al administrado a realizar una actividad que le origina unos necesarios desembolsos económicos. El contrato administrativo válido no es la única fuente de obligaciones en el Derecho administrativo, ya que existe la gestión de negocios de la Administración y, en consecuencia, el pago de determinados servicios es incuestionable tanto si se funda en el cuasi-contrato de gestión de servicios ajenos como en el enriquecimiento injusto que con base en la amplia fórmula del artículo 1887 del Código Civil suele incardinarse como modalidad atípica de figura cuasi-contractual.

Se analiza también en esta sentencia la salida injustificada de dinero de las arcas públicas por derivarse pacientes a una empresa para la prestación de una serie de servicios sin ajustarse a las tarifas máximas fijadas que fueron publicadas en el *Boletín Oficial* de la Comunidad Autónoma, lo que dio lugar a un daño en los caudales públicos cuantificable por la diferencia entre la tarifa máxima establecida y la pagada.

Continúa señalando la Sala de Justicia que la previsibilidad es un elemento esencial para graduar la culpa o negligencia, exigiéndose al gestor de fondos públicos una especial diligencia en el cumplimiento de las obligaciones de custodia, justificación y rendición de cuentas, de-

biendo ponderarse en cada caso concreto la diligencia exigible al gestor de fondos públicos atendiendo a las circunstancias concurrentes.

Por último se analiza el principio de *in illiquidis non fit mora* no concurriendo los elementos necesarios para su aplicación, ya que no ha habido circunstancias especiales que hayan dificultado la fijación de la partida declarada como alcance. El pago de los intereses en los casos en que se declare la existencia de responsabilidad contable tiene una finalidad compensatoria y no se regula la posibilidad de dejar de imponerlos cuando la estimación de la demanda sea parcial o la liquidación de la cantidad constitutiva de alcance se haga en la sentencia.

■ SENTENCIA 10/08, de 28 de mayo. Recurso de apelación nº 47/07. Procedimiento de reintegro por alcance nº 199/05. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento de O Vicedo, Lugo. Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala de Justicia el alcance del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de los derechos de parte, exigiendo, para entender vulnerado este derecho, la irracionalidad o arbitrariedad de la denegación y la existencia de un menoscabo real y efectivo de los derechos de defensa, bien porque no exista relación entre los hechos que se querían probar y las pruebas rechazadas, bien porque quede acreditado que el interesado, pese al rechazo, pudo en todo caso proceder a la defensa de sus derechos e intereses legítimos.

También se afirma que el Ayuntamiento goza de personalidad jurídica independiente de sus miembros, y precisamente de ello deriva la posibilidad de sus miembros y órganos componentes de actuar autónomamente, así como de comparecer en juicio en defensa de sus intereses, sin que se confunda la actuación de unos y otros.

Continúa analizándose la excepción procesal de litisconsorcio pasivo necesario que debe ser formulada con claridad y precisión en el escrito de contestación a la demanda y planteada en la audiencia previa. Se señala también con relación a esta excepción que la responsabilidad contable se exige de quien tiene a su cargo el manejo y gestión de fondos y caudales públicos pero no de quien no tiene atribución alguna relacionada con esta gestión.

En esta sentencia se recoge también el principio *pendente appellatio-ne, nihil innovetur*, o dicho de otro modo, que el órgano de segunda instancia debe circunscribir su análisis a los temas que fueron objeto de controversia en la instancia.

Se señala por la Sala de Justicia que la intervención paralela de la jurisdicción penal con las actuaciones del Tribunal de Cuentas puede

provocar, en algunos casos, retrasos en la tramitación de los procedimientos que se pueden considerar plenamente justificados, sin que se pueda hablar de dilación indebida en la tramitación de esos procedimientos.

Se afirma en esta resolución que en el ámbito de la responsabilidad contable es aplicable el principio de *restitutio in integrum*, por lo que la incorporación de los intereses a las cantidades alcanzadas tiene por objeto el total resarcimiento de los daños y perjuicios causados; por ello, la exigibilidad de estos intereses de demora debe hacerse desde el momento en que se produjeron los hechos que originaron esta responsabilidad.

La Sala de Justicia analiza las funciones fiscalizadora y jurisdiccional, teniendo ambas un contenido propio y separado, no teniendo por finalidad la función fiscalizadora llegar a detectar hechos generadores de responsabilidad contable y desempeñándose la función jurisdiccional de forma separada y con independencia de que el conocimiento de los hechos que dan lugar al enjuiciamiento derive o no de un procedimiento de fiscalización, por lo que no existen duplicidades ni contradicciones entre ambas.

Por último, se señala que el órgano judicial puede fundar su fallo en otras razones jurídicas que las contenidas en los escritos expositivos del pleito sin variar la acción ejercitada ni las pretensiones deducidas.

■ SENTENCIA 11/08, de 28 de mayo. Recurso de apelación nº 9/08. Procedimiento de reintegro por alcance nº 126/06. Ramo de Corporaciones Locales, Ayuntamiento de Torredembarra, Tarragona. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

La Sala de Justicia analiza la naturaleza del recurso de apelación y el elemento de la culpa o negligencia. Entiende que la previsibilidad es un elemento esencial a la hora de valorar la posible conducta, no pudiendo calificarla de culposa si el daño no era previsible en la esfera normal de los acontecimientos y si el gestor de fondos públicos hubiera adoptado la diligencia exigible a una persona normalmente prudente.

2.2. Autos y resúmenes doctrinales

■ AUTO de 28 de mayo de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 14/08. Actuaciones previas nº 25/07. Ramo: Entidades Locales, Asturias. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, indicando que entrar a conocer de cuestiones relativas al fondo del asunto supondría invadir competencias atribuidas *ex lege* a los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento como órganos jurisdiccionales de primera instancia.

Continúa señalándose que por la vía de este recurso no puede conocerse de cuestiones que no han sido planteadas en las actuaciones previas, ya que este recurso no tiene por objeto habilitar un trámite para que los interesados puedan subsanar o ampliar su actuación en las actuaciones previas sino revisar, como consecuencia del ejercicio de pretensiones impugnatorias, si los actos del delegado instructor han provocado una denegación injusta de diligencias procedentes o han sido causa de indefensión.

Por último, señala la Sala que con independencia de las conclusiones a que hubiese llegado el Delegado Instructor, los interesados pueden plantear las alegaciones y solicitar la prueba que estimen procedente para la mejor defensa de sus derechos e intereses legítimos en el procedimiento jurisdiccional correspondiente.

■ AUTO de 25 de junio de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 13/07. Actuaciones previas nº 9/06. Ramo: Entidades Locales, Gerencia de Compras y Contratación de Marbella, S. L., Málaga. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

La Sala de Justicia entiende que los motivos alegados por el recurrente son los mismos que los planteados en otro recurso contra la denegación de la práctica de diligencias interesadas por esta parte en las mismas actuaciones previas, por lo que reitera las razones contenidas en el Auto de 30 de mayo de 2007, que resolvió ese recurso para desestimar igualmente en este caso las pretensiones de la parte impugnante.

■ AUTO de 25 de junio de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 37/07. Actuaciones previas nº 103/06. Ramo: Entidades Locales, Cabildo Insular de La Palma, Santa Cruz de Tenerife. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, indicando que se trata de un recurso especial y sumario por razón de la materia en el que la Sala no ha de entrar a conocer de la calificación jurídico-contable del o de los presuntos responsables contables ni respecto del asunto sometido a enjuiciamiento contable, ya que ello supondría invadir competencias atri-

buidas *ex lege* a los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento como órganos jurisdiccionales de primera instancia.

Se señala también en esta resolución que las actuaciones previas no constituyen un juicio contradictorio, debiendo el Delegado Instructor realizar aquellas diligencias de averiguación que sean suficientes para llegar a una conclusión razonable de los hechos de que se trate, y si las partes no estuviesen de acuerdo con las valoraciones y conclusiones a que llega el Delegado Instructor pueden ejercitar su posible oposición en el juicio contable que se incoe.

Por último, la Sala entiende que no se ha vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente, ya que éste no ha padecido limitación razonable alguna en su derecho de defensa, porque no se le ha impedido acudir a la vía jurisdiccional ni se le ha restringido en su derecho a instar cuanto ha convenido a la defensa de sus intereses.

■ AUTO de 25 de junio de 2008. Recurso de apelación nº 41/07. Procedimiento de reintegro nº 165/00. Ramo: Entidades Locales, León, Junta Vecinal de Alija de la Ribera. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala de Justicia el embargo de bienes practicado en ejecución de sentencia, afirmando que la cantidad por la que se ha despachado ejecución no es solo la cantidad a reintegrar, sino que a ese importe hay que sumarle los intereses legales, los intereses de mora procesal y las costas.

Después de relatar los bienes embargados y las características de los mismos, la Sala de Justicia señala que el valor de estos bienes objeto de embargo no excede de la cantidad por la que se despachó la ejecución.

Por último se afirma en esta resolución que la responsabilidad directa es siempre solidaria y comprende todos los perjuicios causados, por lo que la entidad pública titular de los caudales públicos menoscabados puede dirigirse indistintamente contra cualquiera de los responsables sin necesidad de fraccionar la reclamación, sin perjuicio del derecho de repetición que pudiera existir en los deudores con respecto a los codeudores.

■ AUTO de 25 de junio de 2008. Recurso de apelación nº 19/08. Procedimiento de reintegro nº 98/96. Ramo: Defensa, Madrid. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

La Sala de Justicia señala que, estando pendiente recurso de casación, si el demandado hubiese sido absuelto en primera o segunda

instancia el tribunal ordenará el inmediato alzamiento de las medidas cautelares adoptadas, salvo que el recurrente solicite su mantenimiento o la adopción de alguna medida distinta, y el tribunal, oída la parte contraria, atendidas las circunstancias del caso y previo aumento del importe de la caución, considere procedente acceder a lo solicitado.

En el presente caso la Sala entiende que subsiste la apariencia de buen derecho para mantener las medidas cautelares, ya que las dos sentencias dictadas en la jurisdicción contable absuelven al demandado por una cuestión jurídica y no fáctica, por lo que la pretensión del recurrente goza de la misma razonabilidad jurídica en estos momentos que la que llevó en su día al órgano competente a adoptar la medida cautelar.

■ AUTO de 16 de julio de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 11/08. Actuaciones previas nº 89/03. Ramo: Corporaciones Locales, Sanlúcar de Barrameda, Cádiz. Ponente: Excma. Señora D^a. Ana M^a Pérez Tórtola.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, indicando que se trata de un recurso especial y sumario por razón de la materia en el que no se persigue un conocimiento del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, sino garantizar en la fase de instrucción contable la efectividad del derecho de defensa consagrado en el artículo 24 de la Constitución.

Se afirma en esta resolución que en el Acta de Liquidación Provisional deben contemplarse las conclusiones del Delegado Instructor sobre la existencia o no de un presunto alcance, la cuantificación provisional del mismo y la persona o personas que previa y provisionalmente aparezcan como responsables contables directas o subsidiarias. Este acta de liquidación es el documento sobre el que se fundamentan las posibles medidas cautelares que se adopten, en su caso, en la fase de actuaciones previas o en primera instancia.

Por último, la Sala entiende que la no notificación del Acta de Liquidación Provisional a los interesados que no hayan comparecido a su práctica provoca en ellos indefensión formal y material y les priva de su derecho a recurrirla por la vía legalmente prevista.

■ AUTO de 16 de julio de 2008. Recurso de apelación nº 12/08. Procedimiento de Reintegro nº 106/06. Ramo: Corporaciones Locales, Ayuntamiento de Marbella (Málaga). Ponente: Excma. Sra. D^a Ana María Pérez Tórtola.

Desistimiento.

■ AUTO de 16 de julio de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 16/08. Actuaciones previas nº 142/06. Ramo: Entidades Locales, Ayuntamiento de Masnou, Barcelona. Ponente: Excmo. Señor D. Javier Medina Guijarro.

La Sala afirma que el recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 es un medio de impugnación que no persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino ofrecer a los intervinientes en las actuaciones previas un mecanismo de revisión de cuantas resoluciones puedan cercenar sus posibilidades de defensa.

También se afirma en esta resolución que las actuaciones previas tienen un carácter preparatorio del ulterior proceso jurisdiccional contable, debiendo analizarse por la vía de este recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 si en ellas se ha podido causar indefensión al privar al interesado de la posibilidad de impetrar la protección jurisdiccional de sus derechos e intereses legítimos mediante la apertura del adecuado proceso o realizar dentro del mismo las adecuadas alegaciones o pruebas.

Señala la Sala que el Delegado Instructor debe realizar las diligencias de averiguación que sean necesarias para llegar a un juicio razonable acerca de los hechos de que se trate, pero bastando que, a juicio del Delegado Instructor, los hechos investigados se muestren en un grado razonable para tener por cumplida su misión. Las actuaciones previas no constituyen un juicio contradictorio ni están orientadas a obtener resoluciones declarativas de responsabilidad contable; por ello, si las partes legitimadas para comparecer en la Liquidación Provisional no están de acuerdo con las conclusiones y valoraciones del Delegado Instructor podrán ejercitar su oposición en el juicio contable que se incoe.

La Sala también llega a la conclusión de que no existe «identidad de razón» entre el presente caso, en el que el recurrente discrepa de la valoración jurídica del Delegado Instructor, de otro procedimiento anterior, en el que no se valoró la alegación del compareciente relativa a la discordia entre el periodo de tiempo que ocupó el cargo el Alcalde y aquel en que se produjeron los hechos, ya que en este caso esa ausencia de valoración tenía un componente objetivo basado en la mera constatación de un hecho.

Por último, la Sala señala que no le compete conocer de la petición de acumular las pretensiones de responsabilidad contable que pudieran traer causa, en su caso, de estas actuaciones previas a un procedimiento de reintegro por alcance en tramitación.

■ AUTO de 16 de julio de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 20/08. Actuaciones previas nº 140/06. Ramo: Entidades Locales, Ayuntamiento de Villablino, León. Ponente: Excm. Señora D^a Ana M^a Pérez Tórtola.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, indicando que se trata de un recurso especial y sumario por razón de la materia en el que no se persigue un conocimiento del fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, sino garantizar en la fase de instrucción contable la efectividad del derecho de defensa consagrado en el artículo 24 de la Constitución.

