



TRIBUNAL DE CUENTAS



REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

N.º 43

Vol. XV

Enero 2013

N.º 43

# REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

## ARTÍCULOS

- EL IMPACTO FINANCIERO DE LAS FISCALIZACIONES EMPRENDIDAS POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS. EL CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES, UN CASO DE ESTUDIO  
Enriqueta Chicano Jávega  
Ana Cossío Capdevila  
Manuel Ángel Aguilar Belda  
Manuel Lagarón Comba
- LA REFORMA ADMINISTRATIVA Y EL TRIBUNAL DE CUENTAS (A PROPÓSITO DE LA EFÍMERA PREHISTORIA DE LA REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO)  
Manuel Aznar López
- LA RESPUESTA DE LA UNIÓN EUROPEA A LA CRISIS ECONÓMICA Y EL PAPEL DE LAS INSTITUCIONES DE CONTROL EXTERNO  
Baudilio Tomé Muguruza
- ACTUACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN MATERIA DE IGUALDAD DE GÉNERO  
María Luz Martín Sanz
- LOS EFECTOS DE LA CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO DE CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES SOBRE LA POTESTAD DE REINTEGRO  
Antonio Bueno Armijo
- CONTABILIZACIÓN DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. VERTIENTES ECONÓMICO-FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA  
Javier de Diego Alonso
- CONGRESO DE LOS DIPUTADOS Y REALES DECRETOS-LEYES ANTICRISIS  
Luis María Cazorla Prieto

## LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

- TERCER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2012  
Javier Medina Guijarro  
José Antonio Pajares Giménez

## DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

- LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LOS OBJETIVOS DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA. LA STC 134/2011, DE 20 DE JULIO  
Pascual Sala Sánchez

## PUBLICACIONES



TRIBUNAL DE CUENTAS

# **REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO**

---

**VOL. XV**

**Enero 2013**

**N.º 43**

---

Tribunal de Cuentas

ISSN: 1.575-1333

Depósito Legal: M. 8.696-1999

Edita: Tribunal de Cuentas

Maquetación, impresión y encuadernación:

Imprenta Nacional. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado



# Índice

	<u>Págs.</u>
<i>Presentación</i> , Juan Velarde Fuertes . . . . .	7
<b>Artículos</b>	
• <i>El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas. El Consejo Superior de Deportes, un caso de estudio</i> , Enriqueta Chicano Jávega, Ana Cossío Capdevila, Manuel Ángel Aguilar Belda y Manuel Lagarón Comba . . . . .	15
• <i>La reforma administrativa y el Tribunal de Cuentas (A propósito de la efímera prehistoria de la Revista Española de Control Externo)</i> , Manuel Aznar López. . . . .	39
• <i>La respuesta de la Unión Europea a la crisis económica y el papel de las Instituciones de control externo</i> , Baudilio Tomé Muguruza . . . . .	73
• <i>Actuaciones del Tribunal de Cuentas en materia de igualdad de género</i> , María Luz Martín Sanz . . . . .	103
• <i>Los efectos de la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones sobre la potestad de reintegro</i> , Antonio Bueno Armijo . . . . .	125
• <i>Contabilización de transferencias y subvenciones en el Plan General de Contabilidad Pública. Vertientes económico-financiera y presupuestaria</i> , Javier de Diego Alonso . . . . .	145
• <i>Congreso de los Diputados y reales decretos-leyes anticrisis</i> , Luis María Cazorla Prieto . . . . .	195
<b>Legislación y Jurisprudencia</b>	
• <i>Tercer cuatrimestre del año 2012</i> , Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez . . . . .	221
<b>Documentación, Notas y Comunicaciones</b>	
• <i>La doctrina del Tribunal Constitucional sobre los objetivos de estabilidad presupuestaria. La STC 134/2011, de 20 de julio</i> , Pascual Sala Sánchez . . . . .	245
<b>Publicaciones</b>	
• (Manuel Pedro Rodríguez-Bolívar, Sonia Royo, Laura Alcaide, María del Carmen Caba) Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) 2013, 80 páginas. <i>La difusión de información financiera pública en Internet</i> (Carlos Cubillo Rodríguez) . . . . .	261
• Carlos Cubillo Rodríguez, Juan Hernández Andreu: <i>La salida de la crisis de 2008</i> , Delta Publicaciones, Madrid, 2011, páginas 127 (Andrés Fernández Díaz). . . . .	268
• Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Cuadernos y debates. nº 223 (Año 2011) Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional: <i>La Constitución Económica</i> (Pascual Sala Sánchez). . . . .	274
• Andrés Fernández Díaz <i>Ensayos de Filosofía, Ciencia y Sociedad</i> Delta, Publicaciones Universitarias, 2013 (María José de la Fuente). . . . .	282

CONSEJO EDITORIAL

Ángel Antonio Algarra Paredes

Susana Casado Robledo

Carlos Cubillo Rodríguez

Gregorio Cuñado Ausín

Andrés Fernández Díaz

Dolores Genaro Moya

M<sup>a</sup> Luz Martín Sanz

Vicente Montesinos Julve

Carmen Moral Moral

José Pascual García

Pascual Sala Sánchez

José Manuel Suárez Robledano

Juan Velarde Fuertes (Director)

Antonio Ramón Rodríguez Castaño (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.

**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.*

## FE DE ERRATAS

En el número 42 figuraba por error una composición incorrecta del Consejo Editorial, siendo la correcta la que aparece a continuación.

**Ángel Antonio Algarra Paredes**

**Susana Casado Robledo**

**Carlos Cubillo Rodríguez**

**Gregorio Cuñado Ausín**

**Andrés Fernández Díaz**

**Dolores Genaro Moya**

**M<sup>a</sup> Luz Martín Sanz**

**Vicente Montesinos Julve**

**Carmen Moral Moral**

**José Pascual García**

**Pascual Sala Sánchez**

**José Manuel Suárez Robledano**

**Juan Velarde Fuertes (Director)**

**Antonio Ramón Rodríguez Castaño (Secretario)**



# Presentación

---

**Juan Velarde Fuertes**

Director de la REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO

Este número se comienza con siete artículos que constituyen otras tantas importantes aportaciones. Se inicia con el de Enriqueta Chicano Jávega, Ana Cossío Capdevila, Manuel Angel Aguilar Belda y Manuel Lagarón Comba, «El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas. El Consejo Superior de Deportes, un caso de estudio».

Tiene este trabajo dos partes diferentes e importantes. Como señalaron sus autores, es la primera el análisis del cierre del ciclo de fiscalización, que, llevado a cabo por el Tribunal de Cuentas, sería el exhibir «la huella financiera positiva producida por la citada actividad, también llamado impacto financiero de la fiscalización». Así ésta «debiera traer consigo beneficios a la ciudadanía, los cuales se convertirían en mejoras o utilidades mensurables y que cualquier parte interesada podría constatar como metas conseguidas». Por eso se exponen los «Principios aplicables a los impactos financieros de la fiscalización», la clasificación de estos impactos financieros, su importancia en el diseño de las recomendaciones, los ámbitos y áreas de gestión más proclives a la declaración de impacto financiero, finalizando con algunos apuntes sobre la metodología a desarrollar en la evaluación de tales impactos financieros. Y como colofón derivado, se estudia el generado por la fiscalización del Consejo Superior de Deportes. De todos modos, hay que estar de acuerdo con los autores del artículo en que «no es posible establecer un procedimiento único y genérico, por cuanto que la evaluación depende, entre otros, de factores como el ámbito y las áreas del diseño adecuado de las recomendaciones establecidas, así como

del grado de colaboración y calidad en la respuesta por parte de la institución fiscalizada».

Manuel Aznar López nos aporta una noticia especialmente valiosa en su trabajo «La reforma administrativa y el Tribunal de Cuentas. (A propósito de la efímera prehistoria de la «Revista Española de Control Externo»)». Se une esta cuestión a la actual tarea emprendida de reforma de la Administración Pública, que se lleva adelante al margen de posibles aportaciones del Tribunal de Cuentas, con cierto paralelismo a lo que sucedió a partir del segundo lustro de los años cincuenta del siglo XX. Recuérdese la que llevó a cabo Laureano López Rodó a partir de 1956, que de algún modo enlaza con el cambio que comenzó a experimentar la vida española desde 1953, tras el Pacto con Norteamérica, y que culminaría con el Plan de Estabilización de 1959. Manuel Aznar nos expone, en primer lugar, el conjunto de las vertientes de esta reforma, sus derivaciones, y las publicaciones que le dieron cabal sentido. Una vez más, son las ideas que llegan a los políticos desde los estudiosos las que alteran la realidad. Y a ellas acude un grupo de funcionarios del Tribunal de Cuentas que, en el primer trimestre de 1958, lanzan una revista, en un volumen de «63 páginas, tamaño folio, multicopiado y encuadernado precariamente en rústica». Destaco dos artículos. Uno de José Luis San Martín Menéndez, «La contabilidad nacional» y otro de Manuel Domínguez Alonso, «El Tribunal de Cuentas y la reforma administrativa». El título de la publicación era «Revista del Tribunal de Cuentas». Ya el artículo de San Martín Menéndez mostraba estar al día con lo que, precisamente entonces, se comenzaba a publicar en España con objeto de suministrar un punto de apoyo al cambio que se avecinaba –recuérdese el enlace de la Tabla Input-Output de 1954 con el inicio en 1958 de la publicación de la serie a partir de 1954 de la Contabilidad Nacional–, pero el de Domínguez Alonso, «tras comenzar recordando la creación de la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno, a la que había sido recomendada la tarea reformadora, se ocupaba de los problemas, hasta un total de siete, que tenía planteados, en opinión del autor, el Tribunal de Cuentas del Reino en relación con la reforma de la Administración, si bien advertía que no pretendía enumerar aquéllas de forma exhaustiva». Artículo éste de Manuel Aznar que constituye una valiosa aportación desde el punto de vista histórico.

Baudilio Tomé Muguruza, miembro español del Tribunal de Cuentas Europeo, es el autor de «La respuesta de la Unión Europea a la crisis económica y el papel de las Instituciones de control

externo». Tiene un valor extraordinario como se desprende del propio título. Basta mencionar los siguientes párrafos de este artículo: «El Tribunal de Cuentas Europeo por su parte, a la vista de la nueva realidad económica que se nos ha planteado en los últimos años, y ante el nuevo contexto de actuación diseñado para la Unión en materia económica, presupuestaria y financiera, ha desarrollado una nueva estrategia para el periodo 2013-2017. En el marco de esta estrategia, el Tribunal de Cuentas Europeo está revaluando su propia estructura y trabajo para adaptarlos a las nuevas exigencias... En el Tribunal de Cuentas Europeo se han comenzado a desarrollar auditorías sobre cómo la Comisión Europea está gestionando la crisis, y en concreto una sobre el Mecanismo Comunitario de Ayuda Financiera a Medio Plazo y el Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera»

María Luz Martín Sanz aborda otra cuestión de primerísima importancia en el artículo «Actuaciones del Tribunal de Cuentas en materia de igualdad de género». En él se da cuenta de cómo «el compromiso del Tribunal de Cuentas para hacer efectiva la igualdad entre mujeres y hombres se ha hecho patente a lo largo de estos últimos años... Las tareas emprendidas por el anterior Pleno del Tribunal de Cuentas, entre los que se encuentran la constitución del Grupo de Igualdad-Género Tribunal de Cuentas y de la Comisión e Igualdad de este Tribunal, contaron con el impulso de Doña Ana Pérez Tórtola, Consejera de esta institución desde noviembre del 2001 hasta julio del 2012. A partir de esta última fecha, el nuevo Pleno del Tribunal continúa siendo sensible a esta dinámica». El apartado «Los programas anuales de fiscalización, ejercicios 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013», prueba esto de forma incontrovertible.

Antonio Bueno Armijo, en su artículo «Los efectos de la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones sobre la potestad de reintegro» destaca cómo «el legislador puede optar por procedimentalizar las actividades de inspección en ámbitos concretos, como ha hecho, por ejemplo, en el ámbito del control financiero de las subvenciones públicas. Esta opción, sin embargo, conlleva el riesgo de una multiplicación de los conflictos judiciales y, como ha ocurrido en el citado ámbito, la aparición de obstáculos que impidan la adecuada protección de los intereses generales». Así «se han multiplicado los litigios y se ha generado una prolija jurisprudencia». Aunque se admite que se trata, seguramente, de una jurisprudencia bienintencionada y preocupada por la protección de los derechos de los ciudadanos, Bueno Armijo no

duda en «imputarle varios reproches». Su examen tiene un evidente interés. Es de destacar el apéndice «Jurisprudencia citada» que cierra esta colaboración de notable valía.

Javier de Diego Alonso, en su aportación realmente importante, «Contabilización de transferencias y subvenciones en el Plan General de Contabilidad Pública. Vertientes económico-financieras y presupuestarias», analiza «la contabilización de subvenciones y transferencias, tomando como punto de partida los negocios jurídicos subyacentes y los actos integrantes de los procedimientos de concesión, justificación y presupuestarios previstos en la normativa aplicable». Para que se comprenda su importancia, se señala que ofrece datos tan valiosos como los de la delimitación de los conceptos de subvenciones y transferencias desde un punto de vista jurídico y económico o contables o los de la separación de las vertientes económico-financiera y presupuestaria en la contabilización de las subvenciones y transferencias, o bien las vertientes presupuestaria y económica financiera de la contabilidad de las subvenciones y transferencias, así como la vinculación entre las vertientes económico-financiera y presupuestaria, para la contabilización de subvenciones y transferencias, más una serie de ejemplos que avalan el interés para el estudioso.