También afirma la Sala que si por la vía de este recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 se entrara a conocer sobre la existencia o inexistencia de alcance o sobre la cuantificación del mismo y además se valorasen unos medios probatorios documentales alegados por los recurrentes en apoyo de una impugnación que es sobre el fondo del asunto, se invadiría manifiestamente la competencia del Delegado Instructor y la del órgano de primera instancia. La del Delegado Instructor porque permitiría utilizar la vía de este recurso para completar la instrucción e incluso para subsanar posibles deficiencias, y la del órgano de primera instancia por cuanto conduciría a la práctica de una diligencia de prueba documental sobre el fondo del asunto y a un pronunciamiento sobre cuestiones sustantivas que no pueden anticiparse por esta Sala por ser competencia del Consejero de Cuentas de primera instancia.

■ AUTO de 16 de julio de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 21/08. Actuaciones previas nº 143/07. Ramo: Seguridad Social (Mutua Universal MUGENAT), Madrid. Ponente: Excmo. Señor D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88.

También se recoge en esta resolución que las actuaciones previas como soporte de la fase jurisdiccional posterior tienen por objetivos esenciales la averiguación de los hechos y de los presuntos responsables (o sus causahabientes) y la salvaguarda, en su caso, de los derechos de la Hacienda Pública perjudicada. Será posteriormente, por el órgano de primera instancia de la jurisdicción contable, donde se tomarán las decisiones y se realizarán las declaraciones sobre la culpabilidad en la conducta de los presuntos responsables o sobre cualquier otro aspecto que sea definitorio para la apreciación de la responsabilidad contable.

Afirma también la Sala que la simultaneidad de la instrucción contable y la actuación de la jurisdicción penal no puede ocasionar indefensión al recurrente, sino que refuerza sus posibilidades de alegaciones y garantías en los diversos procedimientos que participan. Resulta indudable la no vulneración del principio general *non bis in idem*, ya que un mismo hecho se contempla desde diferentes perspectivas al no existir identidad objetiva de ámbito competencial entre ambos órdenes jurisdiccionales. Por último, entiende la Sala que si bien con fundamento en esa compatibilidad de órdenes jurisdiccionales dentro de las actuaciones previas se dilucida por el Delegado Instructor, siquiera sea con carácter previo y provisional, si los hechos son o no constitutivos de alcance o malversación contable, la cuestión de la prejudicialidad penal debe plantearse ante el correspondiente órgano de la jurisdicción contable de instancia sin que la Sala pueda resolver sobre dicha cuestión con anterioridad a que lo haga el juez de instancia.

■ AUTO de 16 de julio de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 22/08. Actuaciones previas nº 142/06. Ramo: Entidades Locales, Ayuntamiento de Masnou, Barcelona. Ponente: Excmo. Señor D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88. Se señala también en esta resolución la compatibilidad existente entre la jurisdicción penal y contable. Entiende la Sala que la recurrente no invocó en el momento procedimental oportuno la posible indefensión alegada por su no asistencia al acto de la Liquidación Provisional, ya que ni recurrió la providencia de la Delegada Instructora de no suspender la celebración de la Liquidación Provisional ni tampoco el Acta de Liquidación Provisional, habiendo recurrido, sin embargo, la providencia de requerimiento de pago.

Por último, se analizan los requisitos que han de concurrir para hablar de indefensión, estimándose por la Sala que no concurren en el presente caso, ya que la recurrente participó durante todo el desarrollo de las actuaciones previas, formuló alegaciones al Acta de Liquidación Provisional y cuando fue citada a su práctica estaba representada por un letrado que tenía poder suficiente para haber ejercido el derecho de defensa de su representada.

■ AUTO de 16 de julio de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 23/08. Actuaciones previas nº 36/07. Ramo: Entidades Locales, Ayuntamiento Les Franqueses del Vallés, Barcelona. Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael María Corona Martín.

Analiza la Sala de Justicia la finalidad de las actuaciones previas como preparación del proceso jurisdiccional contable por lo que en el Acta de Liquidación Provisional solo debe recogerse aquella infracción de normas que tenga relevancia a efectos de determinar si ha existido o no presuntamente responsabilidad contable.

Se afirma igualmente que en el Acta de Liquidación Provisional no tiene que declararse la presunta existencia de responsabilidad contable simplemente por el hecho de haberse admitido a trámite el escrito, ejercitando la acción pública, ya que el Delegado Instructor debe investigar y valorar las circunstancias concurrentes para determinar de forma indiciaria y provisional si ha existido o no responsabilidad contable. Si alguno de los interesados en estas actuaciones previas no estuviese de acuerdo con las conclusiones del Delegado Instructor entonces podrá hacer las alegaciones que estime oportuno en el proceso jurisdiccional que, en su caso, se tramite, e igualmente podrá aportar cuantos medios de prueba estime pertinentes para la defensa de sus derechos legítimos.

También se recogen los requisitos necesarios para hablar de indefensión, no existiendo ésta cuando se cita a todas las partes a la Liquidación Provisional pudiendo hacer las alegaciones que tuviesen por conveniente, y cuando el Delegado Instructor da respuesta a las alegaciones efectuadas y a la solicitud de prueba, siendo sus pronunciamientos a resultas de lo que acordase, en su caso, en el ulterior procedimiento jurisdiccional.

Se analiza por la Sala de Justicia la naturaleza y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, no debiendo conocerse por la vía de este recurso el fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, sino garantizar en la fase de instrucción contable la efectividad del derecho de defensa consagrado en el artículo 24 del texto constitucional. La denegación por sí misma de la práctica de diligencias no implica lesión de los derechos de los interesados en las actuaciones previas, siempre que se haya llevado a cabo una suficiente investigación de los hechos de que se trate para determinar provisionalmente si existen indicios de responsabilidad contable y de su autoría, para finalmente, si así fuera, asegurar preventivamente los derechos de la Hacienda Pública.

Por último, se afirma que no cabe por vía de este recurso revisar el auto dictado por el Consejero de Cuentas en la fase de diligencias preliminares proponiendo el nombramiento de Delegado Instructor, ya que dicho auto puso fin a esa fase de diligencias, es firme y no se encuentra entre los motivos previstos en el artículo 48.1 de la Ley 7/88.

■ AUTO de 17 de julio de 2008. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88, nº 6/08. Actuaciones previas nº 89/03. Ramo: Corporaciones Locales, Ayuntamiento de Sanlúcar de Barrameda, Cádiz. Ponente: Excmo. Sr. D. Javier Medina Guijarro.

Analiza la Sala de Justicia la naturaleza y finalidad del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 y afirma que el criterio antiformalista que debe presidir la actuación de los órganos jurisdiccionales no puede permitir que se prescinda de los requisitos procesales establecidos por las leyes en garantía de los derechos de todas las partes.

En esta resolución la Sala de Justicia examina históricamente la legislación respecto a los procedimientos de «alcance» y «juicio de cuentas». Señala también que la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas contempla que ambos procedimientos jurisdiccionales vendrán precedidos de sendas «actuaciones previas» de naturaleza no jurisdiccional, facilitadoras y preparatorias del ulterior proceso, que en el caso del procedimiento de alcance se regulan en los artículos 46 y 47, que recogen unas diligencias tasadas a cargo del Delegado Instructor, y en el juicio de cuentas una pieza separada contemplada en el artículo 45 que se desgaja del procedimiento fiscalizador.

Sigue afirmándose en este Auto que la actividad jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en el ámbito de las responsabilidades contables derivadas de hechos distintos de alcance es instrumental de la actividad fiscalizadora y constituye el antecedente del enjuiciamiento contable, de manera que, en un orden lógico, cuando se halla iniciada la fiscalización debe adecuarse la segunda al resultado de la fiscalización.

Se señala en esta resolución que el artículo 45 de la Ley 7/88 exige respecto a la pieza separada que estén «concluidos... los correspondientes procedimientos de fiscalización», y se analiza cuál es la interpretación que debe darse al término «concluidos». A este respecto la Sala entiende que solo de la aprobación del informe de fiscalización puede desgajarse la correspondiente pieza separada, ya que la falta de aprobación del informe deja el procedimiento falto de contenido, no existiendo la necesaria concreción de los hechos susceptibles de la imputación inicial de responsabilidad contable que la propia pieza supone. Si, presentado un nuevo informe al Pleno no llegase a ser aprobado, la única vía que permite el ordenamiento jurídico para dilucidar responsabilidades contables es la prevista en los artículos 46 y 47 de la Ley 7/88, habida cuenta del concepto amplio de alcance del artículo 72.1 de este mismo texto legal. Mientras la pieza separada depende siempre de que se haya llevado a cabo una fiscalización de los

hechos que se pretenden sean objeto de la pieza, sin embargo, las actuaciones previas al procedimiento de reintegro por alcance pueden comenzarse también cuando se tiene conocimiento de hechos constitutivos de alcance o malversación de caudales públicos a través de actos distintos del procedimiento normal de rendición de cuentas.

Por último entiende la Sala que al declararse la nulidad de la apertura de la pieza separada por no estar aprobado el informe de fiscalización, el resto de las pretensiones formuladas por el recurrente deben ser desestimadas por pérdida sobrevenida de su objeto.

Voto particular de la Excm. Sra. D^a Ana M^a Pérez Tórtola.

En este voto particular se afirma que la incoación de una pieza separada del artículo 45 de la Ley 7/88 puede resultar plenamente ajustada a derecho, aunque haya sido anterior a la aprobación del informe en el que se recogen los resultados de la fiscalización realizada. Sigue señalando que ni la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas ni la Ley de Funcionamiento del mismo ofrecen argumentos suficientes a favor del rigor literal que supone conectar la conclusión de las fiscalizaciones con el acto concreto y formal de aprobación del informe de las mismas.

Se señala en este voto particular que el requisito exigido en el artículo 45 de la Ley 7/88 para iniciar una pieza separada de haber concluido el oportuno procedimiento de fiscalización tiene que interpretarse en términos de tutela judicial efectiva, lo que supone evitar imponer a las partes restricciones injustificadas a su normal acceso a la jurisdicción. Se afirma igualmente que las diferencias sustantivas entre la responsabilidad contable ex artículo 177.1.a) de la Ley General Presupuestaria y ex artículo 177.1.b) a f) de dicha Ley no son tan profundas como para justificar una diferencia de trato procesal tan relevante para iniciar las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable en un procedimiento de reintegro por alcance o en un juicio de cuentas.

Se afirma en este voto particular que no resulta jurídicamente viable exigir a la parte un determinado cauce procesal distinto del que eligió cuando lo que se discute es la legalidad del momento de iniciación de la pieza separada en el que ninguna de las partes ha suscitado la cuestión de si el procedimiento adecuado es el de reintegro por alcance o el del juicio de cuentas.

También se señala que la incoación de la pieza separada no genera en sí misma indefensión al recurrente, puesto que no se ha oca-

sionado un perjuicio real y efectivo lesivo de sus posibilidades de defensa.

Por último, se afirma que la estimación del recurso por parte de la Sala provoca una situación procesalmente similar al archivo de las actuaciones, sobrepasándose los reducidos límites del recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 y distorsionando el ámbito competencial que en estos casos desarrollan los órganos de primera instancia, la Sala de Justicia en segunda instancia y el Tribunal Supremo en casación, privando a las partes de la posibilidad de recurrir.

PUBLICACIONES



ANDRÉS FERNÁNDEZ DÍAZ: *Un mundo poliédrico*. Ed. Delta. Publicaciones Universitarias, Las Rozas (Madrid), 2008, 282 págs.

Descifrar los mensajes que emiten la naturaleza y la sociedad para transformarlos en un conjunto ordenado de principios que nos permita comprenderlos y explicarlos es uno de los grandes sueños que desea ver realizado la humanidad. Forzamos la mente y orientamos nuestro intelecto para hallar un conocimiento que se pueda traducir en leyes y principios. De esta forma se diseñan mundos estables y ordenados que guardan relación con las preguntas formuladas. El abanico de respuestas a interrogantes que hacen referencia al ser, la existencia, los secretos de la vida, el origen del universo, la reproducción y la muerte ha dado lugar al desarrollo de distintas culturas, cosmovisiones y religiones.

Los secretos que esconde la naturaleza acerca de los orígenes del universo, la organización de la vida y nuestra contingencia como especie constituyen la fuente de preguntas y argumentos para explicar y construir la condición humana. Los análisis antropológicos, psicológicos, sociológicos, económicos y físico-matemáticos, lo mismo que los provenientes de las ciencias de la salud, están empapados de esta condición. Edificamos la realidad a partir de un determinado estado, estado de conciencia, que procede de nuestra estructura mentecerebro.

Orden, caos, irreversibilidad, azar, necesidad, movimiento y cambio, determinismo, unidad, diversidad, son algunos conceptos que han sido protagonistas de un debate permanente en la comunidad científica y en la sociedad. Con el título de *Un mundo poliédrico*, Andrés Fernández Díaz se introduce de lleno en este debate aportando una visión original y actual de los principales elementos que son necesarios para explicar nuestro mundo.

El libro es un conjunto de nueve ensayos, escritos en distintas ciudades durante los dos últimos años, que el autor ha hilvanado con la aguja interdisciplinaria. La concepción poliédrica del mundo obliga a hurgar en los conceptos generados en áreas de conocimiento tan diferentes como los procedentes de las ciencias de la vida, la materia, la salud, fisicomatemáticas, sociales o sistémicas y tecnológicas. Esta forma de análisis con la que estamos tan poco familiarizados despierta la curiosidad por indagar en sus resultados y por estimar sus posibilidades metodológicas. ¿Es posible pensar en una falta de rigor o de legitimidad teórica cuando se traspasan conceptos explicativos como el de caos del área de las ciencias de la materia a las ciencias jurídicas o sociales? ¿Qué sentido tiene hablar de entropía en sociología? ¿Cómo se puede hablar de inteligencia artificial y conciencia en las neurociencias? Sirvan estas preguntas para expresar el alcance del análisis interdisciplinario sobre conceptos y

categorías en ciencias y humanidades que el autor nos invita a compartir. Gracias a este planteamiento el lector puede reflexionar sobre problemas y cuestiones que preocupan al individuo y a la sociedad utilizando las distintas herramientas conceptuales que nos ofrece.

Cada una de las nueve caras del poliedro que Andrés Fernández Díaz utiliza para observar el mundo le ha permitido seguir una trayectoria diferente hasta alcanzar el interior.

Cuatro caras del poliedro se caracterizan porque están construidas con dos materiales diferentes: Ser y estar. Entropía *versus* neguentropía, Espacio y tiempo, Determinismo e indeterminismo (Caos y complejidad). A través de ellas se pueden observar las relaciones, similitudes, diferencias y coincidencias que el pensamiento humano ha ido buscando en cada una de las parejas de conceptos. El tiempo, como novedad, nacimiento y muerte, generación de formas y creación de ideas, es el principal instrumento para reflexionar sobre ser y estar. Este mismo instrumento, aunque utilizado de diferente forma y con distinto objetivo, también se ha servido para penetrar en las otras tres caras.

La Astrobiología le ofrece una quinta cara para analizar el origen del universo y el origen de la vida con el fin de encontrar el puente de comunicación entre ambos. El convencimiento de que los mundos inmensos y lejanos presentan regularidades similares a las que se observan en los pequeños y cercanos constituye el punto de apoyo para indagar en las claves de sistemas dinámicos complejos y variados.

No podían faltar unas caras del poliedro para observar una realidad del mundo menos objetiva pero fundamental para el desarrollo de la persona y de la sociedad. Los tres ensayos –«Hace 407 años», «El retorno de la intelectualidad» y «La recuperación de la ética en la economía a través de la teoría de la justicia»– constituyen una brillante reflexión sobre la libertad de pensamiento, la importancia que tiene la presencia del intelectual en la sociedad y la necesidad de incorporar la ética a la economía.

La última cara corresponde a un ensayo que tiene el mismo título que el libro, «Un mundo poliédrico». Las veinte caras del icosaedro son las ventanas por las que Andrés Fernández Díaz penetra al interior de este poliedro para ofrecernos una visión personal de los problemas a los que se enfrentan las sociedades actuales: conflicto entre civilizaciones, guerra asimétrica, terrorismo, instituciones internacionales, derechos humanos, desigualdad, pobreza, migraciones, países emergentes, democracia, política, nacionalidades, globalización, pensamiento único, retórica del consenso, gestión pública, corrupción, control, cambio tecnológico y cambio climático.

De su lectura se deduce que nuestros hábitos mentales han imaginado un mundo demasiado simple y que es necesario traspasar el límite que se ha establecido para conocer las cosas de la manera más sencilla posible en búsqueda de nuevos instrumentos para comprender la complejidad. El reduccionismo tradicional de la ciencia se enfrenta al difícil desafío de las propiedades emergentes, que corres-

ponden al propio sistema, pero no a la suma de sus componentes. A las evoluciones temporales de las cosas les ocurre lo mismo que al determinismo en el espacio. Si miramos a tiempos cortos, los hechos parecen seguir un determinismo estricto. Si los contemplamos a tiempos mayores nuestra capacidad de predicción falla. Cada sistema tiene un tiempo de predicción fiable en cada nivel de precisión tras el cual no es posible decir nada sobre su estado más que de modo probabilista. Hacer simples los objetos de estudio obliga a eliminar los aspectos que estorban en el análisis, a prescindir de algunos elementos o a modificarlos para disponer de un esquema simplificado. A pesar de los grandes éxitos que se han conseguido con este procedimiento de trabajo hay que tener cuidado con su interpretación porque describe un mundo ideal, parecido al real, pero sin muchos de sus elementos y complejidad. El salto a lo complejo obliga a seguir un camino diferente al que ha seguido la ciencia, atraída por el hechizo de lo simple, durante más de dos siglos.

El análisis interdisciplinario surge de la necesidad de unir aquello que en su momento fue separado, fragmentado, desarticulado, para poder responder a los problemas complejos con que nos enfrentamos de una manera que sea adecuada a sus características. La reflexión interdisciplinaria busca un conjunto de principios básicos para mostrar el alcance que tiene la transferencia de conceptos de un área científica a otra. La labor de acercamiento a las diferentes tradiciones y métodos de aproximación teórica y práctica a

los problemas del conocimiento es el primer paso para abrir las certidumbres, principio básico del saber científico, a un mundo más complejo y a nuevos conceptos. Cuando se ha logrado este acercamiento se puede iniciar la discusión sobre las divergencias y convergencias de temas y problemas y emprender la difícil tarea de clarificación mediante el proceso de capilaridad de los conceptos estratégicos.

El libro se inserta en una filogenia de emprendimientos en busca de explicaciones plausibles de una realidad que se muestra en continua mutación. En todos sus capítulos se observa que mientras una cara mira el pasado para conocer cabalmente los sucesos ya superados, la otra otea el futuro a fin de indicar el modo de construirlo a partir de la experiencia adquirida. Las citas en la lengua original, el interés por los fenómenos físicos y sociales, las abundantes referencias literarias, ponen de manifiesto que su autor, además de economista de formación y profesión, reúne otros muchos conocimientos procedentes de los más variados campos del conocimiento. Andrés Fernández Díaz ha unido a su capacidad analítica y académica su figura de intelectual curioso y comprometido para articular, sobre la base de un diálogo interdisciplinario y sin dejación de las conquistas científicas de las diferentes tradiciones disciplinarias, una serie de reflexiones sobre importantes retos con los que se enfrenta la humanidad.

ARTURO ROMERO SALVADOR
Catedrático de Ingeniería
Química de la Universidad
Complutense

VV.AA. Obra dirigida por Paloma Biglino y Juan F. Durán: *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*. Ed. Lex Nova, 2008.

1) Este libro monográfico recoge siete estudios que son fruto de un trabajo de investigación realizado por un equipo coordinado por la Dra. Biglino y el Dr. Durán Alba y formado por profesionales de cátedra universitaria y del Tribunal de Cuentas; todos ellos acreditados especialistas en las materias tratadas en la obra presentada. A lo largo del libro se ofrece una visión amplia y muy fundada de las variadas cuestiones examinadas, todo ello relacionado con los muchos problemas planteados a lo largo del paulatino desarrollo de nuestro Estado de las autonomías y de las relaciones jurídicas surgidas de nuestra incorporación a la Unión Europea, referido todo ello al hecho jurídico del pluralismo territorial que caracteriza a nuestro ordenamiento y que ha repercutido en el control externo de las cuentas públicas porque ha supuesto la creación de más instituciones de control, como los Consejos o Tribunales autonómicos y el Tribunal de Cuentas Europeo, situación creada por la necesidad de dar respuesta a diferentes formas de fiscalización que persiguen objetivos distintos, tal como sucede con el tipo de actividad que realiza el Tribunal de Cuentas Europeo y el que desempeñan, en ocasiones, las entidades fiscalizadoras propias.

El libro ofrece un rico contenido de aportación doctrinal y jurisprudencial expuesta con soltura y brillantez que hace fácil y agradable la lectura, a la vez que sugiere al lector

recuerdos e ideas nuevas y complementarias de las expuestas en el texto en el sentido más clásico de la interpretación.

Dado el amplio campo que abarca el título de la obra *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas* y que su contenido lo forman siete trabajos diferentes (desde perspectivas parciales dentro del ámbito material acotado por el enunciado), que sin duda enriquece el objetivo perseguido por los autores, nos lleva a la necesidad de exponer aquí –en apretada síntesis– un examen sintético e individualizado de los diferentes estudios, sin perjuicio de que expresemos también alguna apreciación nuestra sobre algún tema, si a ello hubiera lugar.

2) Así pues, el libro se inicia con el trabajo de la Dra. Biglino Campos bajo el título «Posición institucional de los órganos de control externo en los nuevos Estatutos de Autonomía».

Se estructura así: 1) Introducción. 2) La posición de los órganos de control externo como institución de la Comunidad Autónoma. 3) Limitada autonomía de los Órganos de Control Externo. 4) Posición de los Órganos de Control Externo en relación con el Tribunal de Cuentas.

En este estudio queremos destacar la afirmación de que los OCEX no tienen una reserva de competencia frente al órgano de control nacional, sino que comparten sus atribuciones con el citado Tribunal de Cuentas.

La fiscalización en nuestro país es una actividad concurrente que tanto la institución del Estado como

los OCEX pueden desempeñar válidamente (Sentencias 187/98; 214/89, etc.). El control de las cuentas públicas por el Tribunal de Cuentas y los OCEX «no tiene por qué excluirse mutuamente si no puede coexistir y superponerse». Se da falta de reserva de competencia frente al órgano estatal, si bien comparten atribuciones.

Por otro lado, «la Constitución no exige que el Tribunal de Cuentas sea el único órgano fiscalizador de la actividad financiera pública, pero sí que mantenga una relación de supremacía frente a los órganos fiscalizadores» (Sentencias 18/91, 190/2000, 98/2001, 77/2004).

El propio Tribunal de Cuentas ha concretado la situación de supremacía subrayando el poder de dirección (por aplicación del artículo 29 de la Ley 7/88).

La situación actual, nacida de la flexibilidad y apertura de la estructura territorial de España, obliga al intérprete a recurrir al bloque de constitucionalidad previsto en el artículo 28.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

A juicio de la autora, ante la no posible o difícil reforma constitucional se inclina por una necesaria reforma de la legislación estatal (Leyes Orgánica y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, Ley de Financiación, etc.).

La supremacía del Tribunal de Cuentas la entiende alejada de la superioridad jerárquica, y sí como preeminencia; se recuerda que la colaboración-cooperación entre órganos «se encuentra implícita en la propia esencia de la forma de organización territorial del Estado que

se implanta con la CE y entronca con la necesidad de hacer compatibles los principios de unidad y autonomía» (STC 214/989).

Se sostiene que esta laguna (falta de concreción sobre técnicas de actuación según los casos) se cubre con la solución dada por el artículo 80.3 de Estatuto catalán –(convenio de colaboración)–; sin embargo, establecer nuevas formas de colaboración no serían suficientes.

La normativa actual del Tribunal de Cuentas se acomoda mal a la situación actual de nuestro ordenamiento, divergencia acentuada debido a la evolución experimentada por el Estado de las autonomías, el nuevo proceso de reforma de los Estatutos y la nueva definición de los OCEX como instituciones de las Comunidades Autónomas.

Finalmente sostiene que el artículo 136.4 de la CE reconoce un amplio margen de libertad al legislador orgánico a la hora de regular la composición, organización y funciones del Tribunal de Cuentas. Las Cortes Generales cuentan con suficientes atribuciones para adaptar el régimen jurídico del Tribunal de Cuentas al pluralismo que caracteriza, hoy en día, a nuestro sistema territorial.

3) En segundo lugar de la exposición se encuentra el trabajo del Dr. Durán Alba bajo el título «La aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional a la articulación del control externo o en el Estado autonómico»; consta de: 1) Introducción; 2) Por qué es necesario articular el control externo de las cuentas públicas en el Estado autonómico; 3) Coordinación y coopera-

ción en el ámbito del control externo de las cuentas públicas; 4) Conclusión.

El trabajo ofrece, sin duda, una visión bien articulada del control externo de las cuentas públicas en el contexto del Estado autonómico español a través de criterios jurisprudenciales emitidos en resoluciones (sentencias y autos) del Tribunal Constitucional. El Tribunal no resuelve solo cuestiones relativas a la delimitación funcional de los distintos Órganos de Control Externo, en los ámbitos estatal y autonómico, sino que también fija el alcance de los derechos fundamentales en el ejercicio de la función de enjuiciamiento contable.

En lo que a la articulación del control se refiere, en un primer momento la actividad del TC ha estado dirigida a garantizar el núcleo competencial del Tribunal de Cuentas. La jurisprudencia ha seguido la dirección vertical, tratando de evitar que la vis expansiva del legislador autonómico alcanzara dominios del órgano de control nacional. No obstante, la jurisprudencia también tiene una proyección horizontal cuando ha advertido que la creación de determinadas entidades estatales sobre Comunidades Autónomas puede llegar a alterar el marco funcional del supremo órgano fiscalizador, así como invadir el ámbito autonómico de aquéllas.

Las resoluciones jurisprudenciales en un campo de controles superpuestos han operado desde la contención, puesto que las atribuciones competenciales recogidas por la norma jurídica sobre ámbitos concurrentes (vg. entes locales) son admisibles al no significar, por sí

mismas, la exclusión del otro órgano fiscalizador. Reflexión, por supuesto, válida en el ámbito autonómico y local, ya que cuando la norma del Estado habilita al TCu a intervenir no supone que se establezca la interdicción para que opere el órgano fiscalizador autonómico, sino más bien una concreción o un desarrollo de lo previsto en el artículo 153 con respecto al TCu.

Además, se hace preciso articular el sistema de controles empleando técnicas de colaboración con el límite de que no se produzca un menoscabo de las competencias de los órganos fiscalizadores implicados. El modelo de articulación, según nuestro sistema, no es de separación, ni siquiera de cooperación en el sentido de reparto funcional, sino de superposición. El TC al plantear la necesidad de la articulación maneja expresiones como reducción a la unidad al referirse a la actuación del órgano nacional y los órganos autonómicos; expresiones vertidas en un sistema de superposición de controles hace posible la existencia de técnicas de coordinación y no solo de cooperación que supongan un cierto poder de dirección.

Finalmente se sostiene que nuestro sistema de controles superpuestos requiere instrumentos normativos más precisos y exhaustivos que los genéricos contemplados en la Ley de Funcionamiento del TCu, y que, aun admitidas las facultades de coordinación estatales en los supuestos procedentes, no puede olvidarse que en todo caso no nos encontramos ante estructuras administrativas, sino ante organismos con posición constitucional o estatutaria.

taria que cualifican su estatus. La supremacía no puede conducir al establecimiento de técnicas de coordinación que supongan, sin base normativa, dependencia jerárquica incompatible con la autonomía. Lo aquí expuesto es un resumen de la conclusión que el autor ofrece como síntesis de su estudio, que se cierra, además, con una relación de jurisprudencia constitucional sobre control externo de las cuentas públicas y notas de bibliografía.

4) En tercer lugar aparece el estudio del Dr. Lozano Miralles sobre «Las relaciones entre el TCu y los Órganos de Control Externo autonómicos». El sumario del trabajo es el siguiente: 1) El mapa autonómico español de Órganos de Control Externo. 2) Relaciones entre el Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo autonómicos: posibles soluciones, solución legal establecida, los condicionantes naturales. Memoria del TCu del 2004. Coordinación mínima. 3) Conclusión.