Luis María Cazorla Prieto, en «Congreso de los Diputados y Reales Decretos-Leyes anticrisis» aborda la cuestión de la equivocada política económica, que podría calificarse como de veterokeynesiana, vinculada con una realidad concreta: el decreto-ley ha ido tomando con la crisis económica, sobre todo durante el Gobierno anterior, «un papel primordial... disparatado me atrevo a afirmar, en la producción legislativa de rango legal, y con ello el Gobierno ha desplazado decididamente a las Cortes Generales en tan trascendental tarea». «La crisis justifica un mayor uso, pero no el abuso. Entre 2008 y 2012 se han aprobado un total de 87», se afirma con respecto a los decretos-leyes.

Es valiosísima esta especie de aportación de la serie de decretos-leyes que arrancan del 7/2008, de 10 de octubre, «sobre dotación del Fondo de Adquisición de Activos Financieros y que concluye con el Real Decreto-Ley 9/2009, de 26 de junio sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito». Agrega que «esto significa que por decretos-leyes, los anticrisis, se ha modificado la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente y se han aumentado los gastos públicos en un porcentaje muy elevado». Llega a calificar esto de «dudosa cons-

titucionalidad». Es de destacar también el examen crítico efectuado en torno al artículo 135.1 de la Constitución, concluyendo que «los Reales Decretos-leyes anticrisis están redundando en un recorte parcial de funciones esenciales de las Cortes Generales, propias de todo Parlamento democrático-contemporáneo».

Como siempre Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares, aportan una información sobre la legislación y jurisprudencia relevante, producida, en este caso, en el tercer y cuarto cuatrimestre de 2012.

Se publica, asimismo, la excelente nota «La doctrina del Tribunal Constitucional sobre los objetivos de estabilidad presupuestaria. La STC 134/2011, de 20 de julio» de Pascual Sala Sánchez. Esta sentencia ha resuelto «el recurso de inconstitucionalidad promovido contra determinados preceptos de (la ley 18/2001 de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria)... por el Parlamento de Cataluña, sentando una doctrina que bien parece importante y que, de hecho, ha sido seguida puntualmente por el propio Tribunal desde entonces en otras muchas resoluciones».

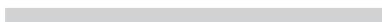
Finalmente, se publican cuatro completos comentarios bibliográficos: una amplia recensión de Carlos Cubillo Rodríguez, de la publicación de AECA, «La difusión de información financiera pública en Internet» –debidamente a Manuel Pedro Rodríguez-Bolívar, Sonia Royo, Laura Alcaide y María del Carmen Caba–; otra nota crítica del libro de Juan Hernández Andreu, «La salida de la crisis de 2000», firmada por Andrés Fernández Díaz, completado todo con la de Pascual Sala del libro «La Constitución económica» y la de María José de la Fuente y de la Calle sobre los «Ensayos de filosofía, ciencia y sociedad» de Andrés Fernández Díaz.



---

# ARTÍCULOS

---





# El impacto financiero de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas. El Consejo Superior de Deportes, un caso de estudio

---

**Enriqueta Chicano Jávega**

**Ana Cossío Capdevila**

**Manuel Ángel Aguilar Belda**

**Manuel Lagarón Comba**

## **RESUMEN**

Podría afirmarse que una forma adecuada de cerrar el ciclo de fiscalización llevado a cabo por un órgano como el Tribunal de Cuentas (TCu) es el seguimiento de las recomendaciones reflejadas en cualquiera de sus informes. Si esta labor se llevara a cabo de forma recurrente en cada entidad u organismo fiscalizado y, en cualquier caso, siempre después de cada proceso de revisión, el impacto de la actividad fiscalizadora del Tribunal, no sólo sería apreciable en lo referente al cumplimiento de los principios clásicos de buena gestión por parte de tales organismos; sino que el efecto podría ser medible también en términos monetarios y, de este modo, cuantificado. Sería, por tanto, la huella financiera positiva producida por la citada actividad, también llamado impacto financiero de la fiscalización (en adelante IF).

Quizá, los tiempos actuales inviten a los órganos de control a esforzarse en evidenciar mejor su cometido, tanto por el empeño en la observancia del cumplimiento de dichos principios clásicos, como por su propia eficiencia, al poner de manifiesto el valor eco-

nómico de todo aquello que ha supuesto una mejora o un beneficio público como consecuencia del ejercicio de su tarea.

Los ámbitos de gestión que son más proclives a ser fiscalizados desde esta perspectiva; la importancia del diseño de las recomendaciones para que su adopción permita un adecuado seguimiento y evaluación de las mismas; la propuesta de una metodología a seguir, así como la presentación de un caso real, son algunos de los aspectos que se intentan abordar en el presente artículo.

## **1. INTRODUCCIÓN: LA DECLARACIÓN DE IMPACTO FINANCIERO**

En la esfera pública, la gestión llevada a cabo por cualquier entidad en el cumplimiento de sus objetivos debiera traer consigo beneficios a la ciudadanía, los cuales se convertirían en mejoras o utilidades mensurables y que cualquier parte interesada podría constatar como metas conseguidas. Tales mejoras o utilidades pueden ser financieras y no financieras, en función de que sean o no medibles también desde una perspectiva monetaria; es decir, cuantificables.

Por ejemplo, un programa presupuestario cuya ejecución origine la creación de espacios verdes en ciertas zonas urbanas, u otro que permita una percepción por parte de la población de que se ha reducido notablemente la inseguridad ciudadana; ambos son mensurables por cuanto que pueden ser evaluados mediante indicadores, por ejemplo, de salud o de satisfacción, si bien ni una ni otra son por sí mismas cuantificables en términos monetarios.

Por su parte, de un programa presupuestario cuya ejecución suponga ahorro en los gastos o aumento de los ingresos, no sólo son medibles sus resultados, sino que son también cuantificables puesto que puede conocerse el monto total del ahorro o de los ingresos derivados de su cumplimiento.

En este sentido, las recomendaciones, medidas o propuestas establecidas en el último apartado de los informes presentados por el Tribunal de Cuentas (TCu) es quizá donde se sustancie el objeto último de su acción fiscalizadora, que es el de promover la mejora de la acción pública poniendo en evidencia sus deficiencias, al tiempo de proponer medidas para su consecución. Igualmente, son éstas las que se configuran como el instrumento propicio para que los entes controlados dispongan de una ruta de actuación que permita subsanar los errores detectados.

Un seguimiento bien diseñado y recurrente sobre el cumplimiento de las propuestas puede concluir en lo que se denominaría Declaración de IF, que sería el reconocimiento explícito por parte del Tribunal de que aquéllas han sido tenidas en cuenta y han producido beneficios que son mensurables en términos monetarios; es decir, cuantificables.

Por tanto, el control de los resultados que puedan producir las fiscalizaciones está siempre referido a las utilidades que tal acción del TCu haya podido promover en la gestión posterior de las entidades previamente fiscalizadas, especialmente en lo referente al cumplimiento de la legalidad y de la eficiencia de los procedimientos de gestión. No obstante, cuando dichas utilidades sean cuantificables, se convierten en IFs; y éste es el caso concreto al que se hará referencia a lo largo de este trabajo.

## **2. PRINCIPIOS APLICABLES A LOS IMPACTOS FINANCIEROS DE LA FISCALIZACIÓN**

La Oficina Nacional de Auditoría del Reino Unido (NAO) y la Oficina General de Rendición de Cuentas de los EEUU (GAO), ambas tradicionalmente implicadas en la evaluación de los IFs generados por sus respectivas labores auditoras, establecen una serie de principios que les son de aplicación. Tomando como referencia los de la NAO<sup>1</sup>, y una vez adaptados a nuestro ordenamiento, podrían definirse como sigue:

**Causalidad:** ha de haber una relación causal entre el trabajo llevado a cabo por el TCu y la mejora obtenida por el ente fiscalizado. Dicha causalidad puede ser directa, cuando éste haga cambios en la línea de las recomendaciones del TCu; o indirecta, cuando en condiciones normales dicha mejora se hubiera producido por sí misma; no obstante, la acción del TCu aceleró su obtención al verse estimulado aquél por las propuestas planteadas.

**Realización:** los IFs han de ser constatados antes o a lo largo del año natural en el que son declarables. A veces, y como consecuencia del examen efectuado, pueden advertirse errores que son corregidos inmediatamente. No obstante, lo normal es que transcurra un periodo entre la aceptación de una recomendación por parte del

---

<sup>1</sup> 2011 *Financial Impacts Guidance. National Audit Office.*

ente fiscalizado y la constatación de las utilidades que ésta pueda brindar. Por ejemplo:

- En el caso de que la acción del TCu haya supuesto la introducción de un nuevo escenario jurídico, la declaración de IF no debe llevarse a cabo en tanto en cuanto la normativa correspondiente no sea aprobada, los sistemas de gestión puestos en marcha y las mejoras económicas obtenidas debidamente verificadas.
- Cuando la actuación haya originado avances en el proceso de recuperación de deudas pendientes a favor del organismo, sólo se debe declarar el IF una vez que se haya observado un claro incremento en la recuperación de las mismas.
- En el caso de que la acción suponga una mayor eficiencia en la gestión posterior del ente, no se debe declarar el IF hasta que no exista evidencia clara de que los objetivos han sido alcanzados con un rendimiento superior.
- Cuando se hayan producido pagos duplicados o indebidos, no se debe declarar el IF hasta que las devoluciones no se hagan efectivas en la tesorería del organismo o de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, en su caso.

**Atribución:** es la parte proporcional del IF que se deba a la actuación del TCu y no a otros agentes externos.

- En este caso, es posible que se solapen las propuestas emitidas en el informe con las mejoras que la entidad fiscalizada haya puesto en marcha, así que es preciso establecer cuál es el grado de contribución del órgano fiscalizador al beneficio obtenido y qué parte le corresponde a aquélla. En el caso de que el efecto se deba a otros agentes distintos del fiscalizador y del fiscalizado, no se hablaría de solapamiento, sino de atribución referida a otros factores externos.
- Téngase en cuenta que esta operación de cálculo no responde a una regla exacta, por lo que el responsable de determinarla (evaluador de impacto) ha de considerar en cada caso qué hubiera sucedido si el fiscalizador no hubiera llevado a cabo su revisión.

**Validación:** todos los IFs que sean atribuibles a la acción del TCu debieran ser confirmados por la entidad fiscalizada al máximo nivel de gestión, lo que añadiría gran valor a las declaraciones correspondientes. Éstas, a su vez, necesitarían de evidencia suficiente de conformidad por parte de aquélla, como cartas o infor-

mes de reconocimiento explícito de que el avance se ha obtenido a raíz de la intervención del TCu.

### **3. TIPOS DE IMPACTOS FINANCIEROS**

También la NAO, en el documento ya referenciado, ha puesto énfasis en la clasificación de los IFs. Adaptados éstos al ámbito de la fiscalización en nuestro país, podría establecerse la siguiente:

- Cuantificables: los que traen consigo de forma directa ahorros en los gastos o aumento de los ingresos del organismo revisado.
- Con mejoras y cuantificables a posteriori: los que conllevan un incremento en la productividad o un avance en la calidad de los servicios, aunque aplicando proporcionalmente menos recursos. Esto podría suponer ahorros, los cuales sí pueden ser cuantificados.
- Con beneficios a terceros y cuantificables a posteriori: los que, debidos a la acción del TCu, pueden afectar directa o indirectamente a los consumidores, contribuyentes o a la economía en general.

Ejemplos:

- Impacto cuantificable:
  - El que se derivaría de la recomendación de obtener ahorros en el sector de la defensa nacional mediante una renegociación de los contratos de catering y suministro de alimentos. Esto significaría reducciones en los gastos.
- Impacto con mejoras y cuantificable a posteriori:
  - El que se derivaría de la recomendación de optimizar el programa de productividad de los funcionarios de prisiones. Ello puede traer consigo la reducción de la tasa de absentismo laboral y, por tanto, la recuperación de jornadas de trabajo. La consecuencia es la aplicación de recursos proporcionalmente menores destinados al servicio en sí mismo, los cuales podrían generar ahorros también cuantificables.
- Impacto con beneficios a terceros y cuantificable a posteriori:
  - El que se derivaría de la recomendación de utilizar software libre en los equipos informáticos de uso en las administraciones públicas. Esta propuesta, no sólo evita-

ría costes cuantiosos para el erario público que serían fácilmente cuantificables, sino que traería consigo un acto de imitación por parte del usuario privado que le redundaría positivamente como consumidor.

#### 4. LA IMPORTANCIA EN EL DISEÑO DE LAS RECOMENDACIONES

Respecto de una declaración de IF emitida por un órgano fiscalizador, cuanto más precisas y detalladas sean las recomendaciones del informe al que estén referidas tanto más facilidad habrá para llevar a cabo su seguimiento, y de evaluarlo y declararlo posteriormente tras la adopción de éstas por parte del ente fiscalizado.

En este sentido, las vigentes Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas<sup>2</sup>, si bien están actualmente sometidas a revisión, no ayudan especialmente a su valoración posterior, por cuanto que en ellas se dice: «No será necesario establecer una correspondencia directa entre las conclusiones y las recomendaciones, ni en número ni en contenido». Según este enfoque, quizá se dé pie a cierta generalización y ambigüedad que pueda dificultar la evaluación del seguimiento de las propuestas y, consecuentemente, de su declaración de impacto.