De este trabajo queremos resaltar la exposición que ofrece el apartado 2º; así, en el epígrafe de posibles soluciones, se dice que son: *a)* la que supone el principio de jerarquía, según el cual hay en la organización administrativa un órgano superior que dicta instrucciones y órdenes que han de ser ejecutadas o cumplimentadas por el inferior, pudiendo incluso avocar para sí el asunto, técnica o solución no posible cuando se trata de relacionar órganos autónomos e independientes; *b)* la que se desprende del principio de coordinación. Aquí se parte de la existencia de unas previas competencias de los entes implicados, así como

de la necesidad de que no se produzcan contradicciones, incompatibilidades o deficiencias en el ejercicio de dichas competencias. Las partes no están en condiciones de igualdad, tampoco se produce el elemento de la voluntariedad. Una de las partes asume una posición de superioridad respecto de las otras y además puede imponer unilateralmente límites efectivos a la actuación de éstos. Por esta razón se ha entendido que la coordinación es una competencia de la que es titular un ente territorial (STC 32/83) y debe ser entendida como fijación de medios y sistemas de relación que hagan posible la información recíproca, la homogeneidad técnica en determinados aspectos y la acción conjunta en el ejercicio de las competencias, de tal modo que logre la integración de actos parciales en la globalidad del sistema, o, lo que es lo mismo, al perseguir la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto del sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que de subsistir impedirían o dificultarían la realidad misma del sistema, y *c)* la cooperación significa articular relaciones entre órganos cuyas competencias coinciden en un mismo ámbito territorial; principio que inspira presidir las relaciones entre entes descentralizados, tendente a lograr una integración de todas las partes en un proyecto común, siendo relevante la nota de la voluntariedad, a la vez que presupone la igualdad de las partes. El deber de cooperación se predica tanto del Estado con las Comunidades Autónomas (cooperación vertical) como de las Comunidades entre sí (cooperación horizontal).

El presupuesto de esta figura es triple: la previa existencia de unas competencias, igualdad de las partes, la necesidad de que no se produzcan contradicciones, incompatibilidades o deficiencias en el ejercicio de dichas competencias. Para el autor ésta es la formula ideal para regular las relaciones entre el TCu y los OCEX.

La solución legal está contenida en el artículo 29 de la Ley 7/88 de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. En la Exposición de Motivos se afirma que «la Ley asegura la indispensable coordinación del Tribunal con los Órganos de Control Externo que puedan existir en las Comunidades Autónomas». La lectura del citado artículo 29 permite al autor afirmar que se establece la coordinación como forma de articulación entre el TCu y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas; su finalidad u objeto es establecer criterios y técnicas comunes de fiscalización, buscar más eficiencia en los resultados y evitar duplicidades en las actuaciones fiscalizadoras, así como el establecimiento de algún requisito procedimental (envío al Tribunal del Informe o Memoria anual de la Cuenta General de las Comunidades Autónomas, instar o solicitar al órgano de la Comunidad Autónoma el llevar a cabo alguna fiscalización o actuación fiscalizadora concreta).

Se aduce la existencia de condicionamientos materiales que pueden ser tenidos en cuenta para una cabal apreciación de la problemática que plantea la figura estudiada: inercia histórica del TCu, aportación de nuevos cometidos, un notable aumento del gasto público, etc.

Se examinan a continuación cuáles sean los mecanismos de coordinación puestos en marcha. Alude a la información que ofrece la propia página web del Tribunal y que parece no ser la más idónea. Sin embargo, recoge la que contiene la Memoria Anual del TCu 2004, Apéndice III.5, a las relaciones internacionales. Así como en la del año 2005 se señala que, además de haberse celebrado «diversos contactos y distintas reuniones», se han desarrollado fiscalizaciones de carácter horizontal con participación de los OCEX. La Memoria de 2006 hace mención a las relaciones del TCu con el Tribunal de Cuentas Europeo y con entidades fiscalizadoras americanas. La finalidad o el resultado de la programación coordinada podría ser la ejecución conjunta de fiscalizaciones horizontales sobre entidades que desarrollen una misma o similar actividad en los respectivos ámbitos autonómicos. Para el autor, los retos de la coordinación entre el TCu y los OCEX serían: el establecimiento de criterios comunes de los principios de eficacia, eficiencia y economía; acordar programas comunes de fiscalización; formación de personal especializado en distintas materias; intercambio de medios personales y materiales; presentación de los informes ante el Parlamento y ante la opinión pública.

En conclusión, expresa su opinión afirmando que el modelo legal establecido no se acomoda o no cuadra con la naturaleza efectiva de los OCEX, en cuanto órganos creados al amparo de la competencia exclusiva de autogobierno de las propias Comunidades Autónomas. Le parece más razonable articular

esta relación a través de la técnica de la cooperación. Dice que hay que pasar de la autoridad a la idea de mutua lealtad, a la información y al auxilio recíproco, y que finalmente la idea de la cooperación es hoy ya una realidad al aludir al artículo 80.3 del nuevo Estatuto catalán.

5) El trabajo del Dr. Alonso Murillo consta de: 1) Introducción. 2) Articulación del control de legalidad entre el Tribunal de Cuentas Europeo y el TCu español (estructuras creadas, principios inspiradores, resultados, mejoras necesarias). 3) Articulación del control de legalidad entre el TCu y los OCEX (estructuras creadas, principios inspiradores, resultados y mejoras necesarias). 4) Bibliografía.

1) El estudio se inicia con una introducción extensa y muy documentada con citas doctrinales y jurisprudenciales en relación con el carácter, competencias y significación de los órganos fiscalizadores: Tribunal de Cuentas Europeo, TCu y OCEX. Todo ello relacionado con el sistema de controles concurrentes o superpuestos que se dan en nuestro sistema y sus formas o modos de relación y su crítica.

Al final del espléndido trabajo se sostiene que la articulación del control de legalidad de la actividad financiera del sector público español entre el TCUE, el TCu y los OCEX no está bien regulado, e invocando a Fariñas se dice que, «sentada la identidad de las funciones que incumben a los Órganos de Control Externo, la identidad de los objetivos de las distintas Administraciones Públicas –según sus respectivas competencias–, la interrelación en-

tre sus presupuestos y la integración en su superior e interior espacio económico-financiero (Unión Económica y Monetaria) es necesario que la actuación fiscalizadora de los distintos órganos y administraciones concurrentes aparezcan integradas, de tal modo que pueda alcanzarse la fiscalización integral del sector público total, permitiendo una agregación, sino más bien una consolidación de aquello..., impregnada de racionalidad, economía y eficiencia que nos permitamos hacer observar a las Administraciones fiscalizadas».

2) Las articulaciones del control de legalidad entre el TCUE y el TCu deben inspirarse en la cooperación entendida como colaboración con espíritu de confianza y manteniendo la independencia, porque a ello obliga el artículo 248.3 del TCE y Declaración 18 del Tratado de Niza al invitar a que mejoren el marco y las condiciones de cooperación, manteniendo su autonomía respectiva. Ninguna novedad incluye el Reglamento Financiero aplicable al Presupuesto General de las Comunidades Europeas. Las relaciones institucionales entre el TCUE y las EFS deben basarse en el reconocimiento mutuo de su independencia y en la colaboración en aquellos objetivos en los que existen intereses comunes.

La competencia de la gestión comunitaria se delega cada vez más en los ámbitos de las Administraciones nacionales, con un desplazamiento del centro de control debido, además, a la imbricación de las competencias de gestión entre la Administración europea y las Administraciones nacionales; es por ello

necesario ir más allá del usual intercambio de información y sí desarrollar los enfoques de la fiscalización de cada institución para garantizar el eficaz cumplimiento de las normas de auditoría internacionales.

Trata el tema de las estructuras creadas: Comité de Contacto (Declaración 18 de Niza, si bien ha habido reuniones de Presidentes desde 1960), funciona como asamblea anual con participación de las EFS y el TCUE, que se define a sí misma como autónoma, independiente y no política y proclama compartir los siguientes valores: independencia, cooperación y transparencia e impacto. Y entre sus objetivos se destacan: el intercambio de conocimientos y experiencias relevantes en el ámbito comunitario dentro del contexto de la Unión Europea, reforzar la cooperación profesional entre sus miembros en asuntos relativos al ámbito de la Unión, adoptar nuevas iniciativas y coordinar la llevanza de las actividades de auditoría que presenten interés común, fijar una posición sobre cuestiones novedosas relativas a la auditoría en el ámbito de la Unión, poner en marcha un marco de cooperación con las entidades fiscalizadoras superiores de los futuros Estados miembros, compartir información, los puntos de vista y los resultados con otros miembros fuera del Comité de Contacto.

Otro órgano de cooperación es el Comité o Asamblea de Agentes de Enlace integrada por los agentes de enlace designados por las EFS para las relaciones con el TCUE y por un agente de enlace del TCUE, que es su director de relaciones exteriores. Entre sus funciones figuran

la de coordinar la planificación de las áreas de fiscalización del TCUE en los Estados miembros, la de coordinar las actividades de los grupos de trabajo o grupos técnicos y el intercambio permanente de información. Esta Asamblea se reúne dos veces al año para preparar las reuniones del Comité de Contacto y para proveer una red activa de contactos profesionales; el Comité de Contacto puede crear grupos de trabajo para desarrollar temas concretos de interés común.

Entre las mejoras necesarias se resalta la necesidad de evitar lagunas en la fiscalización, con independencia de cual sea la estructura interna del Estado miembro, evitar duplicidades de auditorías, optimizar el empleo de recursos fiscalizadores, generar recursos de fiscalización comparables.

Debería crearse una Red Europea de Control Externo basada en la igualdad de derechos y autonomía de sus integrantes, en su independencia con la finalidad de profundizar en las actuales relaciones de cooperación.

Dando por supuesto que las fiscalizaciones concurrentes, etc., son las más adecuadas a los fines perseguidos, se subraya que su realización exige: 1) intercambio en tiempo y forma de los programas de fiscalización en el TCUE y las EFS, y cuando haya –como ocurre en España– también deberá producirse un intercambio con la EFS y el OCEX correspondiente si en la gestión de fondos de la Unión Europea han participado la Administración autónoma regional o una local sometida al control de dicho OCEX; 2) una misma dirección y un único

equipo de auditores y un resultado común para las fiscalizaciones conjuntas.

3) Articulación del control de legalidad entre el TCu español y los OCEX

Se parte como dato básico de que la supremacía del TCu y la coordinación entre el TCu y los OCEX son los dos principios básicos inspiradores de las relaciones entre ambos en la legislación vigente. Después de analizar las diferentes posturas doctrinales sobre la cuestión se sostiene con acierto que las relaciones entre el TCu y los OCEX no pueden ser jerárquicas, incluso desde la perspectiva que ofrece el diseño de la estructura constitucional del Estado de las autonomías. Por otro lado, las competencias fiscalizadoras de los OCEX sobre el sector público autonómico y local no pueden ser exclusivas y excluyentes porque no respetarían lo previsto en los artículos 136 y 153 de la CE y tampoco los artículos 1.2 y 4 de la LOTCU, además de oponerse a la doctrina del Tribunal Constitucional.

La conciliación entre los principios de unidad y autonomía en el ámbito del control externo de la legalidad de la actividad financiera del sector público autonómico y local entraña la obligación de lealtad institucional que deriva de la vinculación de todos los poderes públicos a la Constitución y al ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE). En todo caso la superposición de controles entre el TCu y los OCEX exige –tal como ha dicho la jurisprudencia constitucional– la utilización de técnicas tendentes a reducir a unidad la actuación de unos y otros y a evitar

duplicidades innecesarias o disfuncionalidades que serían contrarias a los principios técnicos de eficiencia y economía previstos en el artículo 31.2 de la Constitución.

Después de analizar ampliamente las técnicas o métodos de colaboración, coordinación y cooperación, concluye con Jiménez Rius que «la concreción de métodos, técnicas o instrumentos de coordinación entre el TCu y los OCEX se reputa cada día más imprescindible, entre otros motivos, por el hecho de evitar un tratamiento desigual de las Comunidades Autónomas que tienen OCEX frente a las que no lo tienen».

La omisión de las normas que integran el bloque constitucional es indudable, pero la caracterización del TCu en la Constitución como supremo órgano fiscalizador de la actividad económico-financiera del sector público también lo es, y dicha nota de caracterización permite la coordinación prevista en el artículo 29.1 de la ley de Funcionamiento entre el TCu y los OCEX. Según Nieto, «el artículo de la Ley de Funcionamiento configura una coordinación de los OCEX con el TCu basada más en los principios de eficacia y jerarquía que en principios de relocalización, cooperación y eficacia con legitimidad».

Estructuras creadas. De las normas vigentes no se desprende la obligación de crear órganos o estructuras de coordinación-cooperación, sin embargo existe una estructura orgánica de coordinación entre el TCu y los OCEX desde 1989, y una estructura de cooperación entre los OCEX creada en 2006.

La Comisión General de Coordinación entre los Órganos de Control Externo, en la primera reunión celebrada el 6 de junio de 1989, acordó fijar el contenido mínimo de los informes y establecer criterios homogéneos y técnicas comunes de control, siempre con respeto a la diversidad de las Comunidades Autónomas y sin perjuicio de su respectiva legislación. Se crearon comisiones para abordar temas concretos (formación de personal) y las previstas para coordinar actuaciones sobre temas específicos, como el informe anual del sector público local, el informe anual de las Comunidades Autónomas y la fiscalización de los partidos políticos.

Los OCEX han mantenido buenas relaciones con el TCu, siendo expresión de ello el Convenio de colaboración de 14 de febrero de 1995, posteriormente renovado.

Existe también una estructura de cooperación formada por los máximos representantes de los OCEX. En la Conferencia de Presidentes, celebrada en Madrid el 15 de julio de 2006, se acordó celebrar dos sesiones de trabajo al año en sedes rotatorias. En esta Conferencia, inspirada en técnicas propias de federalismo cooperativo, no participaron representantes del TCu.

Por otra parte, la supremacía del TCu es el principio inspirador de la Comisión General de Coordinación de los OCEX; el artículo 29 de la Ley de Funcionamiento, en sus tres apartados, prevé instrumentos tendientes a lograr la coordinación entre la actividad fiscalizadora del TCu y la de los OCEX. Siguiendo a Santa María no debe olvidarse que «la coordinación debe operar sobre

entes dotados de autonomía, lo cual entraría en el límite de que la coordinación no puede perseguir la unidad o uniformidad de acción de todos los entes públicos, sino su coherencia o compatibilidad, de manera que la eficacia del conjunto de acciones no sea gravemente perturbadora». La cooperación entre iguales puede considerarse como el principio inspirador de la Conferencia de Presidentes de los OCEX.

Después de analizar las actividades comunes de planificación de la actividad fiscalizadora, las fiscalizaciones horizontales, la utilización de criterios y técnicas comunes y presentación de resultados se afirma en conclusión la no existencia de una auténtica planificación coordinada.

En cuanto a las mejoras necesarias, se afirma que el refuerzo del principio de prevalencia del TCu exigiría la regulación del órgano de coordinación entre el TCu y los OCEX, de sus competencias, de su composición, de los aspectos básicos de su organización, de la toma de decisiones y de los efectos jurídicos de las mismas. La reforma afectaría a la LOTCU y a la Ley de Funcionamiento. No obstante, parece más acertado inclinarse por el refuerzo del principio de subsidiariedad, por el respeto a la autonomía de los OCEX, por la leal colaboración unida a la exigencia de la lealtad institucional. Asimismo se sostiene que, aunque la coordinación entre el TCu y los OCEX desde la cooperación no exige la reforma del artículo 29 de la Ley de Funcionamiento, sería más eficaz sustituir el criterio de la coordinación por el de la cooperación, e incorporarlo a la LOTCU y a la LFCA.

Se propone la creación de una Red Española de Control Externo basada en la independencia y autonomía del TCu y de los OCEX que la integrarían y compatible con la Red Europea de Control Externo. Para tal objetivo debe impulsarse la cooperación en la planificación, en la ejecución y en la plasmación de los resultados de las actuaciones fiscalizadoras impulsar fiscalizaciones horizontales, conjuntas, acordar métodos de auditoría comunes y aunar recursos materiales y personales.

6) El trabajo del auditor del TCu Sr. Cuñado Ausín versa sobre «El control externo del sector público y su contribución a la mejora de la gestión pública».

El sumario expresa el siguiente contenido: 1) Configuración y evolución del sector público. 2) Identificación del sector público. 3) Tipificación de la gestión pública. 4) El ejercicio de evaluación de la actividad pública. 5) Distintos enfoques, aunque complementarios, en la evaluación de la gestión pública (evaluación desde la perspectiva de la legalidad, evaluación desde la perspectiva financiera, evaluación desde la perspectiva de la eficacia, eficiencia y economía. 6) La contribución desde las instituciones de control a la mejora de la gestión pública.

El trabajo se inicia con un amplio y documentado estudio de la configuración y evolución del sector público, de su identificación y de la significación de la gestión pública, así como lo referente al ejercicio de evaluación de la actividad pública. Lo que en base de las consideraciones expuestas le «permiten

contemplar el sistema económico y dentro de la actividad del sector público como un sistema abierto, dinámico y complejo, condicionado por un entorno de incertidumbre y conformado por una multitud de variables endógenas permanentemente interrelacionadas y que han de ser atendidas adecuadamente si se desea ofrecer una explicación convincente de su funcionamiento. Asimismo el sistema ha evolucionado «pasando de un sector público que era reclamado para subsanar las deficiencias y fallos del mercado, en base al cual desarrollaba su actividad el sector privado, a un sector público que mira a los criterios de gestión aplicados al sector privado como referencia hacia lo que ha de orientar su propia organización y gestión. Esta paradójica evolución viene a confirmar la necesidad de abandonar planteamientos excesivamente simplificadores y aceptar la complejidad y dinamismo de su organización y actividad como punto de partida para su análisis».

En cuanto al tema de la identificación, se hace un examen muy completo, incluyendo en el estudio el Pacto de Estabilidad y Crecimiento convenido en Ámsterdam en junio de 1997, la Ley 18/2001 de Estabilidad Presupuestaria y la complementaria Ley 5/2001, de 13 de diciembre, así como la Ley 15/2006, de 26 de mayo, concluyendo que «la evolución del sistema permite afirmar que la estabilidad presupuestaria es un objetivo pretendido al que no se ha renunciado y del que se predicen sus beneficios al concebirse no solo como expresión del rigor exigible a los responsables públicos de la planificación econó-

mica, sino también como referencia ineludible de la supervisión y evaluación del proceso de elaboración de los presupuestos y su ejercicio y liquidación».

La evaluación desde la perspectiva de la legalidad es tratada también ampliamente y con acierto al sostener que se trata de una figura jurídica que adquiere naturaleza de garantía institucional que constituye la salvaguarda de los derechos de los ciudadanos y potencia su relación de confianza en los gestores públicos.

El cumplimiento del principio de legalidad «no es una mera referencia formalista, sino que es una actuación con plenos efectos jurídicos al unificar la correspondencia entre la voluntad social traspasada al trato legal y la gestión realizada en cumplimiento de la misma...». Desde esta perspectiva no cabe contraponer el cumplimiento de la legalidad a la consecución de la eficacia y eficiencia en la gestión pública, siendo la legalidad la condición necesaria e ineludible, mientras la eficacia y eficiencia son una concreción y materialización de la misma (cabe sostener que son manifestaciones o criterios técnicos que caben dentro del amplio campo del principio de legalidad, entendida en sentido material).

Desde la perspectiva financiera se tratan los temas del plazo, estructura, estabilidad presupuestaria y transparencia a través de un amplio y documentado análisis y que concluye afirmando «que la evaluación financiera, además del análisis de la representatividad de los estados contables rendidos, aborda la calidad de la información aportada y,

en consecuencia, el grado de la transparencia con el que la gestión pública se desarrolla. La transparencia otorga al presupuesto el papel predominante y representativo de la actividad pública encuadrada en un proceso plurianual y permite al Parlamento, por sí mismo (apoyado por entidades como el TCu), asumir las funciones que le son propias en el conocimiento, debate y seguimiento de las políticas económicas diseñadas por el ejecutivo, propiciando la redemocratización del instituto presupuestario».

En el tema de la evaluación de los principios de eficacia, eficiencia y economía se parte de una consideración general sobre el sometimiento del sector público a los principios y criterios técnicos dichos, hoy constitucionalizados (arts. 31.2, y 103 de la CE), en la que, con independencia de la indeterminación técnico-jurídica y de las distintas acepciones que pueden encontrarse en la literatura especializada sobre la cuestión, conviene acotar su alcance con la finalidad de demostrar un mismo significado en su evaluación. Para ello entiende ser preciso atenerse a las normas y acuerdos adoptados por INTOSAI: 1) el control de la economía evalúa si la actividad de la Administración Pública se efectúa de acuerdo con los principios y prácticas administrativas razonables y con las directrices señaladas; 2) el de la eficiencia evalúa la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier tipo, junto con los sistemas de información de los indicadores de rendimiento y de control y de los procedimientos seguidos por las entidades auditadas para corregir las

deficiencias encontradas; 3) el control de la eficacia comprueba cómo se han llevado a cabo los objetivos propuestos y el nivel de los resultados obtenidos en relación con los previstos. La diferenciación y precisión conceptual entre los objetivos propuestos y el grado de utilización de los recursos necesarios para alcanzarlos es objeto de un análisis muy completo y riguroso y en el que trata de las diferentes etapas del proceso de determinación de objetivos sobre conocimiento y análisis de la función asignada, examen del entorno y fijación de los objetivos estratégicos y operativos, así como análisis interno de la estructura orgánica funcional de la organización. Finalmente, sobre la contribución de las instituciones de control a la mejora de la gestión pública se sostiene que si el análisis de las instituciones de control externo se efectúa desde la implicación y aportación a la mejora de la gestión pública no puede efectuarse sino desde la perspectiva del dinamismo y complejidad del sector público, evitando una concepción de la función de control anclada en sus propios planteamientos y ajena a la realidad que pretende evaluar. Asimismo se hace un análisis de la naturaleza y efectos de los Informes de fiscalización y de las Mociones que el TCu puede elevar al Parlamento, dependiendo la vinculación o eficacia de las conclusiones o recomendaciones de la fuerza y rigor de sus fundamentos, unido todo ello a la conexión entre la organización, la gestión y el control y contribuir a aportar una mayor información para facilitar la valoración social de la actividad económica del sector público con la

finalidad de potenciar la democracia participativa en la que la opinión de los ciudadanos es la referencia determinante.

7) El estudio de la Letrada del TCu Sra. De la Fuente versa sobre la fiscalización de los fondos comunitarios gestionados por España. Concordancia de controles. El sumario se estructura así: I) Un largo camino en el proceso de construcción de la Unión Europea 1. Orígenes y evolución de la Unión Europea 2. La Unión Europea cincuenta años después. II) El presupuesto de la Unión Europea y su gestión. 1. La financiación de la UE. 2. La gestión del presupuesto comunitario. 3. El control interno de los fondos comunitarios. 4. Hacia un modelo de auditoría único y rendición de cuentas y contabilidad. 5. Aprobación de la gestión del presupuesto comunitario. III) El control externo de los fondos comunitarios gestionados en España. 1. Pluralidad de controles. 2. La fiscalización de los fondos comunitarios por el TCUE. 3. La fiscalización de los fondos comunitarios por los OCEX. IV) Hacia la cooperación y la coordinación de los controles sobre fondos comunitarios: 1. Fundamentos de la cooperación y la coordinación hacia una red eficaz de controles. 2. El Comité de Contacto de Presidentes de Entidades Fiscalizadoras de la Unión Europea como vehículo impulsor de la cooperación. 3. Reflexiones finales sobre la cooperación en la fiscalización de fondos comunitarios: garantía de eficacia.

El trabajo, verdaderamente monográfico, ofrece a lo largo de 37 páginas un estudio muy completo de

los temas referentes al proceso de Constitución Europea, del presupuesto de la Unión y su gestión, del control externo de los fondos comunitarios gestionados en España y la problemática referente a la coordinación y cooperación como técnicas de relación o colaboración entre los Órganos de Control Externo. Aquí vamos a referirnos a alguno de los temas tratados que creemos de interés:

Sobre el control interno de los fondos se deja constancia de la declaración de la Comisión de 17 de enero de 2006 referente a la aprobación de un plan de acción para un marco de control integral mediante un modelo de auditoría única, «definición de las principales medidas a adoptar en el periodo 2006-07 para establecer un marco de control interno coherente. Las medidas propuestas se articulan en torno a la simplificación y armonización de los principios en materia de control, y la promoción de declaraciones de gestión y de fiabilidad y de la garantía de la auditoría a nivel nacional, el modelo de auditoría única y los desfases sectoriales».

En lo referente al control externo de los fondos en España, se examina la pluralidad de órganos de control encargados de su problemática en cuanto a su aplicación y gestión (unificación de criterios etc.), centrándose principalmente en el análisis de las relaciones que surgen entre el TCUE y el TCu y los OCEX.

Se deja constancia de que la norma europea establece el principio general de unidad de trato en el control y en el régimen sancionador, debiendo los Estados adoptar

las medidas, mismas, para combatir el fraude que afecte al interés de la Comunidad o a los propios funcionarios.

Se destaca la importancia que tiene la existencia de un solo control interno en las entidades que se fiscalizan, «su grado de fiabilidad condiciona el trabajo del auditor externo, ya que la intensidad de las pruebas sustantivas dependerá en gran medida de aquél».

En cuanto a la fiscalización de los fondos comunitarios por el TCUE, el Tribunal examinará las cuentas relativas a los ingresos y gastos de la Comunidad, dirigiendo su control sobre todos aquellos que manejen o gestionen fondos comunitarios, instituciones y agencias comunitarias. Los Estados miembros, en cuanto gestores de fondos o recursos comunitarios, terceros Estados y beneficiarios últimos de subvenciones y programas de ayuda comunitaria (art. 248 del Tratado CE).

El Tribunal dispone de facultades consultivas: emite dictámenes a instancia de las instituciones comunitarias sobre aspectos jurídicos, reglamentarios o de cualquier modo relacionado con la gestión financiera de la Comunidad. El Tribunal carece de potestad sancionadora.

Por otra parte, una programación básica y plurianual permite al Tribunal definir y actualizar su estrategia en lo que se refiere a la determinación del ámbito de auditoría y la identificación de potenciales áreas de control. Ello facilita la privatización de objetivos y la planificación de los recursos disponibles.

El control de los ingresos se realizará por el TCUE sobre las liqui-

daciones y con cantidades entregadas a la Comunidad. El control de los gastos sobre los compromisos asumidos y pagos realizados. Los resultados de las verificaciones se recogen en el Informe anual, se publica acompañado de las respuestas de las instituciones y entidades fiscalizadas.

En los Estados miembros (artículo 248.2 del Tratado) el control se efectuará por el TCUE con la colaboración de las instituciones nacionales de control que cooperaran, si así lo consideraren, bajo los principios de confianza y pleno respeto a su respectiva independencia.

El examen de la legalidad y regularidad se centra en comprobar si la liquidación y percepción de los ingresos y compromisos y pagos se han efectuado respetando las disposiciones legislativas aplicables (los sistemas contables de las entidades gestoras deben conformarse a las reglas generalmente establecidas).

La comprobación de la gestión financiera va dirigida a determinar en qué medida y a qué precio se han corregido los objetivos de gestión. En definitiva, el examen de las cuentas tiene por objeto asegurarse de que los importes adeudados a la Unión Europea, así como los adeudados por ésta, se han contrastado, registrado y contabilizado, recaudado o pagado adecuadamente y, a su vez, comprobado si el conjunto de operaciones efectuadas está documentado. La fiscalización, por otra parte, no puede entrar en cuestiones de oportunidad; si bien alcanzan los procesos de toma de decisiones, programación ejecución y control y evaluación posterior.

El Tratado prescribe el deber de colaboración con el TCUE de las instituciones de los Estados miembros que gestionen ingresos o gastos a nombre de la Comunidad y de cualquier persona física o jurídica que perciba fondos del presupuesto comunitario.

El Informe anual, la declaración de fiabilidad y los informes especiales del TCUE constituyen instrumentos técnicos indispensables para que las instituciones comunitarias puedan llevar a cabo el procedimiento de aprobación de cuentas y de la ejecución del presupuesto.

En cuanto a la colaboración del TCu con el TCUE, el artículo 243 del TCE, establece un régimen abierto de colaboración basado en la confianza, voluntariedad y el pleno respeto a la independencia de cada una de las entidades de control. Se estudian las diferentes formas de colaboración (quedando fuera de su ámbito los supuestos respecto de fondos percibidos directamente por particulares o empresas privadas españolas que no hayan sido recibidos, gestionados o intervenidos en cualquier momento por una Administración u organismo público español).

En España el control externo está encomendado al TCu y a los OCEX, cada uno dentro o en el ámbito de las competencias que tienen legalmente establecidas.

El TCu ejercerá sus funciones en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos, debiendo fiscalizar las cuentas generales y particulares, las que deben rendir los preceptores o beneficiarios de ayudas públicas, la contratación del sector público, la situa-

ción y variación de patrimonio, las modificaciones presupuestarias y cualesquiera otras operaciones desarrolladas con fondos públicos. Se da cuenta del significado de la memoria anual, mociones y notas.