Por su parte, los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público<sup>3</sup> sí que establecen cierta correlación al afirmar: «En la opinión o conclusiones se pone de manifiesto si existe conformidad entre las cuentas y hechos auditados y los principios, criterios y normas que le sean de aplicación; se trata de una constatación lo más objetiva posible de los hechos, que ha de presentarse de forma concreta y concisa. El órgano auditor, sin embargo, suele disponer de una valiosa información sobre la entidad auditada, y está en condiciones de señalar como recomendaciones, medidas concretas que mejoren sus actuaciones».

También en esta dirección, Luis Carlos Sánchez Sánchez, en su artículo *El impacto de la actividad fiscalizadora de las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos*<sup>4</sup>, manifiesta:

---

<sup>2</sup> Normas Internas de Fiscalización del tribunal de Cuentas. Ediciones Tribunal de Cuentas de España, 1997 (en revisión en 2013).

<sup>3</sup> Principios y Normas de Auditoría del Sector Público. Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, 1992.

<sup>4</sup> El impacto de la actividad fiscalizadora de las entidades públicas de control en el buen uso de los recursos públicos. Revista Española de Control Externo. Vol. 8, N.º 22, 2006.

*«De acuerdo con la opinión de diversos profesionales en la materia, las siguientes cuestiones contribuirían a favorecer el cierre del ciclo de control, haciendo posible la valoración de la eficacia de las recomendaciones establecidas en los informes censores:*

- Incluir en los mencionados informes recomendaciones claras, concisas, aplicables y de beneficios superiores a los costes que generaría su implantación, lo que fomentará su adopción por los gestores (al crear un «estímulo»).*
- Idear mecanismos que faciliten el seguimiento posterior de las mencionadas recomendaciones, a través de sistemas como los antes expuestos e, incluso, fomentar la elaboración de indicadores sobre los resultados realmente obtenidos en el control.*
- En el caso de realizar auditorías periódicas sobre una entidad, la verificación del cumplimiento de las recomendaciones emitidas en informes anteriores debería incluirse siempre entre los objetivos del nuevo trabajo.*
- Si las fiscalizaciones no fueran periódicas, pueden elaborarse posteriormente procedimientos específicos de seguimiento, por ejemplo, al cierre de cada legislatura parlamentaria.»*

No hay duda de que, en este caso, el evaluador se verá tanto más favorecido en su labor en cuanto que las medidas estén diseñadas con la debida precisión y detalle, aumentando así su capacidad para ser evaluada la adopción posterior.

Por otra parte, cabe añadir que un correcto y exhaustivo seguimiento de aquéllas también redundaría en beneficio de la planificación, orientando los programas y evitando, en algunos casos, fiscalizaciones de repetición.

## **5. ÁMBITOS Y ÁREAS DE GESTIÓN MÁS PROCLIVES A LA DECLARACIÓN DE IMPACTO FINANCIERO**

Hay algunos ámbitos de gestión que son especialmente proclives a la declaración de IF por parte del órgano fiscalizador:

### **Área: Contratación de suministros y bienes**

- Impactos declarables:

El valor económico derivado de:

- La reducción de costes a través de la renegociación de contratos, compras masivas, etc.;
- La aplicación de criterios de economías de escala;

- La racionalización del uso de las instalaciones;
- El fomento de la competitividad entre proveedores.
- Ejemplos de posibles fiscalizaciones:
  - Sistema de contratación para el suministro de alimentos y catering en el sector público;
  - Encomienda de gestión en el sector público;
  - Modernización del sistema de contratación de suministros del Ministerio de Defensa;
  - Modernización del sistema de contratación de suministros de la D. G de Instituciones Penitenciarias.

#### **Área: Gestión interna**

- Impactos declarables:

El valor económico producido por:

  - La reducción de la burocracia y de la complejidad de los procesos;
  - La mejora en la eficiencia de los procesos.
- Ejemplo de una posible fiscalización:
  - Ampliación del acceso al aprendizaje a través de las nuevas tecnologías en las Administraciones Públicas.

#### **Área: Gestión de activos y de almacenes en los servicios de emergencia**

- Impactos declarables:

El valor económico obtenido de:

  - Un mejor control y gestión de activos y recursos, optimizando la capacidad de gestión de los servicios a damnificados;
  - Un control más eficaz sobre los inventarios y almacenes, mejorando los procedimientos de reducción de la capacidad almacenada con vistas a reducir posibles pérdidas;
  - El incremento de los ingresos mediante la venta de activos en desuso.

- Ejemplos de posibles fiscalizaciones:
  - Defensa de la población frente a las inundaciones;
  - Renovación de los alojamientos sociales en caso de emergencias.

**Área: Recursos humanos**

- Impactos declarables:

El valor económico procedente de:

  - El incremento de la productividad;
  - El avance en la gestión del servicio de atención al ciudadano;
  - La reducción de los niveles de baja por enfermedad y otros absentismos.
- Ejemplos de posibles fiscalizaciones:
  - Gestión de las causas de absentismo laboral en las instituciones penitenciarias;
  - Gestión de las causas de absentismo laboral del personal de justicia.

**Área: Ahorros o beneficios directos a la ciudadanía:**

- Impacto declarable:

El valor económico resultante de:

  - Un progreso en la gestión de los servicios mediante menos cargas económicas al consumidor.
- Ejemplos de posibles fiscalizaciones:
  - Beneficios a los consumidores derivados de la competitividad en el mercado del software en las Administraciones Públicas.

Por su parte, dentro de las distintas áreas de gestión, los aspectos en los que suelen obtenerse IFs para su posterior valoración son:

- Pagos duplicados o indebidos;

- Recuperación de las subvenciones en los casos en los que no se hayan observado las condiciones establecidas;
- Intereses previstos en las cuentas bancarias y demás productos financieros no cumplidos;
- Recuperación de deudas no satisfechas;
- Recuperación de tasas no pagadas, etc.

## **6. ALGUNOS APUNTES SOBRE UNA METODOLOGÍA A DESARROLLAR EN LA EVALUACIÓN DE IMPACTOS FINANCIEROS**

A veces, puede ser relativamente fácil cuantificar algunos IFs fruto de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal. Esto ocurre con los ahorros directos registrados por los organismos fiscalizados que, tras aplicar las propuestas, obtienen una reducción de gastos o, simplemente, corrigen errores por pagos duplicados o indebidos en los que hayan incurrido.

En otras ocasiones, la dificultad que genera el solapamiento de los impactos hace que su cálculo sea más complejo. Esto sucedería si el TCu propusiera, por ejemplo, sistemas a través de los cuales se podrían obtener los mismos efectos a costes más bajos, pero cuando también el propio organismo fiscalizado hubiera introducido ya los suyos para conseguirlos.

En estas situaciones de solapamiento sería preciso, entre otras tareas:

- Efectuar una comparación entre el «antes y después» de aplicar los sistemas propios, pero sin tener en cuenta la recomendación;
- Efectuar una comparación entre el «antes y después» de aplicar los sistemas propios, pero teniendo en cuenta la recomendación; y
- Analizar el «después» de ambas comparaciones y extraer las conclusiones correspondientes.

Por su parte, en las circunstancias en las que no se aprecia solapamiento, que son las más sencillas, el método de cálculo se enfoca directamente, bien sobre los resultados de aquellas propuestas que han producido una reducción de costes o bien sobre los resultados

de las que han mostrado un claro incremento en los ingresos obtenidos. Ejemplos de cálculo:

**Caso en el que se reducen los costes:** Una fiscalización del sistema de suministro de bienes y servicios del Ministerio de Justicia puede recomendar buscar alternativas de mercado para reducir los precios de compra. El IF es, obviamente, el valor del ahorro obtenido.

Un ejemplo claro lo encontraríamos en las operaciones relativas a la adquisición de bienes y servicios gestionados por los centros penitenciarios adscritos a la Dirección General de Instituciones Penitenciarias. Tras el análisis de los costes absorbidos por dichos centros para el suministro de bienes alimenticios, la medida podría centrarse en sustituir el sistema individualizado de compra llevado a cabo por cada uno de ellos por otro centralizado y masivo para todos. Esto supondría un ahorro en los costes de adquisición.

En consecuencia, existen al menos dos métodos para calcular el IF:

- Efectuar una comparación entre el gasto total anual, una vez aplicada la recomendación, y lo que se hubiera gastado en caso de no haberla tenido en cuenta; o,
- Efectuar una comparación entre el coste unitario por recluso, una vez aplicada aquélla, y el coste unitario antes de su aplicación.

**Caso en el que se incrementan los ingresos obtenidos:** Un examen de los ingresos procedentes de la venta de entradas a los museos gestionados por la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales, y por el que se comprobaran discrepancias entre los partes de visitas y los justificantes de ingreso, permitiría recomendar a la Subdirección General de Museos Estatales el desarrollo de una aplicación informática que garantizase los criterios de calidad en materia de observación en el acceso a los museos y su correspondiente ingreso por venta de entradas.

- Aquí, el cálculo se haría mediante la simple comparación entre los ingresos anuales recaudados, una vez aplicada la medida, con los que se hubieran seguido recaudando en caso de no haberla tenido en cuenta.

Otra posibilidad que puede plantearse es la de valorar el IF cuando la calidad de los resultados se ha optimizado aplicando el mismo o menor coste; es decir, aumentando la eficiencia. Esto ocurriría si se observara un avance en la calidad de los servicios prestados a los visitantes de los referidos museos. No obstante, aquí el resultado no es tan fácil de cuantificar pero igualmente importante que cuando sí lo es.

En una situación como la descrita, se hace imprescindible la utilización de indicadores adecuados, como los de satisfacción, e intentar asignar a dicho indicador un valor al que luego habría que poner en relación con el coste del servicio prestado, una vez optimizado. La consecuencia de la comparación traería consigo la cuantificación del avance.

Otro aspecto relevante a considerar es que la cuantificación de un IF ha de medirse siempre en términos netos, o sea, deduciendo de las mejoras obtenidas por la entidad fiscalizada, a raíz de la aplicación de la medida, los costes asociados para su ejecución. Cuando la determinación de dichos costes sea compleja o no pueda estimarse, es aconsejable que, en función de las circunstancias de cada caso, se considere una reducción ponderada y justificada sobre el impacto bruto generado para no distorsionar la contribución de aquélla sobre la mejora obtenida realmente.

Respecto de los IFs recurrentes; es decir, cuando los beneficios (menores gastos o mayores ingresos) son esperados en ejercicios sucesivos, es preciso atribuir a cada periodo el impacto previsto, y que dicha atribución esté debidamente fundamentada.

Por otra parte, y en lo referente a cómo registrar en papeles de trabajo un IF, el TCu ha de prever siempre el seguimiento de sus propuestas y conocer las acciones emprendidas por la institución fiscalizada para acometerlas: esto permitirá conocer los posibles resultados procedentes de aquéllas. En este sentido, bastaría con registrar en una hoja de cálculo y en forma de matriz dichas propuestas, la actualización rutinaria de las acciones emprendidas para adoptarlas y, finalmente, la estimación del IF neto derivado de su aplicación.

Ejemplo de matriz de evaluación con costes de implementación asociados:

*Una entidad ha puesto en marcha las recomendaciones del TCu, lo que le ha supuesto unos costes de 100 u. m. La entidad considera que los bene-*

*ficios derivados de la recomendación se harán efectivos durante cuatro años a razón de 50 u. m. anuales, a partir del segundo año desde la implementación.*

	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
IF tras la recomendación	0	50	50	50	50
Costes de implementación aplicados	(100)	0	0	0	0
IF acumulado	0	50	100	150	200
Costes de implementación acumulados	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)
IF neto anual declarable	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>50</b>	<b>50</b>

La matriz, de forma muy esquemática, revela que, pese a que los beneficios resultantes de la recomendación se esperan a partir del segundo año desde su adopción, los costes de ejecución sufragados en el primer año no son absorbidos hasta el tercero, de modo que sólo durante los dos años restantes el órgano fiscalizador podría declarar IF por la cantidad prevista para cada uno.

Finalmente, cabe resaltar en este apartado la figura del evaluador de IF. No se trata de una figura indefinida sino que, muy por el contrario, es la persona encargada de, una vez concluido el examen y establecidas sus medidas de forma clara y detallada, evaluar el impacto tras realizar el oportuno seguimiento de la adopción y ejecución de las mismas.

El evaluador ha de llevar a cabo, al menos, las siguientes tareas:

*a)* Finalizados los trabajos de revisión, participar en la elaboración de las medidas a consignar en el informe correspondiente, con vistas, fundamentalmente, a que las que sean susceptibles de posible IF reúnan los parámetros necesarios para su análisis posterior.

*b)* Incorporar en el expediente de seguimiento de la fiscalización toda la documentación precisa para la valoración de IF, entre la que cabe destacar las matrices, la agenda y la declaración.

*c)* Pasado el tiempo previsto en las propuestas, promover el contacto con el ente revisado para que éste informe por escrito de la marcha de implementación de aquéllas, cuando hayan sido adoptadas; y determine, desde su perspectiva, cuál es el IF que se haya podido generar gracias a la fiscalización, por cuántos años y cuáles han sido los costes asociados.

d) Proponer, si es preciso y de forma razonada, la realización de un nuevo proceso de seguimiento de tales propuestas.

e) Colegir de toda la información existente y de la que pueda obtenerse a posteriori, si se trata de un IF, por tanto, cuantificable en términos monetarios; o de un impacto no financiero, el cual se evaluaría a través de los indicadores adecuados, pero no formaría parte de la estimación de IF sino de impacto general, la cual tendría un tratamiento distinto.

f) Efectuar el análisis de acuerdo con una metodología creada específicamente por el TCu.

g) Agregar los resultados de cada evaluación a aquello que podría denominarse Informe Anual de Impactos, el cual sería centralizado por las autoridades correspondientes de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, una vez recibidas todas las evaluaciones procedentes de cada Departamento.