En el tema de las competencias y relaciones entre el TCU y los OCEX se analizan ampliamente sus formas de colaboración (sus competencias se ejercen conforme a los procedimientos legalmente establecidos), así como la especialidad española en materia de jurisdicción contable.

El papel de los OCEX en el control de los fondos comunitarios se estudia en toda su extensión, resalando que su regulación ha de acomodarse al régimen de competencias establecido en la normativa nacional.

El TCU no emite un informe específico sobre fondos comunitarios, sino que en el ejercicio de sus fiscalizaciones puede examinar la gestión de los recursos comunitarios destinados, conjuntamente con fondos estrictamente nacionales, a la financiación de proyectos, pudiendo efectuarse, si se estima oportuno y relevante, una mención específica en los correspondientes informes ordinarios o especiales a los resultados obtenidos en relación con la gestión de los fondos de la Unión.

Se estudia en detalle el tema de la cooperación y coordinación de los controles. Se alude a la necesidad de lograr una eficaz red de controles. Se afirma que «profundizar en la cooperación significaría obtener un valor añadido y dotar de suficiente grado de eficacia e impacto al control coordinador de la gestión de los fondos comunitarios, lo que

supondría un avance en una doble vía: nuevo camino de detección de irregularidades y facilitar a los Parlamentos un conocimiento más amplio de la gestión de los fondos de la UE y su grado de cumplimiento».

Asimismo se dedica un apartado a tratar y resaltar la labor sólida y de impacto realizada por el Comité de Contacto de los Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras de la Unión Europea.

Finalmente, para la autora la cooperación como técnica de colaboración «se vislumbra esencial para lograr mayor eficacia en la fiscalización de los fondos comunitarios». El proceso de cooperación continuo y eficaz solo queda garantizado si se desarrolla en las condiciones siguientes: abierto y comprensivo, flexible y se ha de desarrollar de una manera eficaz, ágil y práctica, partiendo de la experiencia y buscando la efectividad de los proyectos mediante la canalización de concurrencias de demandas y ofertas».

Se resalta, asimismo, el valor de los principios en que debe basarse la cooperación: de participación, equilibrio, respeto al respectivo mandato y sistemas de cada institución, neutralidad y continua dedicación.

Se alude a INTOSAI, y sobre todo a EUROSAI, en su contribución complementaria a favorecer las relaciones entre las EFS de los distintos Estados en el campo de la fiscalización pública.

En fin, nos encontramos ante un trabajo que examina ampliamente y con acierto los muchos problemas que surgen del estudio de un tema de tan amplio contenido, según su enunciado, y que ha permitido a

su autora ofrecernos un interesante artículo.

8) El trabajo del Dr. Delgado del Rincón versa sobre la articulación de la función de enjuiciamiento contable entre el TCu y los OCEX. El sumario contiene la siguiente estructura: I) Naturaleza jurisdiccional del TCu y de su función de enjuiciamiento contable. II) La función de enjuiciamiento contable del TCu; órganos de la jurisdicción contable; procedimientos jurisdiccionales contables; fases del procedimiento jurisdiccional contable. III) Participación de los OCEX en la función de enjuiciamiento contable. IV) Bibliografía.

Este trabajo, a través de 28 páginas, hace el esfuerzo de ofrecer una exposición sintética de la naturaleza jurisdiccional de la función de enjuiciamiento contable, atribuida constitucionalmente al TCu, con amplia información sobre opiniones doctrinales encontradas y las declaraciones jurisdiccionales de la Sala de Justicia del TCu, del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional.

El segundo apartado sobre la función de enjuiciamiento contable del TCu expone de una manera razonable y resumida lo referente a los órganos de la jurisdicción contable, los procedimientos jurisdiccionales contables y sus fases pormenorizadas, empleando una terminología, en algunos casos, no adecuada, ya que los procedimientos ante la jurisdicción contable son auténticos procesos (aquí además hay remisión material a procesos ordinarios), pues sabida es la simbiosis que se da en nuestro sistema entre jurisdicción y proceso.

Especial interés ofrece el apartado último sobre la participación de los OCEX en la función previa al enjuiciamiento contable, por contener un estudio detallado de su problemática, además de informar sobre datos estadísticos, poco conocidos y útiles para cualquier persona interesada en estos estudios.

9) Estamos, pues, ante un libro importante y al que es fácil augurar un buen recibimiento por los profesionales del sector. Como presentador puedo añadir que la supremacía de la Constitución, la garantía de su interpretación de manera objetivamente razonable, obliga a entender plenamente vigente la supremacía que atribuye al TCu, si bien debe entenderse referida a una preeminencia (no de poder o jerarquía) que a su vez predica la necesidad de articular la coordinación como una técnica de colaboración en determinados supuestos (que legalmente deben concretarse) en que, aun manteniendo que el criterio determinante como regulador sea la competencia, hay supuestos en que la primacía es estatal (Cuentas o Memoria Anual, límite de gasto público, endeudamiento y déficit público, planificación económica etcétera). Por lo que el sistema debe articular y contemplar las dos formas de colaboración: la coordinación y la cooperación, las cuales, en sus ámbitos propios, son los instrumentos adecuados para lograr los fines pretendidos. Por otro lado, los avances en la colaboración entre los OCEX que se han logrado a lo largo de los últimos años en España a través de los órganos de colaboración creados y a los que se hace referencia en el texto y la celebración

de reuniones, programaciones conjuntas, elaboración de fiscalizaciones horizontales y conjuntas, intercambio de medios materiales y personales etc., es tal vez el camino más aconsejable en la actual situación jurídico-constitucional, pues, aunque en los distintos trabajos se alude a una situación nueva como consecuencia de la evolución del sistema de las autonomías, atribuyéndole el carácter de federal funcional o cooperativo, es lo cierto que habrá que esperar a lo que decida el TC, puesto que la Constitución está vigente y el Estado de las autonomías no es constitucionalmente un Estado federal, y si lo fuese (teóricamente) no debe olvidarse que los principios que lo comportan: autonomía, participación, solidaridad, exacta adecuación o subsidiariedad pueden hacer de él un sistema que, articulado jurídicamente, pueda ser útil, en cuanto que el principio federal de «unidad en la diversidad» es suficiente para explicar la relación entre los entes componentes y el compuesto, y también para resaltar cómo las instituciones que lo componen interactúan y cooperan sin merma de su respectiva autonomía o legitimidad desde la obligada confianza y lealtad constitucional.

PAULINO MARTÍN MARTÍN

ALICIA MARTÍNEZ PÉREZ: *El Tribunal de Cuentas en España: Análisis de sus memorias (1874-1934)*. Pamplona. Editorial Thomson-Aranzadi, 2008, 604 págs.

Datos de la autora

La autora de este excelente libro es Alicia Martínez Pérez, Contadora del Tribunal de Cuentas, Inspecto-

ra de Seguros y Ahorros e Inspectora de Hacienda.

Comentarios sobre la obra

La autora ha condensado en este manual su brillante tesis doctoral, ofreciendo un ensayo sistemático y riguroso que va a convertir a este libro en un excelente referente bibliográfico indispensable para entender la función del Tribunal de Cuentas entre los años 1874 a 1934.

En efecto, acercarse a este libro es acercarse a una de las épocas más interesantes del Tribunal de Cuentas. Como la propia autora señala parafraseando a Louis Althusser, «el fin de la historia está escrito en el origen».

Martínez Pérez comenta que el devenir histórico del Tribunal de Cuentas demuestra que «su más esencial significación no varía, que su función tiene una existencia tan racional, que los más variados acontecimientos históricos acaecidos durante setecientos años, no han conseguido cambiar la significación del organismo. Y es que, como decía Platón, «las cosas mejor constituidas son las que están menos expuestas a cambios procedentes de causas extrañas».

La obra que comentamos pretende dar respuesta a una serie de trascendentes interrogantes relativos a la misión y función del Tribunal de Cuentas: ¿ha sido el Tribunal de Cuentas el instrumento adecuado a nuestras necesidades y a nuestras realidades?, ¿ha funcionado con adecuación a sus fines y a sus medios?

Estructura de la obra

Para contestar a estas y otras cuestiones similares, la obra se estructura en 16 capítulos y unas profundas y reflexivas conclusiones finales.

Los primeros cuatro capítulos vienen a analizar exhaustivamente lo que podríamos denominar el marco jurídico regulador del Tribunal durante el periodo estudiado. Pasemos a analizar pormenorizadamente el contenido de cada uno de estos capítulos, perfectamente estructurados y diferenciados y que permiten a su lector la comprensión y visión global de la realidad jurídica de aquellos tiempos.

Capítulo I: El Tribunal de Cuentas en las Constituciones españolas

En este capítulo, la autora comenta y reflexiona sobre cómo los diferentes textos constitucionales vigentes en el periodo estudiado afectaron al Tribunal de Cuentas en el cumplimiento de la función asignada.

Capítulo II: Las normas

En este apartado del libro se analiza exhaustivamente el marco normativo al que estuvo sujeto el Tribunal de Cuentas durante el periodo estudiado. La autora no se centra únicamente en las normas reguladoras del Tribunal, sino también en las normas de Derecho público que este organismo era responsable de hacer respetar y cumplir a los entes del sector público.

Capítulo III: Las competencias

En este capítulo se estudian las competencias concretas otorgadas al Tribunal de Cuentas y se refle-

xiona sobre si el organismo aprovechó las oportunidades que las normas le otorgaron al concederle ciertas competencias o si, por el contrario, desaprovechó ciertas oportunidades o las «malentendió».

Capítulo IV: Los presupuestos

El ámbito normativo finaliza con este capítulo, en el que se analizan las diferentes leyes de presupuestos, cuya ejecución el Tribunal fue responsable de fiscalizar. La autora entiende que en la fiscalización de la ejecución presupuestaria es donde este organismo «se apoya y justifica su razón de ser».

Capítulos V y VI: Liquidación de presupuesto

En estos dos capítulos se reflexiona sobre «lo que ha dicho el Tribunal, o ha callado, a cerca de la liquidación de los presupuestos». A juicio de Martínez Pérez, todo ello definirá su posición doctrinal y su validez como institución de control presupuestario, tanto en su faceta monetaria como real. La autora formula un comentario referido a la época estudiada, pero no exento de modernidad y aplicación a nuestra historia actual: «el tiempo influye de manera decisiva en la economía pública, primero, y en la economía nacional, después. El periodo histórico estudiado lo prueba de manera evidente e incuestionable, aunque el Tribunal no lo diga o solo lo sugiera».

Capítulo VII: Modificaciones de créditos presupuestarios

En este capítulo se explica el concepto, las clases y la trascendencia de las modificaciones presupuesta-

rias. A partir de su estudio se observa la actitud del Tribunal hacia las mismas. Las modificaciones presupuestarias son instrumentos con los que cuentan los gestores para adaptar los presupuestos a sus necesidades reales. La autora defiende que «la ley presupuestaria hay que dotarla de la flexibilidad imprescindible para su aplicación, y todas estas medidas (se refiere a las modificaciones presupuestarias) no son más que esto. Otra cosa es que, aprovechando esa necesidad, indiscutible, los gestores introduzcan reformas de la ley no consideradas en el proceso de su aprobación. Que cambien su signo. Que bastarden el proceso parlamentario, violenten las normas de derecho presupuestario y, consecuencia de todo ello, desvirtúen el orden económico del Estado». La autora vuelve a afirmar que, con relación a estas modificaciones presupuestarias, «el Tribunal tiene una nueva oportunidad de pronunciamiento, y nosotros de calificar a la institución de nuestro interés».

Capítulo IX: La contratación pública

De igual manera que ocurre con las modificaciones presupuestarias, la autora entiende que el Tribunal de Cuentas tiene una excelente oportunidad para demostrar el tipo y calidad de organismo que es al pronunciarse y fiscalizar la contratación administrativa. De absoluta actualidad son las afirmaciones referentes al importante y trascendente papel que el Tribunal de Cuentas está llamado a realizar en esta materia.

Capítulo X: La contabilidad pública

La autora señala que en este periodo el diseño del sistema de conta-

bilidad pública está muy evolucionado y ofrece «la información necesaria para enjuiciar el funcionamiento de la Administración, sus posibles disfunciones y, en definitiva, la evolución de la realidad que refleja y, en consecuencia, las nuevas necesidades de la Hacienda». Valientemente, el libro defiende que «las nuevas creaciones que se van originando requieren nuevas fórmulas contables, y el Tribunal es un buen crisol en que se funden aquéllas y éstas. Para el Tribunal, la contabilidad es el medio de conocer, investigar y enjuiciar la acción económica administrativa, de penetrar en sus más recónditos entresijos: en definitiva, es el instrumento indispensable para cumplir su función».

Capítulo XI: Técnica recaudatoria

En este capítulo se explica que, a pesar de la escasez de medios y de competencias en materia tributaria, el Tribunal en este periodo realizó importantes observaciones y críticas de interés al vigente sistema tributario. Sin embargo, la autora pone de manifiesto el caso omiso que tanto la Administración como las Cortes hicieron sobre esta materia al organismo fiscalizador.

Capítulo XII: Crédito público

En este capítulo del libro se denuncia con cierta valentía la inacción del Tribunal en momentos claves de la economía española en este periodo. En concreto, su autora se atreve a afirmar que «sus silencios, no solo puntuales, sino en años, constituyen una laguna lamentable cuando la crítica constructiva era tan sencilla y tan necesaria».

Capítulo XIII: El factor humano en el Tribunal de Cuentas

Martínez Pérez comenta la importancia de los medios humanos con los que cuentan las Administraciones Públicas y los considera como un elemento clave de la gestión económica del Estado. En las Memorias del Tribunal de Cuentas se analizan los interesantes comentarios sobre los problemas de las incompatibilidades, las remuneraciones, las disfunciones del personal funcionario de aquella época. Este capítulo finaliza señalando que si, con carácter general, los funcionarios deben ser profesionales y ajenos a los intereses que gestionan, en el caso de los funcionarios del Tribunal de Cuentas «esa independencia es aún más necesaria, y la primera manifestación de independencia del organismo: el juicio crítico, o es independiente o no es más que una apariencia».

Capítulo XIV: Relaciones de las Cortes en el Tribunal

Nuevamente en este capítulo se nos ofrece una valiente crítica sobre las relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas. Se señala que «los incumplimientos constitucionales y normativos, las dilaciones, las ausencias de criterio... nos dan la medida del funcionamiento del órgano más importante del Estado y, desde luego, nos explican en gran medida por qué el Tribunal no alcanza la eficacia deseada. No es el Tribunal, es todo el Estado el que no alcanza la cota de madurez que debiera».

Capítulo XV: El intervencionismo estatal

Se denuncia el caso omiso que se hace en esta época al Tribunal de Cuentas y se deduce de su lectura el importante papel que podía haber desarrollado en una etapa marcada por un cierto intervencionismo estatal.

Capítulo XVI: El control económico de los recursos públicos

Martínez Pérez ha corroborado que desde el año 1874 al 1934 no se puede hablar de control económico de la Hacienda Pública española por parte del Tribunal, aunque de cuando en cuando éste emite algún juicio que pudiera considerarse de base económica. Ello se traduce en una de las quiebras más importantes del funcionamiento del Tribunal. Porque no solo esto es así en el periodo monárquico, sino que se acentúa en la Dictadura y se continúa en la República. La mayor intervención económica del Estado, que paulatinamente se va produciendo, no tiene paralelo en el hacer del organismo de control, que continúa apegado al mismo criterio de legalidad con que inició el periodo.

Conclusiones

En fin, esta completa monografía brinda al lector un excelente y detalladísimo recorrido durante una parte trascendental en la historia de esta institución. En efecto, la obra analiza la vida y funcionamiento del Tribunal de Cuentas entre los años 1874-1934. Sin embargo, algunas de las críticas y denuncias que se vierten sobre esta institución en es-

tos años –como su propia autora indica– son perfectamente trasladables a la época actual.

No queda más que dar nuestra más calurosa bienvenida a esta obra a la Biblioteca del Tribunal de Cuentas y a todas y cada una de nuestras bibliotecas jurídicas particulares. Un referente histórico que no debemos perder de vista los que diariamente dedicamos nuestro quehacer profesional al control externo de la actividad económico-financiera del sector público.

PILAR JIMÉNEZ RIUS

XVI Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público. Conferencias y Mesas redondas. Abril 2006. IGAE. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 2007, 359 págs.

Desde que allá por el año 1974, con ocasión del centenario de creación de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), se celebró la primera de las *Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público*, los sucesivos eventos que, con periodicidad bi-anual, se han ido organizando vienen constituyendo un foro de gran valía intelectual que hace posible a los profesionales de estos terrenos compartir experiencias, inquietudes y entusiasmos.

La Administración española viene experimentando recientemente una evolución marcada por el protagonismo que están adquiriendo la eficacia y la eficiencia en el ámbito de la gestión pública. El control de la actividad económico-financiera no ha sido, en absoluto, ajeno a esa transformación, pues ha ido aco-

modándose gradualmente a la tipología de entes y organismos que se han constituido al amparo de la LOFAGE, habida cuenta de la necesaria simbiosis que debe generarse entre la gestión y el control.

Este planteamiento constituye el nexo de unión de las distintas conferencias y ponencias, recopiladas en el libro comentado, que se presentaron con ocasión de la XVI edición de estas Jornadas, organizadas por la IGAE en el mes de abril del año 2006, y que, como bien ilustra su lema: «*Los desafíos del control ante las nuevas técnicas de gestión y organización administrativa*», se centraron primordialmente en el análisis de las formas organizativas que están previstas en la Ley de Agencias Estatales, en el fortalecimiento de las relaciones de coordinación entre los órganos de control y en las nuevas tecnologías de la información al servicio de la gestión en el sector público.

La inauguración corrió a cargo del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, Carlos Ocaña y Pérez de Tudela, quien destacó la doble utilidad de la celebración de este tipo de encuentros por lo que suponen de reflexión sobre el propio trabajo y porque brindan la oportunidad de ganar perspectiva y aproximarse al trabajo desempeñado por otros profesionales, incumbiendo, a continuación, al Interventor General de la Administración del Estado, José Alberto Pérez Pérez, la presentación del catálogo de ponencias que integraban el programa de las Jornadas.

El texto objeto de la presente reseña ha optado, en su composición, por una estructura que pre-

senta separadamente las conferencias y las mesas de trabajo, que, como iremos comentando, versan sobre bloques temáticos conexos, lo que hubiera permitido la alternativa de agrupar por materias afines las conferencias y ponencias, otorgando así una mayor cohesión y vertebración a los contenidos comunes analizados. Estos bloques han versado, como hemos dicho, en torno a tres retos inminentes del control, como la Administración electrónica, las relaciones entre los distintos órganos de control y las implicaciones que acarrea la Ley de Agencias Estatales.

Relativo al primer bloque, la conferencia de Vicente Peirats Cuesta, Inspector de Servicios de la AEAT, revela las pautas a seguir en las auditorías de los sistemas de información, a la vez que ilustra sobre las iniciativas que en esta materia se están desarrollando por la IGAE y por la AEAT. Se enmarcaron, asimismo, en este tema dos mesas de trabajo tituladas, respectivamente, «La Administración presupuestaria electrónica y la seguridad de los sistemas de información» –moderada por el Interventor General de la Defensa– y «Los documentos electrónicos en la gestión pública» –moderada por el Director General de la AEAT.

Las aportaciones vertidas en la primera mesa de trabajo atestiguan la posición de vanguardia que ostenta la IGAE en su esfuerzo por incorporar las nuevas tecnologías a sus procesos, habiendo desarrollado en este sentido una serie de proyectos que implican notables contribuciones en el ámbito público. El desarrollo emprendido en materia de pre-

supuestación ha dado origen a una plataforma electrónica donde se han integrado los procedimientos de elaboración, presentación y publicación de los escenarios presupuestarios del sector público estatal, tal y como se encarga de presentar la ponencia de Camilo Vizoso López.

Otra manifestación del impulso a la Administración electrónica propulsado por la IGAE atañe a la creciente automatización de los procedimientos de tramitación telemática de expedientes y documentos contables en las relaciones con los órganos gestores. Al respecto, la ponencia de José María Sobrino Moreno expone las condiciones básicas que se exigen normativamente para el ejercicio de la fiscalización electrónica, las alternativas que existen para la puesta del expediente a disposición de la Intervención, así como las características principales del procedimiento informático para la fiscalización previa.

La modernización por la utilización de las tecnologías de la información está también presente en la gestión de las clases pasivas, respecto de la que José González Bernal da noticia de la puesta en marcha de una página web, integrada en el portal de la Administración presupuestaria, desde cuya oficina electrónica los pensionistas y otros usuarios pueden acceder a diversos servicios, como, por ejemplo, el certificado de sus retribuciones, información sobre la situación de sus solicitudes o el cálculo aproximado de la futura pensión para los funcionarios en activo.

La última ponencia de esta mesa, presentada por M^a Jesús Casado Robledo, Administradora corpora-

tiva de seguridad en la IGAE, pone el acento en subrayar la importancia que reviste la seguridad en los sistemas de información de la Administración presupuestaria, cuyas condiciones están basadas en el control automatizado de los accesos a las bases de datos. La ponente se declara partidaria de un enfoque de la seguridad que no convierta a ésta en un obstáculo para el buen funcionamiento del sistema de información, alcanzando un deseable equilibrio con las necesidades, objetivos y funciones de la Administración presupuestaria.

En la mesa de trabajo sobre la gestión pública con documentos electrónicos, todas las posiciones planteadas vienen a reconocer la trascendencia que supondrá –y que ya empieza a suponer– la utilización de estos documentos para mejorar los servicios prestados a los ciudadanos, así como la calidad y economía en el ejercicio de las funciones administrativas. La exposición de Juan Antonio Martínez Menéndez, Interventor Regional de Madrid, contiene interesantes reflexiones acerca del proceso que ha de conducir a la paulatina introducción de los documentos electrónicos para agilizar las relaciones entre las Administraciones Públicas y entre éstas y los ciudadanos, con respeto a la Ley de Firma Electrónica. Valora positivamente el mimetismo que parece establecerse en la Ley entre el documento y firma electrónica y sus equivalentes en papel, ya que las resistencias que puedan manifestarse a la gestión electrónica serán menores en la medida que ésta sea lo más similar posible a la gestión tradicional.

Acto seguido la ponencia de Miguel Azorín-Albiñana López, Subdirector General de Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones en el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, se ocupa del concepto de expediente electrónico en la gestión de las ayudas públicas, comenzando por definir en primer lugar el documento electrónico, los requisitos que debe cumplir, su validez y eficacia, sus características y los formatos, tanto de los soportes como de la firma electrónica. A continuación delimita el concepto de expediente electrónico, las técnicas empleadas para su creación, así como los mecanismos de almacenamiento y custodia. Finaliza la exposición presentando el sistema de expedientes electrónicos para la tramitación y gestión de las ayudas públicas que convoca el Ministerio al que pertenece.

Cierra este bloque la larga ponencia presentada por José Aurelio García Martín, Inspector de Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda, quien hace un recorrido exhaustivo sobre las necesidades que, en su opinión, serían preferentes para generalizar el uso intensivo de los documentos electrónicos. De entre ellas destacaremos el establecimiento de una estrategia clara y compartida para el conjunto de la Administración, el desarrollo de un marco normativo que regule las prestaciones de servicios a los ciudadanos y coordinado entre sí, y la adaptación progresiva de los funcionarios al uso de las nuevas tecnologías.

Al segundo bloque temático, concerniente a «El control en la España de las autonomías: modelos de

coordinación y perspectivas de colaboración», se han enfocado, además de la correspondiente mesa de trabajo –moderada por el Interventor General de la Seguridad Social–, las conferencias enunciadas por Juan Manuel Fabra Vallés, ex Presidente del Tribunal de Cuentas Europeo, y por Luciano Parejo Alfonso, Rector de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo.

La primera aborda un análisis certero sobre la multiplicidad de controles existentes, opinando que, en el actual modelo de control de los fondos comunitarios, los principales errores no tienen lugar a nivel de la Comisión, sino en los Estados miembros, donde se ocasiona una duplicidad de controles o ausencia de los mismos, echándose en falta una estrategia común y coordinada. Para paliar estas deficiencias, el Tribunal de Cuentas Europeo presentó, a solicitud del Parlamento Europeo, un dictamen sobre la viabilidad de aplicar un modelo de auditoría única al presupuesto comunitario, que tiene como objeto armonizar un sistema de control interno basado en una estructura en cadena. En opinión del ponente, este modelo, en el que se han depositado fundadas expectativas, permitirá mejorar los sistemas de gestión y control del gasto público europeo, a la vez que aprovechará los esfuerzos de todos los órganos controladores.

El proceso de descentralización política y administrativa, acometido al amparo del desarrollo constitucional, ha provocado que las Administraciones territoriales hayan asumido un volumen de competencias superior al que permite el diseño de

sus estructuras organizativas y ha resentido el cumplimiento de principios cardinales como los de eficacia y coordinación. Bajo esta premisa, el profesor Parejo pone de manifiesto en su intervención que el éxito de la construcción del Estado contrasta con la dificultad en la coordinación de su funcionamiento, generando una asimetría en la que se ha descuidado dotar de una mayor efectividad al sistema de relaciones entre las instancias territoriales, que deben converger para el adecuado cumplimiento de las funciones del Estado. La coordinación se convierte, por tanto, en presupuesto de la correcta consecución del orden constitucional, dedicando la última parte de su exposición al problema del deslinde de los campos de la cooperación y la coordinación.

Los integrantes de la mesa de trabajo instituida sobre esta materia desarrollan su actividad en ámbitos profesionales distintos, lo que enriquece el debate y aporta una amplia panorámica de los senderos por donde puede discurrir la necesaria coordinación entre el Estado y las Comunidades Autónomas, así como entre los órganos de control, tanto internos como externos, estatales, autonómicos y comunitarios. Los ponentes plantean la necesidad de diseñar un modelo colaboración activa ante esta variedad ostensible de órganos de control, con el fin de evitar solapamientos y disfunciones que resultarían contrarias a la eficacia y eficiencia exigible a aquéllos, y que viene a coincidir con lo que Ubaldo Nieto de Alba, Consejero del Tribunal de Cuentas, denominó «integración cooperativa de controles públicos».

Disertan en relación con las posibles estrategias de colaboración y los cambios organizativos, procedimentales y normativos que supondrían, desde una triple perspectiva: *a)* la coordinación y cooperación entre los órganos de control interno del Estado y de las Comunidades Autónomas, vertiente que focaliza la ponencia de Jesús Velayos Morales, Interventor General de Canarias; *b)* la necesidad de profundizar en modelos de cooperación estrecha entre los órganos de control externo e interno, así como entre los propios órganos de control externo, que tiene su razón de ser en el principio de lealtad institucional, lo que constituye el planteamiento desarrollado por Pedro Martín Fernández, Presidente del Consejo de Cuentas de Castilla y León; *c)* el establecimiento de un marco de control integrado a nivel europeo basado en el uso de una metodología común y de idénticos criterios por los diferentes órganos controladores, esquema conocido como *single audit*, al que se refiere la intervención de Jesús Lázaro Cuenca, Director en el Tribunal de Cuentas Europeo.

Mario Garcés Sanagustín, Director de Área de la ONA, condensa en su ponencia todo este tejido complejo de órganos de control, indicando el sistema de fuentes jurídicas que lo amparan, concluyendo que «no cabe referirse a la organización del control en España como un sistema dotado de racionalidad», pues existe una multiplicidad de organismos que llevan a cabo funciones de comprobación y evaluación sobre una misma realidad material, lo que denota la necesidad de

articular un sistema uniforme, general y aplicable a todos los agentes del control. Enumera un decálogo de los que serían, a su parecer, los principios motrices que han de acompañar el cambio en el modelo de control actual a fin de orientarlo hacia un sistema vertebrado, eficaz y comprensivo de todas sus potencialidades.

El tercer y último bloque vertebrador de estas Jornadas, que atañe a «El control interno del sector público ante las nuevas formas de organización administrativa: el caso de las Agencias estatales», da pie a sendas conferencias pronunciadas por el Secretario General de Presupuestos y Gastos, Luis Espadas Moncalvillo, y por el Secretario General para la Administración Pública, Francisco J. Velázquez López. Esta última avanza las principales novedades que va a deparar el, por entonces aún, Proyecto de Ley de Agencias Estatales –fue aprobado por la Ley 28/2006, de 18 de julio–, y que trae consigo la oportunidad de implantar una nueva cultura de gestión que ponga el acento en los valores de eficacia, eficiencia y calidad, posibilitando una Administración más operativa y con mayor capacidad de respuesta a las necesidades de los ciudadanos. Además, va a permitir corregir determinadas disfunciones existentes en nuestro modelo de organización institucional, que adolecía de un considerable número de entes con regulaciones «a la carta», rompiendo esta tendencia para someterlas a un marco jurídico general.