## **7. EL IMPACTO FINANCIERO DERIVADO DE LA FISCALIZACIÓN DEL CONSEJO SUPERIOR DE DEPORTES (CSD): UN CASO DE ESTUDIO**

Se describe a continuación un caso real desarrollado por el Departamento del Área Político-Administrativa del Estado, del TCu, y que refleja, por su casuística, una de las situaciones más comunes que pueden plantearse: la del reintegro de subvenciones pagadas por el organismo fiscalizado pero indebidamente justificadas por el receptor de las mismas.

El 20 de julio de 2006, el Pleno del Tribunal de Cuentas aprobó el informe N.º 719 relativo a la Fiscalización de la financiación pública de la Real Federación Española de Fútbol y Control del destino de dichos fondos por parte del Consejo Superior de Deportes (Ejercicios 2002 y 2003).

En el apartado VII de dicho informe constan las siguientes recomendaciones:

*7.1 El Tribunal de Cuentas recomienda en primer lugar que el Consejo Superior de Deportes revise rigurosamente y explicité formalmente los fundamentos y criterios en los que basa su política de subvenciones a las federaciones deportivas, de modo que se cumplan estrictamente los principios básicos (legalidad, igualdad, transparencia, publicidad, concurrencia, eficacia, eficiencia, y economía) en la concesión, aplicación y rendición de cuentas de estos fondos públicos.*

*7.2 Se estima indispensable también que el Consejo Superior de Deportes desarrolle un sistema de control efectivo sobre la correcta gestión y justificación de las subvenciones que concede a la RFEF y, en cuanto resulten de aplicación los supuestos analizados en este informe, a los demás beneficiarios de las subvenciones que gestiona, tanto las correspondientes al deporte en general como las relativas a la distribución de la participación de las distintas entidades en la recaudación de las apuestas deportivas.*

*7.3 En cuanto a las deficiencias e irregularidades concretas reseñadas en este informe que suponen la falta de justificación de las subvenciones percibidas por la RFEF en el período de referencia, se considera necesario que el Consejo Superior de Deportes inste a la debida rendición en forma de las mismas por parte de la RFEF y, en su caso, se proceda, de acuerdo con la normativa vigente, al reintegro de las cantidades insuficientemente justificadas. Todo ello sin perjuicio de las actuaciones que el Tribunal de Cuentas considere oportuno iniciar, de acuerdo con su jurisdicción y competencias.*

Unos meses después, y con cierta demora –es fundamental que disminuyan en lo posible los retrasos para no alterar el normal proceso de seguimiento–, la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, a la vista de dicho informe, acordó en su sesión de 19 de diciembre de 2006 instar al Gobierno a que tomara una serie de medidas, entre las cuales cabe destacar las siguientes:

*Que el Consejo Superior de Deportes mantenga congeladas las subvenciones correspondientes a los ejercicios 2004, 2005 y 2006 hasta que se produzca el reintegro de las cantidades insuficientemente justificadas percibidas en el periodo de referencia objeto del Informe de fiscalización, por la Real Federación Española de Fútbol.*

*Que sean reclamadas, a través del Consejo Superior de Deportes, la justificación de los gastos de la Real Federación que el Tribunal de Cuentas detecta como no justificados y en caso de no hacerlo en el plazo de tres meses, se articule un procedimiento para la devolución de las cantidades no justificadas que tienen origen en la subvención pública del Estado.*

*Que encomiende al Consejo Superior de Deportes la incoación de expedientes de reintegro de las subvenciones que deriven de las actuaciones del Tribunal de Cuentas, así como de las propias actuaciones del Consejo Superior de Deportes.*

Por su parte, y pasados ya seis años desde el citado acuerdo, el Tribunal de Cuentas decidió solicitar información a la entidad fiscalizada en relación con la marcha de implementación de las propuestas formuladas en su informe de 2006, a través de un escrito dirigido a ésta, el 13 de febrero de 2013.

Pocos días después, el CSD respondió en los siguientes términos (se incluyen sólo los apartados más relevantes):

*En contestación a dicho requerimiento le informo sobre el seguimiento de dichas recomendaciones que se concretaron en las siguientes:*

*1. Revisión de los fundamentos y criterios en los que el Consejo Superior de Deportes basa su política de subvenciones a las federaciones deportivas.*

*En función de esta recomendación, mediante Orden ECI/2768/2007, de 20 de septiembre, del Ministerio de Educación y Ciencia, se aprobaron las bases reguladoras para la concesión de subvenciones y ayudas por el Consejo Superior de Deportes en las que se concretan y establecen la finalidad, objetivos y límites de las subvenciones y ayudas concedidas por este Organismo, bases que se han visto actualizadas a través de la reciente publicación de la Orden del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte ECD/2681/2012, de 12 de diciembre.*

*2. Desarrollo de un sistema de control efectivo sobre la correcta gestión y justificación de las subvenciones que el Consejo Superior de Deportes concede a la RFEF y a los demás beneficiarios de las subvenciones que gestiona.*

*Con relación a la RFEF, el Consejo Superior de Deportes modificó el sistema de cobro de la subvención por parte de la RFEF, pasando al sistema de pago en firme; esto es, la RFEF no percibía los fondos de la subvención hasta que no estuviera correctamente justificada la misma, anteriormente se seguía un sistema de pago anticipado de las subvención.*

*3. Rendición en forma de las subvenciones concedidas por el Consejo Superior de Deportes en los ejercicios objeto de revisión por el Tribunal de Cuentas.*

*Mediante acuerdo del Director General de Deportes, de 8 de noviembre de 2006, se comisionó a tres funcionarios del Consejo Superior de Deportes para la realización de un procedimiento de comprobación de las subvenciones percibidas por la RFEF en los ejercicios 2002 y 2003 que fueron objeto de reparo por el Tribunal de Cuentas en su informe, y de la apertura de tres expedientes de reintegro, que tras la exhaustiva comprobación realizada se concretaron en tres resoluciones que supusieron el reintegro, por parte de la RFEF, de un importe de 4.384.035,39 €, incluidos los intereses de demora, resoluciones que, tras ser todas ellas recurridas por la RFEF en vía contencioso administrativa, han sido confirmadas.*

A la vista de esta información, el Tribunal consideró preciso ampliar suficientemente la contestación anterior, si bien no estimó necesario iniciar un nuevo proceso de control, en este caso, del seguimiento de las propuestas. El escrito de aclaración se redactó como sigue:

*En relación con su escrito de 21 de febrero de 2013, informando sobre seguimiento de las recomendaciones que el Consejo Superior de Deportes ha llevado a cabo a raíz del Informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas de 20 de julio de 2006, se interesa que facilite a este Tribunal la siguiente*

información referida a los tres expedientes de reintegro mencionados en el apartado 3 de dicha contestación:

1. Identificación de las subvenciones a las que tales expedientes de reintegro están referidas y en qué fecha y por qué importe fueron anticipadas por el CSD a la RFEF.

2. Fechas en las que tuvo lugar el reintegro de dichos expedientes y cuantía de dicho reintegro en el Tesoro Público por parte de la RFEF.

3. En su caso, cuantía pendiente de reintegro por parte la RFEF.

4. Información, si la hubiere, relativa a los costes que para la RFEF y/o para el CSD se originaron como consecuencia de las actuaciones dirigidas a obtener el reintegro del importe de 4.384.035,39 € que se menciona en el apartado 3º de su respuesta.

El CSD respondió con prontitud facilitando toda la información solicitada. De forma resumida, los datos más relevantes fueron:

- En cuanto a la identificación de las subvenciones con los expedientes de reintegro, el gestor manifiesta que a lo largo del periodo 2002-2003, y con cargo a las aplicaciones presupuestarias que se indican, se concedieron subvenciones por un valor en euros de:

Aplicación presupuestaria	2002	2003	Total
457-A 483.01 Subvenciones ordinarias a clubes	4,950.933,66	1,609.308,00	<b>6,560.241,66</b>
457-A 489 1% de las quinielas «Actividades»	324.395,22	320.540,00	<b>644.935,22</b>
457-A 784 1% de las quinielas «Instalaciones»	3,557.489,00	3,422.158,49	<b>6,979.647,49</b>
<b>Total</b>	<b>8,832.817,88</b>	<b>5,352.006,49</b>	<b>14,184.824,37</b>

- En cuanto a los años en los que tuvo lugar el reintegro de los expedientes correspondientes, y la cuantía que de los mismos fue ingresada en el Tesoro Público:

Aplicación presupuestaria	2007	2008	Total
457-A 483.01 Subvenciones ordinarias a clubes	2,645.387,10	0,00	<b>2,645.387,10</b>
457-A 489 1% de las quinielas «Actividades»	164.007,89	243.912,59	<b>407.920,48</b>
457-A 784 1% de las quinielas «Instalaciones»	1,103.431,63	227.296,18	<b>1,330.727,81</b>
<b>Total</b>	<b>3,912.826,62</b>	<b>471.208,77</b>	<b>4,384.035,39</b>

Con toda esta información, el evaluador extrajo las siguientes conclusiones:

**Conclusión N.º 1.** En relación con los principios aplicables a los IFs:

- a) Se cumple el principio de causalidad, por cuanto que existe una relación causal entre el trabajo llevado a cabo por el TCu y el beneficio obtenido por el CSD en la adopción de las recomendaciones, así como por el Tesoro Público, en lo referente al reintegro recibido procedente de la RFEF. Dicha causalidad es directa, ya que el CSD ha llevado a cabo cambios en la línea de lo propuesto por el TCu, tanto en la normativa como en la nueva gestión de las subvenciones; y el reintegro, por su parte, se ha producido a tenor de lo señalado en la recomendación 7.3.
- b) Se cumple el principio de realización, ya que, por una parte, los IFs han sido constatados antes del momento en el que serán declarados; y por otra, porque ha transcurrido un periodo entre la aceptación de aquéllas por parte del CSD y la constatación de los efectos beneficiosos que han traído consigo.

Por ejemplo, la acción del TCu ha dado origen a la introducción de un nuevo escenario jurídico en forma de nuevas bases reguladoras para la concesión de subvenciones, si bien en este apartado, la declaración del IF no puede llevarse a cabo en tanto en cuanto los efectos beneficiosos no se hayan constatado de forma clara y evidente.

En lo referente a los tres expedientes de reintegro que se han sustanciado en ingresos para el Tesoro Público, es posible declarar el IF por 4,4 millones de € brutos, si bien habría que descontar, en su caso, los costes asociados para obtener dicho reintegro.

- c) Se cumple el principio de atribución en su totalidad, debido a que es el propio CSD quien atribuye a la propuesta del Tribunal las mejoras desempeñadas y el reintegro obtenido para el Tesoro Público, y sin que hayan mediado agentes externos. No existe, por tanto, ningún solapamiento entre las recomendaciones formuladas y las mejoras que, en su caso, hubiera puesto en marcha el CSD.
- d) Se cumple, finalmente, el principio de validación, por cuanto que el IF atribuible a la acción del TCu ha sido confirma-

do por el CSD al más alto nivel de la gestión, que es el Presidente del Consejo Superior de Deportes, a través de su escrito de 21 de febrero de 2013, lo cual se considera evidencia suficiente de conformidad por parte de la institución fiscalizada.

De este modo, el evaluador de impacto está en disposición de cumplimentar la siguiente **matriz de cumplimiento de requisitos**:

Causalidad	¿Existe relación causal?	¿Es directa la relación causal?	¿Es indirecta la relación causal?
	Sí	Si	No
Realización	¿Impacto posterior a la recomendación?	¿Nuevo escenario jurídico?	¿Se han generado ingresos o reducido gastos?
	Sí	Sí	Sí
Atribución	¿Es una atribución total?	¿Es una atribución parcial?	¿Existe solapamiento?
	Sí	No	No
Validación	¿Existe confirmación del impacto por parte del fiscalizado?	¿Proviene del más alto nivel de la gestión?	¿Existe evidencia?
	Sí	Sí	Sí

**Conclusión N.º 2.** En relación con la determinación de IF o de impacto no financiero:

No hay duda de que la segunda y la tercera recomendaciones formuladas por el TCu, con el apoyo y refrendo de las medidas a las que insta al Gobierno la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, y tras su adopción por parte del CSD, han generado o generarán IFs a corto o medio plazo. Y deben considerarse así ya que, en los dos casos, los resultados son susceptibles de cuantificación económica. Sin embargo, la recomendación primera debiera calificarse como generadora de impacto no financiero, ya que ha traído consigo un cambio normativo del que hay que esperar un periodo razonable para conocer hasta qué punto pueda suponer un avance, y sobre el que habría que aplicar, probablemente, indicadores de naturaleza no económica para su valoración.

En lo referente a la segunda y la tercera, la prueba de IF la daría la comparación entre cuál sería la situación financiera del CSD antes y después de seguir ambas medidas, por cuanto que de no se-

guir la N.º 7.2, por un tiempo el Consejo seguiría anticipando subvenciones sin justificación suficiente; y de no seguir la N.º 7.3, no hubiera recuperado para el Tesoro Público los 4,4 millones de € que manifiesta haber reintegrado para el Estado.

En este caso, la **matriz de determinación de impacto** sería:

Recomendación	Impacto financiero	Impacto no financiero
N.º 7.1	No	Sí
N.º 7.2	Sí	No
N.º 7.3	Sí	No

**Conclusión N.º 3.** En relación con la evaluación de impacto en sí misma:

En este caso, se presenta la más sencilla de las situaciones posibles, aquélla en la que el fiscalizado (CSD) confirma mediante su escrito de respuesta de 21 de febrero de 2013, en su apartado de CONCLUSIÓN, que:

*Con relación a las deficiencias detectadas en la justificación de la RFEF en los ejercicios 2002 y 2003, siguiendo indicaciones de ese Tribunal se realizó una exhaustiva comprobación que ha supuesto unos ingresos para la Hacienda Pública, a través de los reintegros llevados a efecto, por un importe de 4.384.035,39 €.*

Además, cuando el CSD fue preguntado acerca de los posibles costes asociados a la recuperación de los reintegros, éste respondió:

*El Consejo Superior de Deportes no sufrió coste alguno por la obtención de los reintegros de referencia ya que, tanto la comprobación de la subvención por la Comisión creada al efecto como la tramitación de los expedientes de reintegro fueron llevados a cabo por personal de este Organismo.*

Por lo dicho, podría considerarse como valor neto del IF el mismo que el del reintegro declarado por el CSD.

**Conclusión N.º 4.** Imputación temporal del IF:

El asunto que nos ocupa muestra también un ámbito temporal evidente a la hora de determinar el periodo al que corresponden los beneficio obtenidos, en este caso para el Tesoro Público y por mediación del CSD.

De acuerdo con la información facilitada por el Consejo, en la que se aporta la secuencia de reintegros habidos en años posteriores, la **matriz de imputación temporal** en euros sería la siguiente:

Año	2007	2008	Total
Importe de las subvenciones devueltas mediante expediente de reintegro	3,912.826,62	471.208,77	<b>4,384.035,39</b>
Importe de los costes de implementación asociados a la recomendación	0,00	0,00	<b>0,00</b>
Valor neto del IF de la recomendación	<b>3,912.826,62</b>	<b>471.208,77</b>	<b>4,384.035,39</b>

**Conclusión N.º 5.** Imputación, en su caso, de los costes atribuibles al órgano fiscalizador en la determinación del IF:

Esta es la única conclusión que no puede extraerse del análisis de la información facilitada por el CSD, sino que ha de ser el propio Tribunal el que convenga en la necesidad de incorporar o no dicho coste con vistas a su posible deducción del IF bruto de esta fiscalización, en particular; o de actuar de igual manera con todas, en general.

No hay duda de que aquí se trata de un gasto necesario para la obtención del ingreso, tal y como ha tenido lugar. Aunque, por otra parte, los gastos se producirían, en cualquier caso, hubiera o no beneficios en forma de menos gastos o de más ingresos como consecuencia de su labor.

En relación con esta cuestión, no es imaginable calcular cuál sería el rendimiento neto de la promulgación de las leyes que emanan del poder legislativo, o el rendimiento neto de la defensa de la ciudadanía frente a perjuicios causados por negligencias de las administraciones públicas. Sin embargo, sí es factible plantear cuál es el coste de instituciones como el Parlamento o el Defensor del Pueblo. Por la misma razón, puede y debe saberse cuál es el coste del precepto constitucional de la fiscalización de las cuentas del Estado y del sector público; incluso, cuál es la diferencia entre todo lo que se gasta en fiscalizar y todo lo que se recupera gracias a esa actividad, pero sin que ello suponga una necesaria vinculación entre ambos aspectos, por cuanto que quizá se cayera en el error de afrontar sólo fiscalizaciones con el ánimo de que fueran productivas económicamente, y éste no debiera ser el caso.

Cabe recordar, además, que la tarea del Tribunal de Cuentas es productiva en sí misma, produzca o no retornos, por cuanto que garantiza el correcto uso de los caudales públicos y el cumplimiento de la normativa en vigor.

En el supuesto puntual de que el Tribunal considerase conveniente determinar cuál es el coste asociado a ejemplos como el descrito, habría que contemplar, al menos, los costes laborales directos e indirectos del personal auditor que estuvo vinculado a la misma y durante el periodo en el que éste actuó. Por otra parte, en su caso, los costes de transporte, alojamiento y manutención a los que hubiera dado lugar el desarrollo de sus trabajos de campo.

Teniendo en cuenta los datos siguientes:

- Periodo correspondiente a los trabajos de campo: enero-abril de 2006
- La Unidad Fiscalizadora estuvo compuesta permanentemente por:
  - 1 Subdirector Adjunto al Jefe de la Unidad.
  - 1 Asesor Técnico.
  - 2 Jefes de Grupo de Unidad Fiscalizadora.
- El lugar donde se desarrollaron los trabajos de campo no supuso el devengo de gastos de transporte, pero sí de dietas por manutención.

La **matriz de coste de fiscalización asociado** a la determinación del IF, sería:

Componentes de la UF	Retribución bruta prorrateada (€)	Costes sociales prorrateados con cargo al TCu (€)	Locomoción (€)	Dietas (€)	Total (€)
1 SAJ	22.179	683	0	800	<b>23.662</b>
1 AT	21.787	683	0	800	<b>23.270</b>
2 JGF	31.468	1.093	0	1.120	<b>33.681</b>
Total	<b>75.434</b>	<b>2.459</b>	<b>0</b>	<b>2.720</b>	<b>80.613</b>

**Conclusión N.º 6.** Declaración de IF:

Con toda la información analizada y las matrices de impacto elaboradas, el evaluador ya está en condiciones de redactar la declaración de IF que, como ya se ha indicado, sería el documento en el que el Tribunal, a través del Órgano que se considerase competente, consignaría el valor neto de los beneficios causados por el trabajo emprendido.

En este caso, y si se tuviera en cuenta los costes de fiscalización asociados, dicho impacto ascendería a la cifra de 4.303.422,39 €, al descontar los 80.613 € reflejados en la matriz anterior al importe reintegrado al Tesoro Público.

A partir de este momento, la declaración pasaría a manos de las más altas instancias del Tribunal para que, junto con todas las demás procedentes de otros departamentos, configurasen el Informe Anual de Declaración de IF de la Actividad Fiscalizadora del Tribunal de Cuentas para el año correspondiente.

**8. CONCLUSIONES**

A lo largo del presente trabajo, entre otros, se ha puesto de manifiesto la oportunidad de evaluar los IFs de las fiscalizaciones emprendidas por el Tribunal de Cuentas. Ello es importante, especialmente en momentos en los que la sensibilidad pública y los movimientos sociales son cada vez más exigentes con el ejercicio de la transparencia en el desarrollo de las funciones del Estado y de las administraciones públicas. Con esta perspectiva, y de forma resumida, cabe repasar los siguientes conceptos:

- El impacto generado por la acción fiscalizadora es el efecto positivo que ésta produce sobre la gestión posterior de la institución fiscalizada. En tanto en cuanto dicho efecto pueda ser valorado en términos monetarios, se puede hablar de IF.
- Declarar un IF trae consigo el cumplimiento previo de ciertos requisitos, entre los cuales está el de la validación, que supone que la institución fiscalizada admita explícitamente que, tras la oportuna revisión, se adoptaron las recomendaciones del Tribunal y que éstas produjeron mejoras mensurables.
- Los IFs lo son en su condición de ser medibles y cuantificables en términos monetarios. En el caso de que un impacto sea medible pero no cuantificable, pierde su condición de financie-

ro, pero no de impacto, el cual podría ser también evaluado por otros sistemas.

- En este sentido, la importancia de unas medidas bien diseñadas radica en su capacidad para ser evaluadas posteriormente por el evaluador de impacto.
- El establecimiento de una metodología basada en una secuencia de pasos que permitan estimar el IF de una fiscalización, es una tarea que ayudaría grandemente en los trabajos de valoración. Si bien es cierto que tal metodología, materializada quizá en un formato de guía, debiera adaptarse a cada caso concreto. No es posible establecer un procedimiento único y genérico, por cuanto que la evaluación depende, entre otros, de factores como el ámbito y las áreas, del diseño adecuado de las recomendaciones establecidas, así como del grado de colaboración y calidad en la respuesta por parte de la institución fiscalizada.

# La reforma administrativa y el Tribunal de Cuentas (A propósito de la efímera prehistoria de la Revista Española de Control Externo)

---

**Manuel Aznar López**  
Consejero del Tribunal de Cuentas

## RESUMEN

En el segundo lustro del decenio de los cincuenta del siglo XX se llevó a cabo en España una reforma administrativa de hondo calado y de dilatados efectos temporales.

En el año 1958, un grupo de funcionarios del Tribunal de Cuentas del Reino tuvo la iniciativa de promover una revista, en cuyo primer y único número se incluyó un artículo sobre la reforma administrativa, en el que se proponía la adopción de una serie de medidas, para cuya implantación fue necesaria una larga espera.

Si el entonces Tribunal de Cuentas del Reino permaneció prácticamente al margen de la operación reformadora que se llevó a cabo en aquella época, el actual Tribunal de Cuentas corre el riesgo de quedar nuevamente preterido de la reforma que exige el actual contexto económico. De hecho, ni se le ha dado entrada formalmente en los mecanismos establecidos para concretar las medidas a adoptar, ni en las disposiciones aprobadas o en proyecto aparece reflejada en grado suficiente la función fiscalizadora que tiene atribuida. Para que el Tribunal no pierda el tren de la reforma sería necesario modificar la Ley 7/1988, de 5 de abril, así como implan-

tar instrumentos de gestión de la calidad y de la excelencia con vistas a mejorar la eficiencia de su actividad.

## 1. LA REFORMA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO LUSTRO DE LOS AÑOS CINCUENTA DEL SIGLO XX

En el año 1954, el entonces Instituto de Estudios Políticos<sup>1</sup> reeditó la obra de Alejandro Oliván «*De la Administración Pública con relación a España*», cuya primera edición, como Eduardo García de Enterría recuerda en el prólogo, había aparecido en 1843<sup>2</sup>, si bien en el año anterior se había incluido bajo la voz «*Administración*» en la Enciclopedia Española del siglo XIX<sup>3</sup>. La reedición de esta obra, que el prologuista consideraba enfáticamente como «una de las claves de nuestra historia contemporánea»<sup>4</sup>, además de ser una demostración del interés doctrinal sobre la reforma administrativa, puede considerarse como una suerte de premonición de las importantes medidas que en el plano legislativo se adoptarían en el lustro siguiente.

Oliván dedica el capítulo V de su obra a examinar las reformas administrativas en España para lo que se guiaría seguramente no solo de sus conocimientos teóricos, sino de su propia experiencia administrativa<sup>5</sup>, entre la que figuraba la atesorada en el desempe-

---

<sup>1</sup> Más tarde, Centro de Estudios Constitucionales y, en la actualidad, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

<sup>2</sup> OLIVÁN, A.: *De la Administración Pública con relación a España*. Madrid, Boix, 1843. En este mismo año se declaró anticipadamente la mayoría de edad de Isabel II, siendo precisamente Oliván uno de los firmantes del Dictamen emitido por la Comisión nombrada al efecto por el Congreso de los Diputados.

<sup>3</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: Prólogo a OLIVÁN A.: *De la Administración Pública con relación a España*. Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1954, pág. 3. La publicación de este artículo de Oliván es coetánea de la creación, por Decreto de 29 de diciembre de 1842, de la Escuela Especial de Administración Pública, para cuya cátedra de Principios de la Administración y Derecho Administrativo será nombrado el 6 de enero de 1843 José Posada Herrera, quien, en opinión de Francisco Sosa Wagner, tenía a la obra de Oliván «por arbotante de lo que él mismo se hallaba también construyendo» (cfr. SOSA WAGNER, F.: «El reformismo de la Unión Liberal y Posada Herrera», en *Reformistas y reformas en la Administración Española*. Madrid, INAP, 2005, pág. 95).

<sup>4</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: Prólogo a Oliván A.: *De la Administración Pública con relación a España*, cit., pág. 8. En la recensión de esta obra, J. GASCÓN HERNÁNDEZ la califica de «maravilloso epitome que inicia con precisión y elegancia en el conocimiento de la temática administrativa» (cfr. *Revista de Administración Pública* nº 14, 1954, pág. 330).

<sup>5</sup> Primero en la Administración Militar y más tarde como Secretario de la Comisión para la Reforma de la Enseñanza y como Secretario de la Sección de Indias

ño del cargo que ocupó, en una época azarosa, en la Secretaría de Estado y de Despacho de la Gobernación del Reino<sup>6</sup>. En este capítulo, además de hacer una especial referencia, al examinar los proyectos de reformas, a su falta de claridad y de explicación en materia de presupuestos y de cuentas<sup>7</sup>, critica la ausencia de un plan concertado y el modo de proceder a impulsos de cada momento<sup>8</sup>.

Pues bien, parece que los artífices de la reforma administrativa del segundo lustro de los años cincuenta del pasado siglo tomaron buena nota de la admonición de Oliván, puesto que la operación reformadora respondió a una cuidadosa planificación, cuyo origen debe situarse en la creación, por Decreto-Ley de 20 de diciembre de 1956, de la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno, a la que de modo expreso la disposición citada encomendaba funciones de estudio y documentación, asistencia técnica, coordinación y planificación, relativas en especial a «la reforma y perfeccionamiento de la organización y actividad administrativas»<sup>9</sup>. Como titular del órgano *staff* que acababa de crearse fue nombrado Laureano López Rodó, catedrático de De-

---

del Consejo Real (ver JORDÁ FERNÁNDEZ, A.: «Alejandro Oliván (1796-1878) y la Administración del territorio», en *Reformistas y reformas en la Administración Española*, cit., págs. 322-323).

<sup>6</sup> Del desempeño de este último cargo deja, por cierto, constancia George Borrow en su famoso libro *The Bible in Spain*, en el que relata tres entrevistas mantenidas en 1836 con Oliván, en un intento, infructuoso por la oposición de éste, de imprimir la Biblia. Según la *Gran Enciclopedia Aragonesa OnLine* ([www.encyclopedia-aragonesa.com](http://www.encyclopedia-aragonesa.com) Voz «Oliván y Borruel, Alejandro»), Borrow opinaba de Oliván que, si bien era inteligente, «no era guapo, ni de elegantes maneras, ni afable», pero lo cierto es que la opinión de *Don Jorgito, el inglés*, como era popularmente conocido Borrow en el Madrid de entonces, influida acaso por la negativa de Oliván a acceder a su pretensión, se circunscribe a estas últimas consideraciones, mientras que no emite una opinión propia sobre la inteligencia de Oliván, limitándose a transcribir –que no a hacer suya– la de Antonio Alcalá Galiano, titular a la sazón de la cartera de Marina (ver BORROW: *La biblia en España*. Madrid, Cid, 1967, págs. 158-162). El hecho de que en esta obra aparezca el apellido del altoaragonés como «Oliban», hace que MARTÍN RETORTILLO, L.: «Un retrato y un discurso de Alejandro Oliván», en *Revista de Administración Pública* nº 57, 1968, págs. 385-386, se pregunte si se trata realmente de Alejandro Oliván, duda que resuelve en sentido positivo.

<sup>7</sup> OLIVÁN, A.: *ob. cit.*, pág. 252 de la edición del Instituto de Estudios Políticos.

<sup>8</sup> OLIVÁN, A.: *ibid.*, pág. 240.

<sup>9</sup> Pone de relieve CRESPO MONTES, L. F.: *Las reformas de la Administración Española (1957-1967)*. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000, pág. 38, que el hecho de que la creación de este órgano se produjera mediante Decreto-Ley significaba que la reforma administrativa contaba con apoyo al más alto nivel político.

recho Administrativo de la Universidad de Santiago desde 1945<sup>10</sup>. Poco antes, en el número 27 de *Nuestro Tiempo*<sup>11</sup>, correspondiente a septiembre de 1956, López Rodó exponía ya, *avant la lettre*, los principales aspectos que habría de abarcar una reforma administrativa, que para el articulista debía ser triple: orgánica, funcional y burocrática<sup>12</sup>. En este trabajo, en el que se reproducía la conferencia con la que el 15 de septiembre de 1956 había clausurado el VIII Curso Internacional de Verano de Santiago de Compostela<sup>13</sup>, López Rodó exponía una serie de aspectos que más tarde serían objeto de atención en las leyes que impulsaría como titular del órgano antes mencionado: la desconcentración, el establecimiento de las que denominaba «comisiones permanentes de Ministros», una nueva división ministerial acomodada a las transformaciones sociales, la simplificación de las normas de procedimiento, y la formación y el perfeccionamiento de los funcionarios. Entre estos aspectos se incluía precisamente el relativo a la necesidad de contar con un órgano central de coordinación, al que, aparte de las funciones estrictamente coordinadoras, se le encomendara el estudio de los métodos de trabajo y de organización administrativa, además de todo lo referente al funcionariado. Y, finalmente, se ocupaba de los medios para implantar la reforma, haciendo alusión a las aportaciones doctrinales acerca de los instrumentos necesarios para ello, así como a las experiencias foráneas sobre las comisiones encargadas de estudiar las medidas correspondientes, a la participación de los usuarios de los servicios y a los órganos ejecutivos<sup>14</sup>.

---

<sup>10</sup> La propuesta de crear la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno había sido incluida en una Nota que López Rodó envió al Ministro de Justicia el 15 de noviembre de 1956 (ver sobre esta Nota CRESPO MONTES, L. F.: *Las reformas de la Administración Española (1957-1967)*, cit., págs. 33-36).

<sup>11</sup> Revista que dirigía a la sazón Antonio Fontán, quien la había fundado dos años antes.

<sup>12</sup> LÓPEZ RODÓ, L.: «La reforma administrativa del Estado», en *Nuestro Tiempo* nº 21, 1956, pág. 6.

<sup>13</sup> Ver CRESPO MONTES, L. F.: *Las reformas de la Administración Española (1957-1967)*, cit., pág. 26. Así se colige también de lo que señalan VALLINA VELARDE, J. L. DE LA: «La reforma administrativa de López-Rodó», en *Reformistas y reformas en la Administración Española*, cit., pág. 181, en especial la nota 10, y DIEGO GONZÁLEZ, A. DE: «El controvertido nombramiento de Laureano López Rodó como Secretario General Técnico de la Presidencia del Gobierno», en *Reformistas y reformas en la Administración Española*, cit., págs. 395-397.

<sup>14</sup> Considera CRESPO MONTES, L. F.: *Las reformas de la Administración Española (1957-1967)*, cit., págs. 31-32, que el artículo carecía de precisión técnica en algunos pasajes, presentaba en algunos aspectos importantes lagunas o exageraba otros, añadiendo que podría resaltarse la superficialidad y falta de rigor en mu-

Interesa, empero, de un modo especial la referencia que López Rodó hacía en este trabajo al papel de los tribunales de cuentas de los países de nuestro entorno más próximo en la implantación de medidas de simplificación de la organización y de la mejora de los métodos de trabajo desde la perspectiva de la fiscalización conforme al parámetro de eficacia. En concreto, se citaba la experiencia francesa relativa a la creación, en 1946, de un «Comité Central para la fiscalización del costo y rendimiento de los servicios públicos», cuyo Presidente era el de la *Cour des comptes*, así como el establecimiento, en Portugal, en 1951, de una «Comisión central de encuestas y estudios sobre la eficacia de los servicios públicos», presidida por el Subsecretario de Hacienda y entre cuyos miembros figuraba un magistrado del *Tribunal de Contas*<sup>15</sup>. Sin embargo, pese a la referencia a estas experiencias foráneas, no parece que, en España, el Tribunal de Cuentas del Reino desempeñara papel alguno en la reforma administrativa que se llevaría a cabo a partir de 1957.

La reforma administrativa era definida por dos miembros del *Bureau of the Budget, Executive Office*, del Presidente de los Estados Unidos de América, en la ponencia general al tema tercero del orden del día («Estudio de los procedimientos para la preparación y la realización de reformas administrativas») del X Congreso Internacional de Ciencias Administrativas, celebrado en Madrid del 3 al 8 de septiembre de 1956<sup>16</sup>, como «las mejoras del aparato administrativo, desde las fundamentales de su estructura hasta las relativamente menores en los métodos de trabajo de un Departamento o un Ministerio». Para los autores de esta ponencia, «pueden contri-

---

chas de las cuestiones, pero no se podía negar que estaba bien estructurado, ordenado sistemáticamente y con abundantes referencias a la doctrina y al Derecho comparado. Y pone de relieve que fue la primera vez que se utilizó un lenguaje nuevo, sencillo, atractivo y exento de complicados tecnicismos jurídicos para hablar de la Administración. Este mismo autor destaca especialmente que López Rodó no tenía en aquel momento un pensamiento muy elaborado sobre la reforma funcional (ver CRESPO MONTES: *Mitos y ritos de la Administración española*. Madrid, INAP, 2003, págs. 183-184).

<sup>15</sup> LÓPEZ RODÓ, L.: «La reforma administrativa del Estado», *cit.*, págs. 12-13.

<sup>16</sup> López Rodó habría utilizado la documentación de este Congreso para su conferencia de Santiago de Compostela (ver DIEGO GONZÁLEZ, A. DE: *ob. cit.*, pág. 396). En este Congreso, por lo demás, habían participado algunos miembros del Tribunal de Cuentas (ver MARTÍN-RETORTILLO, S.: «El X Congreso Internacional de Ciencias Administrativas», en *Revista de Administración Pública* nº 21, 1956, pág. 293).

buir al progreso de la Administración tanto los reajustes relativamente pequeños y poco notorios en la organización y métodos como las reformas más drásticas y generales»<sup>17</sup>. La reforma administrativa, por lo demás, debería tener el triple contenido antes señalado.

### a) La reforma orgánica

La primera de las vertientes de la reforma atañía al aspecto orgánico. La traducción en el Derecho positivo se produjo con la aprobación sucesiva del Decreto-Ley de 25 de febrero de 1957 y de la Ley de 20 de julio de 1957, disposiciones ambas que fueron objeto de refundición por el Decreto de 26 de julio de 1957, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado. En este texto se recogieron propuestas avanzadas por López Rodó en el artículo publicado en *Nuestro Tiempo*, como eran la reorganización de la Administración Central del Estado, la creación de Comisiones Delegadas del Gobierno, la enumeración de las principales competencias de los órganos superiores y directivos de la Administración Central, el establecimiento de una Oficina de Programación y Coordinación Económica<sup>18</sup>, la previsión de la posibilidad de establecer Secretarías Generales Téc-

---

<sup>17</sup> FINAN W. F. y DEAN A. L.: «Procedimientos para la preparación y realización de reformas administrativas», en *Revista de Administración Pública* nº 21, 1956, pág. 190. El primero de ellos ocupaba el cargo de Director Adjunto de *Management and Organization* y el segundo era analista en el órgano citado. En esta ponencia se subrayaba (págs. 192 y 197) la importancia de disponer de un organismo central especializado en organización (*central management unit*) e insertado, dentro de la estructura existente, en un punto clave respecto de los asuntos administrativos y, más en concreto, lo más cerca posible del Presidente o Primer Ministro, idea a la que precisamente se acomodó la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno.

<sup>18</sup> A tenor de la exposición de motivos, a esta Oficina le correspondía elaborar los planes de la Comisión Delegada de Asuntos Económicos para el desarrollo de la economía y los programas de realizaciones económicas. El artículo 9 encomendaba su dirección a una Comisión presidida por el Ministro Subsecretario de la Presidencia e integrada por los Secretarios Generales Técnicos de la Presidencia y de los Ministerios económicos, así como por un Consejero del Consejo de Economía Nacional. Por Orden de 3 de marzo de 1962, la Oficina pasaría a depender del Comisario del Plan de Desarrollo, cargo que precisamente ocuparía López Rodó. Para BELTRÁN VILLALVA, M.: «La Administración», en JOVER ZAMORA J. M. (dir.): *La historia de España (Menéndez Pidal)*, tomo XLI, vol. I. Madrid, Espasa Calpe, 1996, pág. 604, la modesta denominación de la Oficina encubría un importantísimo centro de poder, que entró en conflicto con el Ministerio de Hacienda en el seguimiento del Plan de Estabilización.

nicas en los Ministerios civiles<sup>19</sup>, con funciones de estudio y documentación, de planificación y de coordinación, y el establecimiento de un plazo para que los Departamentos Ministeriales propusieran la desconcentración de funciones dentro de su ámbito competencial<sup>20</sup>.

No obstante, la Ley desbordaba el ámbito puramente orgánico para contemplar una serie de medidas de gran importancia, que constituyen pilares fundamentales del régimen jurídico-administrativo<sup>21</sup>, como son el principio de jerarquía normativa, la reserva de ley, la publicidad de los reglamentos, el principio de inderogabilidad singular de éstos, la ejecutividad de los actos administrativos y la responsabilidad patrimonial del Estado<sup>22</sup>.

### **b) La reforma funcional**

El aspecto funcional de la reforma tendría su reflejo en el Derecho positivo con la aprobación de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, que sustituiría al decimonónico texto básico de 1889. No obstante, esta ley iría más allá, para incorporar algunas materias organizativas. Su calidad téc-

---

<sup>19</sup> Aunque con anterioridad existían órganos con esta denominación en algunos Ministerios civiles, el contenido de sus competencias no se correspondía con las que le atribuía la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado (ver VALLINA VELARDE J. L. DE LA: *ob. cit.* págs. 186-187).

<sup>20</sup> ENTRENA CUESTA, R.: «El texto refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1957», en *Revista de Administración Pública* nº 24, 1957, págs. 265-267, destaca, entre estas medidas, la excepcional importancia que adquiriría la Subsecretaría de la Presidencia, cuyo titular se había convertido en un verdadero Vicepresidente del Gobierno, y, como consecuencia de ello, la potenciación de la Secretaría General Técnica de la Presidencia.

<sup>21</sup> ENTRENA CUESTA, R.: *ob. cit.*, pág. 256, pone de relieve el avance que representaba la ley, destacando que recogía principios antes dispersos en diversas disposiciones, consagraba otros declarados por la jurisprudencia e introducía modificaciones del mayor interés. Desde los respectivos ámbitos de la sociología y de la historia, BELTRÁN VILLALVA, M.: *ob. cit.* pág. 600, opina que la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado supuso «un avance muy estimable en el establecimiento de límites a la arbitrariedad de la actuación administrativa», y CAÑELLAS MAS, A.: «La reforma administrativa en España (1956-1958)», en *Revista de Estudios Políticos* nº 148, 2010, pág. 216, sostiene que esta Ley «impregnaba de juridicidad la actuación administrativa del Gobierno, confiriendo a la norma un carácter casi constitucional».

<sup>22</sup> Que tenía el precedente de lo establecido en esta materia en la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954 e, incluso, en el ámbito local, en la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950.

nica ha sido, con razón, ensalzada en el ámbito doctrinal<sup>23</sup>. Incluso, podría sostenerse que, en ciertos aspectos, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en lugar de mejorar la regulación recogida en la Ley de 1958, la empeoró<sup>24</sup>.

### c) La reforma burocrática

El trípode de la reforma administrativa no se completaría en la década de los cincuenta del pasado siglo, ya que los textos fundamentales sobre el aspecto funcional no serían aprobados hasta el bienio 1963-1964<sup>25</sup>. Esta circunstancia, empero, no es óbice para señalar que a finales del decenio en cuestión se adoptaron medidas encaminadas a implantar la reforma burocrática y, así, es inexcusable mencionar la creación, por Orden Comunicada del Ministro Subsecretario de la Presidencia de 22 de septiembre de 1958, del Centro de Formación y Perfeccionamiento de Funcionarios, integrado orgánicamente, con el nivel de Sección, en la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno<sup>26</sup>. El Centro, embrión del que más tarde será Instituto Nacional de Administración Pública (INAP)<sup>27</sup>, desempeñó una destacada tarea

---

<sup>23</sup> Ver, por ejemplo, CRESPO MONTES, L. F.: *Mitos y ritos de la Administración española*, cit., págs. 190-192; GARRIDO FALLA, F.: «El procedimiento administrativo de 1950 a hoy», en *Revista de Administración Pública* nº 150, 1999, págs. 121-123, que pone de relieve el afán unificador y la finalidad codificadora. También VALLINA VELARDE J. L. DE LA: *ob. cit.*, págs. 196-197.

<sup>24</sup> Ver GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo. Más errores que aciertos», en *Otrosí*, febrero 1993, pág. 9; GARRIDO FALLA, F.: *ob. cit.*, págs. 123-127; GONZÁLEZ PÉREZ, J.: «Laureano López Rodó, *in memoriam*», en *Anales. Real Academia de Ciencias Morales y Políticas* nº 77, 2000, pág. 697.

<sup>25</sup> Ley de Bases de Funcionarios Civiles del Estado de 20 de julio de 1963 y Decreto 315/1964, de 7 de febrero, por el que se aprobó el Texto Articulado de la Ley de Funcionarios Civiles del Estado.

<sup>26</sup> El Centro comenzó sus actividades en unos locales del Boletín Oficial del Estado, sitios en la calle Trafalgar de Madrid, hasta que por el Decreto 1140/1959, de 9 de julio, le fue afectado el edificio de la que fuera Universidad de Alcalá de Henares, inaugurado, tras obras de restauración, el 15 de diciembre de 1960 (ver LÓPEZ RODÓ, L.: «El Centro de Formación y Perfeccionamiento de Funcionarios/La Escuela Nacional de Administración Pública (1958-1974)», en *El Instituto Nacional de Administración Pública: cuarenta años de historia*. Madrid, INAP, 2000, págs. 103-105. Se trata, por cierto, de un breve artículo póstumo, ya que la publicación de la obra en que se inserta tuvo lugar en octubre de 2000 y López Rodó había fallecido el 11 de marzo de dicho año).

<sup>27</sup> Anterior fue, sin embargo, el Instituto de Estudios de Administración Local (IEAL), creado por Ley de 6 de septiembre de 1940, que le atribuye, entre otros

en el desarrollo de la Ciencia de la Administración en España, no solo a través de la realización de acciones formativas con esta orientación<sup>28</sup>, sino también mediante una intensa actividad editorial, que incluyó traducciones de obras específicamente dedicadas a la reforma administrativa<sup>29</sup>.

A la difusión de la Ciencia de la Administración contribuyó, además, la aparición de la nueva revista *Documentación Administrativa*, editada por la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno, cuyo primer número se publicó en enero de 1958<sup>30</sup>. Pretendía ser un boletín mensual de la citada Secretaría General Técnica y desde su nacimiento quedó entroncada con la reforma administrativa, puesto que, según se declaraba en el citado número, su finalidad primaria era informar y facilitar documentación sobre dicha reforma, intentando difundir en la sociedad española la preocupación por los problemas administrativos y crear un clima favorable a aquélla. A este efecto, se señalaba que la reforma administrativa no era tan sencilla que pudiera conseguirse por medio de la sustitución de unas leyes por otras, sino que era necesario preparar el medio social para que pudiera arraigar. En consonancia con ello, el número inicial de la revista estaba dedicado fundamentalmente a la reforma, siendo el primero de los trabajos incluidos en el número en cuestión un artículo de López Rodó en el que,

---

finés, el atinente a la formación y al perfeccionamiento del personal de dicha Administración. Por Real Decreto 1437/1987, de 25 de noviembre, quedaron refundidos el citado Instituto y el Instituto Nacional de Administración Pública, bajo esta última denominación.

<sup>28</sup> Ver, respecto de los años iniciales de funcionamiento del Centro, OLIVA DE CASTRO, A. DE LA: «El Centro de Formación y Perfeccionamiento de Funcionarios (1958): La Escuela Nacional de Administración Pública (1960-1977)», en *El Instituto Nacional de Administración Pública: cuarenta años de historia*, cit., págs. 109-110.

<sup>29</sup> Cito a título de ejemplo la traducción de la obra de OTTO NASS: *Verwaltungsreform durch Erneuerung der Verwaltungswissenschaft*, publicada en Tubinga en el año 1950. Esta traducción fue realizada por Celestino Fernández de la Vega, incluyéndose un prólogo de José Luis Villar Palasí. Fue editada por el Centro de Formación y Perfeccionamiento de Funcionarios en el año 1964, bajo el título *Reforma administrativa y Ciencia de la Administración*. Años antes, en 1960, la Secretaría General Técnica de la Presidencia había editado la traducción del libro de EDUARD BONNEFOUS: *La réforme administrative*, publicado en el año 1958 por *Presses Universitaires de France*. La obra traducida fue publicada en la colección «Estudios Administrativos», de la que más adelante se haría cargo el Centro de Formación y Perfeccionamiento de Funcionarios.

<sup>30</sup> *Documentación Administrativa* venía así a añadirse, con otra perspectiva, a la *Revista de Administración Pública*, que había comenzado a publicarse en 1950, con una orientación fundamentalmente jurídica.

bajo el título «La reforma administrativa en España», se reproducía una versión extractada y traducida del inglés de una conferencia que, con el título de *The administrative reform in Spain*, había pronunciado el día 7 de noviembre de 1957 en la *London School of Economics and Political Science*<sup>31</sup>.

#### **d) Otros textos legales de la época**

Para obtener una visión completa del conjunto de textos legales que modificaron por aquel entonces el panorama de las Administraciones Públicas e, incluso, el de la jurisdicción contencioso-administrativa, es menester remontarse a la aprobación del Texto Articulado de la Ley de Bases del Régimen Local de 24 de junio de 1955. A finales del año siguiente se aprobaría la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, texto legal memorable, a decir de la doctrina, que pone de relieve su calidad técnica, la claridad y concisión de su parte dispositiva y su espléndida exposición de motivos<sup>32</sup>, si bien esta ley ha sido considerada como precedente de la reforma, más que como un texto perteneciente a ella<sup>33</sup>. Por lo demás, el ciclo

---

<sup>31</sup> En esta conferencia, López Rodó, tras mencionar las medidas ya adoptadas, se refería a las proyectadas para el futuro inmediato, entre las que figuraban la aprobación de la Ley de Procedimiento Administrativo, la del estatuto de los funcionarios y la de una ley sobre el régimen jurídico de los organismos autónomos.

<sup>32</sup> Por cuanto «hasta su vigencia apenas existía en España una sombra de verdadera justicia administrativa...administrada, además, por unos llamados tribunales que no eran tales y que carecían de cualquier cualificación técnica y aun de verdadera consistencia jurisdiccional» (cfr. GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, 11ª ed. Madrid, Thomson-Civitas, 2008, págs. 579-580). GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Sobre la formación del Derecho Administrativo Español contemporáneo», en *Revista de Administración Pública* nº 174, 2007, pág. 28, considera también esta Ley como «verdadero milagro, a la vez que un formidable acierto técnico». Para GONZÁLEZ PÉREZ, J.: «Evolución de la legislación contencioso-administrativa», en *Revista de Administración Pública* nº 150, 1999, págs. 228-235, la nueva Ley «supuso un paso decisivo en la estructuración de un régimen de garantías del administrado», ocupando un lugar destacado en el Derecho comparado, si bien pone de relieve la incompatibilidad de algunos de sus preceptos con la tutela judicial efectiva, por lo que, a raíz de la Constitución de 1978, el texto había sido depurado, al considerarse dichos preceptos derogados por inconstitucionalidad sobrevenida. Cita asimismo este autor (*ob. cit.*, pág. 228) a ALCALÁ-ZAMORA, que califica como un progreso indudable la técnica constructiva de la Ley, sobria y diáfana («Nueva Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa», en *Revista de la Facultad de Derecho de México* XI, 1958, págs. 83-106).

<sup>33</sup> BELTRÁN VILLALVA, M.: «La Administración», *cit.*, págs. 598-600 y, en especial, 635, nota 77. Sin embargo, López Rodó, en la conferencia pronunciada, en

reformador se cerraría, dentro del decenio de los cincuenta, con la Ley de 26 de diciembre de 1958, de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas<sup>34</sup>, dirigida a solucionar el problema derivado del carácter fragmentario e incompleto de la legislación que regulaba a la sazón tales entidades, aunque, como se ha señalado, se completaría, ya en el primer lustro de los sesenta, con la aprobación de las leyes atinentes a la vertiente burocrática de la reforma.

En suma, la reforma administrativa del segundo lustro de los años cincuenta del siglo XX tuvo la virtud de operar una racionalización en el plano organizativo, de establecer los instrumentos para la tecnificación y la modernización de la Administración española<sup>35</sup> y de orientar en sentido garantista para el administrado el régimen jurídico-administrativo, tanto en el aspecto sustantivo, como en el ámbito procedimental, lo que fue aún más meritorio, si se tiene en cuenta el contexto en que la reforma debía realizarse, no precisamente proclive al reconocimiento de derechos al ciudadano<sup>36</sup>. A la vista de ello, podría incluso afirmarse que existía una cierta disociación entre los regímenes jurídico-administrativo y los regímenes jurídico-político<sup>37</sup>, aun

---

noviembre de 1957, en la *London School of Economics and Political Science*, había incluido a ésta y a otras leyes aprobadas desde 1950 hasta 1957 en la reforma administrativa (ver LÓPEZ RODÓ, L.: «La reforma administrativa en España», en *Documentación Administrativa* nº 1, 1958, págs. 5-7).

<sup>34</sup> Si bien esta ley estaba auspiciada por el Ministerio de Hacienda, aunque López Rodó podría haber intervenido en su elaboración (ver CRESPO MONTES: *Las reformas de la Administración Española (1957/1967)*, cit., pág. 69).

<sup>35</sup> En opinión de BELTRÁN VILLALVA, M.: *ob. cit.*, págs. 598-599, «aunque frustrada en buena parte en sus propósitos, la reforma en su conjunto supuso una visible renovación de la Administración Pública, llevada a cabo con criterios de aumento de la eficacia y de racionalización de la actividad administrativa». Reitera esta opinión en «Las reformas de la Administración Española: una visión de conjunto», en ARENILLA SÁEZ, M. (coord.): *La Administración Pública entre dos siglos (Ciencia de la Administración, Ciencia Política y Derecho Administrativo). Homenaje a Mariano Baena del Alcázar*. Madrid, INAP, 2010, pág. 1026.

<sup>36</sup> Señala sobre ello CHINCHILLA MARÍN, C.: «Dos grandes momentos en cien años de Derecho Administrativo: la década de los cincuenta y la Constitución de 1978», en *El Derecho Español en el siglo XX*. Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2000, págs. 34-35, que «por insólito que pueda parecer, a primera vista, y hasta por antipático que nos resulte el hecho de tener que reconocerlo, el caso es que en plena dictadura franquista alcanzó su madurez el Derecho Administrativo».

<sup>37</sup> GARRIDO FALLA, F.: *ob. cit.*, págs. 118-121, se refiere a que en la década de los cincuenta del siglo XX se construyó lo que denomina «El Estado administrativo de Derecho» y considera que las reformas realizadas en aquella época consiguieron «alcanzar la sorprendente meta de enredar en las mallas del Derecho a un régimen totalitario». Aventura asimismo la explicación de que

cuando, a la postre, la finalidad de la reforma administrativa fuera la de consolidar el régimen político<sup>38</sup>, o el afianzamiento de éste fuera una consecuencia de aquélla.<sup>39</sup> La reforma, por lo demás, debe entenderse enmarcada en el inicio del acelerado proceso de modernización que la sociedad española experimentaría en los años posteriores y que estuvo aparejado a la orientación tecnocrática del régimen<sup>40</sup>.

Es interesante, por otra parte, constatar que, aun cuando la operación reformadora encontrara en general sus fundamentos teóricos en otros países, principalmente en Francia y en los Estados Unidos de América<sup>41</sup>, no dejaba de estar entroncada con la tradición administrativista española, ya que Alejandro Oliván, un siglo antes, había sostenido que «un sistema de gobierno sea el que quiera, puede considerarse en el aire si no consigue fundar una buena administración»<sup>42</sup>. Por lo demás, la longevidad de las normas legales aprobadas en aquel entonces y la supervivencia postconstitucional, por un amplio periodo de tiempo, de la mayoría de sus preceptos son demostración de las bondades técnico-jurídicas de los textos en los que se plasmó aquella reforma<sup>43</sup>.

---

muchos de los juristas que en aquel tiempo ocupaban altos cargos ministeriales sentían una suerte de «complejo de ilegitimidad de origen», en relación con el régimen político existente, que compensaron asegurando el principio de legalidad de la actuación administrativa y su sometimiento al ordenamiento jurídico vigente.

<sup>38</sup> CAÑELLAS MAS, A.: *ob. cit.*, pág. 201.

<sup>39</sup> GONZÁLEZ CUEVAS, P. C.: «La derecha tecnocrática», en *Historia y Política* nº 18, 2007, pág. 36, opina que la reforma tuvo como consecuencia la consolidación del Estado en el conjunto español.

<sup>40</sup> Ver, en este sentido, GONZÁLEZ CUEVAS, P. C.: *ob. cit.*, pág. 27. Por su parte, NIETO; A.: «De la República a la Democracia: La Administración española del franquismo (II)», en *Revista Española de Derecho Administrativo* nº 15, 1977, págs. 573-575, sostiene que, en realidad, el régimen, a partir de los años cincuenta, era una pseudotecnocracia en manos de unos criptopolíticos, ya que no era un gobierno de técnicos, sino de políticos encubiertos con una legitimación técnica.

<sup>41</sup> Más extensamente sobre estos fundamentos, CAÑELLAS MAS, A.: *ob. cit.*, págs. 204-210.

<sup>42</sup> Y añadía que, «al contrario, en un país bien administrado subsistirá por cierto espacio de tiempo el gobierno, aun cuando decayese y dejase de desear» (cfr. OLIVÁN, A.: *ob. cit.*, pág. 69). Como recuerda CAÑELLAS MAS, A.: *ob. cit.*, pág. 201, OLIVÁN había también indicado que «el gobierno forma la Administración, pero la Administración sostiene a los gobiernos».

<sup>43</sup> Incide en esta idea CHINCHILLA MARÍN, C.: *ob. cit.*, págs. 35 y 38-39, que resalta la calidad de estas leyes no solo en cuanto a la forma, sino también en cuanto al fondo, si bien matiza que el hecho de que sobrevivieran a la Constitución de

Sobre ello, Javier Tusell en la necrología de López Rodó, tras evocar el paralelismo del papel desempeñado por éste con el de López Ballesteros en la época de Fernando VII y con el de Bravo Murillo en el reinado de Isabel II, señalaba: «Se suele recordar en este sentido su papel al frente de los planes de desarrollo, pero quizá más importante fue la modificación que hizo de la legislación contencioso-administrativa a finales de los años cincuenta»<sup>44</sup>. Suscribo esta opinión, sin perjuicio, no obstante, de que me parezca obligado enmendar parcialmente a Tusell, ya que comete el error de atribuir a López Rodó la modificación de la legislación contencioso-administrativa, confundiendo ésta con la legislación administrativa. No me consta, en efecto, que López Rodó interviniera en la preparación de la Ley de Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956, cuya publicación coincidió, por lo demás, con pocos días de diferencia, con la creación de la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno. Y si la tuvo, su aportación no pasaría de ser episódica y marginal, puesto que la elaboración del anteproyecto fue encargada por el entonces Ministro de Justicia, Antonio Iturmendi, a Manuel Ballbé y a Jesús González Pérez<sup>45</sup>, quienes, en cambio, tuvieron, si se atiende a lo que señala el último de los citados, una importante

---

1978 no obsta a la necesidad de que fueran modificadas o sustituidas por otras, debido a las deficiencias que presentaban en algunos aspectos. En cualquier caso, lo cierto es que el Texto Articulado de la Ley de Bases de Régimen Local subsistió hasta la aprobación del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril; que la vigencia de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956 se extendió hasta 1998, en que fue aprobada la Ley 29/1998, de 13 de julio; que el Texto Refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, aun cuando fue parcialmente derogado por Ley 30/1992, de 26 de noviembre, no feneció en su totalidad hasta la aprobación de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno; que la Ley de 23 de diciembre de 1958, de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas, pervivió hasta ser derogada por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado; y que algunos preceptos de la Ley de Procedimiento Administrativo podrían incluso considerarse aún vigentes aunque degradados a rango reglamentario.

<sup>44</sup> TUSELL, J.: «Necrología de Laureano López Rodó», en *El País* de 13 de marzo de 2000.

<sup>45</sup> El encargo se produjo a raíz de una conferencia sobre *La reforma de la Jurisdicción contencioso-administrativa*, pronunciada por González Pérez el 8 de febrero de 1954 en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación (ver GONZÁLEZ PÉREZ, J.: «Evolución de la legislación contencioso-administrativa», en *Revista de Administración Pública* nº 150, 1999, págs. 222-223).

intervención en la redacción del anteproyecto de la Ley de Procedimiento Administrativo<sup>46</sup>.

## 2. LA REVISTA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

En este contexto de vorágine reformadora de la Administración a la que fiscalizaba, surge en el seno del Tribunal de Cuentas del Reino un proyecto de revista, del que se publicó, con la denominación epigrafiada –pero incluyendo el término «proyecto»– un número, correspondiente al primer trimestre de 1958. No se trataba, según se desprendía del preámbulo de la revista, de una iniciativa de carácter institucional, ya que la idea había surgido, al parecer, de un grupo de funcionarios, cuya identificación se omite en la publicación, por lo que, a falta de averiguaciones más precisas, cabe aventurar la hipótesis de que los promotores serían precisamente los autores de los artículos insertos en el volumen, de 63 páginas, tamaño folio, multicopiado y encuadernado precariamente en rústica. El papel de los órganos rectores del Tribunal, a tenor de las palabras del anónimo autor, al parecer colectivo, de dicho preámbulo, se ceñiría a actuar como «fervientes patrocinadores de nuestro trabajo» y a responder con «un eco entusiasta» a la iniciativa, juicio, sin lugar a dudas, desmesurada e injustificadamente optimista, puesto que el patrocinio no sería tan ferviente, ni el eco tan entusiasta, si se atiende a que el número publicado sería el primero y el último.

Constaba la Revista –o acaso más exactamente el Proyecto de Revista– de siete artículos: «La contabilidad nacional», cuyo autor era José Luis San Martín Menéndez<sup>47</sup>; «El Tribunal de Cuentas y la reforma administrativa» y «El control y fiscalización de las entidades total o parcialmente financiadas por el Estado», escritos ambos por Manuel Domínguez Alonso; «Del ejercicio de la función jurisdiccional del Tribunal en el juicio y fallo de las cuentas»<sup>48</sup> y «Dietas

---

<sup>46</sup> GONZÁLEZ PÉREZ, J.: «Laureano López Rodó, *in memoriam*», *cit.*, pág. 695. Lo confirman GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: «Sobre la formación del Derecho Administrativo Español contemporáneo»..., *cit.*, pág. 28, y VALLINA VELARDE, J. L. DE LA: *ob. cit.*, pág. 195.

<sup>47</sup> Nació el 17 de junio de 1928. Ingresó en el Tribunal de Cuentas del Reino en 1956. En el año 1989, se integró en el nuevo Cuerpo de Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas. Es autor de «La fiscalización el Sector Público (La Auditoría de Gestión del Sector Público)», en *Crónica 1992-1993*. Madrid, Tribunal de Cuentas de España, 1994.

<sup>48</sup> Cita este artículo MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE: «Función y esencia del Tribunal de Cuentas», en *Revista de Administración Pública* nº 46, 1965, pág. 41,

y viáticos en los Ministerios Civiles», firmados por Luis Simón Díaz<sup>49</sup>; y «Liquidación de los gastos de servicios telefónicos, suministros de agua, gas, fluido eléctrico y carbón, en el ramo de Marina» y «La fiscalización económica de los Ministerios Militares», cuya autoría correspondía a Carlos Martínez Lage<sup>50</sup>, que se ocupaba asimismo del apartado relativo a la legislación extranjera, mientras que el referente a la legislación española era asumido por Fructuoso García Gil<sup>51</sup>.

---

nota 58. Este trabajo de Mendizábal se reproduce en la *Revista Española de Control Externo* nº 8, 2001.

<sup>49</sup> Nació el 5 de enero de 1929. Ingresó en el Tribunal de Cuentas del Reino en 1956. En 1989, optó por integrarse en el nuevo Cuerpo Superior de Letrados del Tribunal de Cuentas. Publicó sendos trabajos relativos a la función de enjuiciamiento: «De las responsabilidades contables», en *Seminarios 1984*. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1985; y «Del enjuiciamiento por la jurisdicción contable de los activos (*sic*) administrativos de carácter discrecional», en *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1985. Este último es una comunicación presentada en el Encuentro Internacional celebrado en Santander durante los días 10 y 11 de septiembre de 1984 en colaboración con la Universidad Menéndez y Pelayo. A la brevedad propia de una comunicación, se une un título incomprensible, que es debido a un error, por cuanto el autor no se refiere a ningún «activo administrativo», sino a los actos administrativos.

<sup>50</sup> Nació el 6 de agosto de 1929. Ingresó en el Tribunal de Cuentas del Reino en 1956. En 1989, se integró en el nuevo Cuerpo Superior de Letrados del Tribunal de Cuentas. Fue profesor universitario y ejerció la Abogacía.

<sup>51</sup> Nació el 23 de abril de 1928. Ingresó en el Tribunal de Cuentas del Reino en 1956. En 1989, se integró en el nuevo Cuerpo Superior de Letrados del Tribunal de Cuentas. Es autor de un significativo número de trabajos sobre el Tribunal. En orden cronológico, se citan los siguientes: «Comentarios sobre torno a la futura Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas», en *Presupuesto y Gasto Público* nº 7, 1980; «La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas», en *Crónica 1980*. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1981; *Consideraciones en torno al Proyecto de «Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas»*. s. l., 1981; «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas», en *Presupuesto y Gasto Público* nº 9, 1981; «Modalidades de control a ejercer por el Tribunal de Cuentas en la actuación de su fiscalización sobre las cuentas y gestión económica del Estado y del sector público», en *Crónica 1981*, vol. segundo. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1982; «Algunas cuestiones relacionadas con la responsabilidad contable», en *Seminarios 1984*. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1985; «Los juicios de cuentas: su apertura de oficio», en *La función de los Tribunales de Cuentas en la sociedad democrática*. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1985; «Cuentas y cuentadantes» y «La pieza separada», en *Crónica 1990-1991*. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1992.

PROYECTO DE

Pdo: FRUCTUOSO GARCIA GIL

# REVISTA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

ENERO, FEBRERO y MARZO  
1958

## SUMARIO

### PREAMBULO

LA CONTABILIDAD NACIONAL, por José Luis San Martín Menéndez.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA REFORMA ADMINISTRATIVA, por Manuel Domínguez Alonso.

DEL EJERCICIO DE LA FUNCION JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL EN EL JUICIO Y FALLO DE LAS CUENTAS, por Luis Simón Díaz.

LIQUIDACION DE LOS GASTOS DE SERVICIOS TELEFONICOS, SUMINISTROS DE AGUA, GAS, FLUIDO ELECTRICO Y CARBON, EN EL RAMO DE MARINA, por Carlos Martínez Lage.

EL CONTROL Y FISCALIZACION DE LAS ENTIDADES TOTAL O PARCIALMENTE FINANCIADAS POR EL ESTADO, EN EL DERECHO EUROPEO COMPARADO, por Manuel Domínguez Alonso.

LA FISCALIZACION ECONOMICA EN LOS MINISTERIOS MILITARES, por Carlos Martínez Lage.

DIETAS Y VIATICOS EN LOS MINISTERIOS CIVILES, por Luis Simón Díaz.

LEGISLACION EXTRANJERA, por Carlos Martínez Lage.

LEGISLACION ESPAÑOLA, por Fructuoso García Gil.



Año I - Número 1

La fugaz *Revista del Tribunal de Cuentas* –si es que se acepta que llegó a pasar de la fase de proyecto– constituye un antecedente directo de la *Revista Española de Control Externo* y, por tanto, su efímera prehistoria, ya que otras publicaciones posteriores editadas por el Tribunal de Cuentas<sup>52</sup> no se ajustan, en mi opinión, al formato propio de una revista<sup>53</sup>. Tal antecedente, por lo demás, no es muy conocido, si bien tampoco ha quedado totalmente sepultado en el olvido. En tal sentido, puede traerse a colación la cita que de la Revista hace Mendizábal Allende, quien la califica de «feliz iniciativa, lamentablemente frustrada, reveladora de un acuciente interés por el perfeccionamiento de la institución sentido por un selecto grupo de sus funcionarios», a la vez que se lamenta de que el propósito no llegara a fructificar<sup>54</sup>.

### 3. LA REFORMA ADMINISTRATIVA EN LA REVISTA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

Uno de los promotores de la frustrada revista era Manuel Domínguez Alonso. Había nacido el 20 de noviembre de 1929 y, pese a ser el más joven de los impulsores del proyecto, había ingresado en el Tribunal de Cuentas casi dos años antes que los demás, concretamente en 1954. Además de Censor del Tribunal de Cuentas, fue profesor de la Universidad Autónoma de Madrid y del Instituto Nacional de Administración Local, así como Secretario, Interventor y Depositario de Fondos de esta Administración. Publicó, ya en situación de excedencia en el Tribunal, sendos trabajos sobre este órgano de relevancia constitucional<sup>55</sup>, siendo asimismo autor de diversas publicaciones sobre contabilidad pública<sup>56</sup> y sobre

---

<sup>52</sup> Como «*Crónica*» o «*Seminarios*», editadas en las décadas de los ochenta y de los noventa del siglo XX.

<sup>53</sup> A excepción del *Boletín del Tribunal de Cuentas*, pero esta publicación no pertenece a la prehistoria de la *Revista Española de Control Externo*, ya que el primer número de aquél es de abril de 1999, mientras que ésta comenzó a publicarse en enero del mismo año.

<sup>54</sup> MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE.: «La efímera vida del Tribunal de Cuentas del Reino», en *Anales. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación* nº 38, 2008, pág. 376, nota 85, donde reitera lo ya expresado en «Función y esencia del Tribunal de Cuentas», *cit.*, pág. 19, tercer párrafo de la nota 7.

<sup>55</sup> «Las relaciones entre las Cortes