Por su parte, la conferencia de Luis Espadas hace un repaso a las implicaciones que las nuevas formas

de organización administrativa van a suponer en el proceso de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado, refiriéndose al fortalecimiento de los mecanismos de responsabilización por objetivos y resultados, adecuados para una gestión flexible. Esta apuesta por otorgar autonomía y flexibilidad en la gestión es solo una parte de la ecuación, pues la otra, absolutamente necesaria para el correcto funcionamiento del sistema, lleva aparejados importantes retos para la labor controladora y requiere redefinir lo que se entiende por el control de estas organizaciones, planteando una orientación hacia la medición del grado de cumplimiento de los objetivos.

La mesa de trabajo constituida *ad hoc*, que fue moderada por el Director General de Presupuestos, aglutina las dispares visiones que se defienden desde los tres niveles de control de la gestión de una agencia estatal: *a)* la perspectiva de un organismo autónomo en proceso de acogerse a la nueva figura jurídica es aportada por la ponencia de José Manuel Fernández de Labastida, Vicepresidente del CSIC; *b)* la perspectiva del control interno corre a cargo de José Juan Blasco Lang, Director de la ONA, quien, tras efectuar una panorámica general sobre la situación del control de la actividad económico-financiera en España, sitúa su foco de atención en la organización del control de las agencias a través de dos órganos: la Comisión de Control y la Intervención Delegada, que queda desprovista de la función interventora previa para centrarse en el control financiero permanente; *c)* el enfoque

del control externo recae en Carlos Cubillo Rodríguez, Director Técnico en el Tribunal de Cuentas, quien dialoga sobre las posibilidades de emprender una reforma en la organización y funcionamiento del sector público, bien importando los modelos institucionales que han gozado de éxito extraídos del Derecho comparado, o bien mediante la evolución del modelo propio a través de un proceso gradual de modernización.

En relación con la reforma española, Carlos Cubillo reflexiona acertadamente sobre los aspectos más atrayentes que puede incorporar, sin olvidarse de los más inquietantes, derivados de un eventual impacto negativo por su reducida conexión con el sistema vigente, temores y esperanzas sobre las que, como bien señala el ponente, «solo el tiempo será capaz de dictar una sentencia imparcial». Seguidamente desarrolla los aspectos de interés que puede revestir el proceso de implantación de las agencias desde el punto de vista de las funciones del Tribunal de Cuentas, con especial referencia a la Agencia Estatal para la Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, y los posibles solapamientos que puedan producirse en el terreno de la evaluación de los programas públicos.

Del apartado de *Conclusiones* de estas sesiones, sintetizadas por Pilar Seisdedos Espinosa, Subdirectora General de Coordinación de la IGAE, se deduce la clara coincidencia de todos los que han intervenido en que el control ha de ir evolucionando en paralelo con las nuevas organizaciones y necesita aplicar las

técnicas de gestión e informáticas, que permitan dar respuesta eficaz y en tiempo sobre la correcta utilización de los fondos públicos y, adicionalmente, establecer las fórmulas de colaboración y cooperación oportunas entre los órganos de control que conduzcan a optimizar sinergias y evitar duplicidades innecesarias.

En definitiva, estamos ante un compendio de las provechosas aportaciones y reflexiones que, con profundidad técnica y orientación práctica, han vertido los autores de las ponencias que han tenido cabida en estas Jornadas y que, sin duda, será de gran utilidad para los profesionales del ramo, así como para los docentes e investigadores sobre la organización y el funcionamiento del sector público. Lo que quizá pueda echarse en falta, dada la concatenación de contenidos que inevitablemente se produce, es un mayor engarce o interacción entre las diferentes intervenciones, que hubiera permitido al lector especialmente interesado en una materia informarse certeramente de todas las opiniones suscitadas en torno a la misma, cuestión que esperamos será subsanada en futuras publicaciones.

JOSÉ ANTONIO MONZÓ TORRECILLAS

JOSÉ PASCUAL GARCÍA: *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Ed. Boletín Oficial del Estado, 2008, 5ª ed. 676 págs.

La publicación referida es la quinta edición de una obra que puede considerarse ya clásica en la materia, si bien sale a la luz después de aprobado el Reglamento de la Ley

General de Subvenciones (RLGS) por el Real Decreto 887/2006, de 27 de julio, y de otras normas específicas de desarrollo (órdenes sobre empleo de medios telemáticos en la justificación de subvenciones, sobre actuación de los auditores de cuentas en la revisión de cuentas justificativas y sobre información a suministrar a la Base de Datos Nacional de Subvenciones), lo cual impide que se la pueda considerar una edición más.

Como es sabido, la aprobación del citado Reglamento, junto con la de las otras normas mencionadas, ha supuesto la culminación del proceso de formación del Derecho de las subvenciones públicas en nuestro país. La Ley General de Subvenciones (LGS) vino a llenar una importante laguna en la regulación de esta modalidad de actividad administrativa y de gasto público, pero la Ley necesitaba de un Reglamento, que, como nos dice su preámbulo, cumple con «la doble función de desarrollar aquellas previsiones en las que la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, requería la participación del reglamento de aplicación y, a su vez, una función que tiene una proyección innovadora y que busca determinadamente incorporar reglas, técnicas, procedimientos y sistemas de gestión que se traduzcan en mejoras sustanciales en la gestión de subvenciones por parte de nuestras Administraciones Públicas».

Pues bien, en este contexto, era obvio que la nueva no podía ser una mera reedición de la anterior. Como el propio autor confiesa en la nota prólogo a la misma, esto le ha obligado a repensar muchos temas

y a reelaborar partes importantes de la misma. Y fruto de ello ha sido un trabajo actualizado y útil, en línea con lo que, sin duda, constituye una característica de las publicaciones del autor: facilitar a quienes han de aplicar el Derecho el entendimiento de la norma mediante una exposición clara y concisa.

La obra aborda en sus 12 capítulos, en primer lugar, las cuestiones fundamentales de las que se ocupan la Ley y el Reglamento, siguiendo en lo sustancial la estructura en títulos de estas dos disposiciones. No obstante, la localización de los preceptos en el texto legal no siempre ha sido determinante. Valgan dos ejemplos como confirmación de lo que digo: la estructura del capítulo V, dedicado a la gestión y justificación de las subvenciones, y el capítulo X, dedicado a las subvenciones y las relaciones entre entidades del sector público. En el primero, los preceptos legales estudiados, mezclados en el texto legal (capítulo IV del título I), se agrupan con una sistemática más adecuada en tres apartados sucesivos: uno dedicado a los deberes que asume el beneficiario en relación con la realización de la actividad y aplicación de los fondos (obligación sustantiva), otro a la obligación de justificar (obligación formal) y otro a la actividad administrativa de comprobación. El segundo ejemplo es el capítulo que dedica a las subvenciones entre entidades del sector público, cuya regulación se encuentra dispersa en distintos preceptos legales y reglamentarios y que merece un estudio singular, si se consideran las intensas relaciones financieras entre Administraciones Públicas y la

frontera no siempre clara entre subvención y transferencia de fondos.

Al estudio de estos temas, que constituyen objeto directo de la regulación de la LGS y del RGLS, se dedican ocho capítulos («Normativa reguladora de las subvenciones públicas»; «La relación jurídica subvencional: nacimiento, sujetos y contenido»; «Disposiciones comunes sobre gestión de las subvenciones»; «Procedimiento de concesión y pago de las subvenciones»; «Gestión y justificación de las subvenciones públicas»; «Reintegro de subvenciones»; «Control de las subvenciones», e «Infracciones y sanciones en materia de subvenciones»). No obstante, la obra no es una simple reproducción y exégesis del texto legal, pues las cuestiones se van a abordar teniendo en cuenta todas las normas que les afectan: Ley, Reglamento, normativa administrativa general, y legislación presupuestaria, sin olvidar la más reciente jurisprudencia y la doctrina administrativa.

Finalmente, el estudio de esos temas que pudieran considerarse clásicos en la materia se completa con el de otros que conciernen también a las subvenciones, pero que se encuentran regulados en su mayor parte fuera de la LGS y del Reglamento. En unos casos estos otros temas se incluyen en los capítulos, ya mencionados, con los que guardan conexión y en otros en capítulos específicos.

Me estoy refiriendo a cuestiones como la incidencia del Derecho comunitario en la gestión de las subvenciones, control de fondos comunitarios, delito de fraude de subvenciones, régimen presupuestario del gasto subvencional, responsabi-

lidades contables de gestores y perceptores, contabilidad y fiscalidad de las subvenciones...

Antes de concluir quiero mencionar una cualidad de José Pascual García: su excelente estilo literario. Siempre me ha producido una gran admiración la sencillez, elegancia, claridad y eficacia con la que escribe sobre temas que, por su objeto, suelen ser complejos y áridos y que,

en sus escritos, resultan de fácil intelección y de agradable lectura.

Por lo expuesto, no puedo por menos que recomendar la lectura de esta obra a todos aquellos que por motivos teóricos o por necesidades prácticas estén interesados en el régimen jurídico de las subvenciones públicas.

JULIÁN MÁÑEZ VINDEL

NORMAS BÁSICAS PARA LA PREPARACIÓN DE ORIGINALES

1. A continuación del título de la colaboración se indicará el nombre del autor y el cargo o la titulación.
2. Se elaborará un resumen del artículo, de una extensión de medio folio, que se entregará en español y, a ser posible, en inglés.
3. La estructura debe responder al siguiente esquema:
 - a) Los apartados en que, en su caso, se divida el artículo irán precedidos de un número (arábigo) y del correspondiente epígrafe en minúscula y en negrita.
 - b) Las posibles subdivisiones irán precedidas de dos dígitos y el correspondiente epígrafe en letra normal.
 - c) Si resultaran indispensables mayores subdivisiones, estas irán precedidas de una letra minúscula seguida de medio paréntesis -a), b), c)...- y el epígrafe, en su caso, en letra normal.
4. Evitar subrayado. En su lugar, emplear cursiva.
5. Las notas se numerarán correlativamente y se consignarán a pie de página.
6. Los originales deberán ir acompañados de soporte informático o enviarse por correo electrónico, además de en papel.
7. La extensión de los artículos deberá estar comprendida entre 15 y 30 páginas a espacio y medio y por una sola cara.
8. Los originales y la correspondencia sobre los mismos deberán dirigirse a la Secretaría del Consejo Editorial (c/ Padre Damián, 19 - 28036 Madrid - Tel.: 91 592 10 10. E-mail: jose.pascual@tcu.es), que facilitará las instrucciones concretas que se le soliciten.

Nota: Los originales que se publiquen en la Revista podrán incluirse también en la edición electrónica de la misma dentro de la página de Internet del Tribunal de Cuentas.



REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

(cuatrimestral)

Boletín de suscripción

- Suscripción anual: 42 € (IVA incluido).
- Número suelto: 15 € (IVA incluido).

Forma de pago:

- Transferencia, indicando nombre y N.I.F. del suscriptor, a favor de:
Marcial Pons Librero, S. L.
Banco Sabadell - C/ San Romualdo, 57
28037 Madrid
C.C.C.: 0081.0532.46.0001118216.
- Cheque bancario (nominativo a Marcial Pons Librero, S. L.).
- Contra-reembolso del primer número recibido.

NOMBRE N.I.F.:

PROFESIÓN:

DIRECCIÓN:

POBLACIÓN: C. P.: TEL.:

ENVÍE ESTE BOLETÍN A: **MARCIAL PONS - REVISTAS**

C/ San Sotero, 6 - 28037 Madrid
Tel.: 91 304 33 03 - Fax: 91 327 23 67
E-mail: revistas@marcialpons.es

IGAE

Nº 21 Octubre 2008

IGAE
(Intervención General
de la Administración
del Estado)

**Realización y
coordinación:**

Intervención General
María de Molina, 50 • 28006 Madrid
Tel: 91 536 70 00 • Fax: 91 536 75 70

Consejo de Redacción:

Presidente:

José Alberto Pérez Pérez

Consejeros:

José Juan Blasco Lang
Juan Francisco Martín Seco
José María Sobrino Moreno
José Luís Torres Fernández
Pilar Seisdedos Espinosa
Elena Montes Sánchez
José Manuel Aceituno Arenas

Edición y Distribución:

Subdirección General
de Información, Documentación
y Publicaciones

Fotografía:

Material fotográfico cedido por:
Banco Central Europeo
© Stefan Laub

Cuenta con IGAE agradece a todos sus
colaboración

**Cuenta con
IGAE Digital:**

<http://www.igae.pap.meh.es.es>

NIPO: 601-05-021-X

ISSN: 1578-0317

Depósito Legal: M-26.658-2001

Impresión:

Estilo Estugraf Impresores, S.L.
Pol. Ind. Los Huertecillos
Nave 13
28350 CIEMPOZUELOS (Madrid)
Tel.: 91 808 62 00. Fax: 91 808 62 00

2 **IGAE**



En Opinión de

Miguel Martín Fernández

3



Análisis

Interrelación de la función interventora con
el control financiero permanente.

6

Gasto público, ciclo económico y desigualdad
La aplicación de los nuevos planes generales
de contabilidad en las entidades del sector
público empresarial

18

25



A Debate

La política monetaria del Banco Central Europeo

40



Entorno

El régimen de control interno de las Mutuas
de Accidentes de Trabajo y Enfermedades
Profesionales de la Seguridad Social

46



Novedades Legislativas

59



Mundo Editorial

65



La IGAE de Puertas Adentro

El control financiero de las confederaciones
hidrográficas

67



La Web de la IGAE

75



Noticias IGAE

77

P.V.P.: 6,50 € ejemplar I.V.A. incluido

P.V.P.: 18,50 € suscripción anual España I.V.A. incluido

Para suscribirse: Subdirección General de Información, Documentación y Publicaciones
Plaza del Campillo del Mundo Nuevo, 3 - Tel.: 91 506 37 58 / 41 / 48, Fax: 91 468 45 61

Esta publicación no comparte necesariamente las opiniones expresadas por sus colaboradores



AUDITORÍA

P Ú B L I C A

REVISTA DE LOS ORGANISMOS AUTÓNOMICOS DE CONTROL EXTERNO. Nº 43. AÑO XLII. DICIEMBRE 2007

¡SUSCRÍBASE!

Para suscripciones dirigirse a:

AUDITORÍA PÚBLICA Hospital de las Cinco Llagas C/. Don Fadrique, S/N 41009 Sevilla
Tel 955 009 618 Fax 955 009 646 e-mail: paula.rodriguez@ccuentas.es.

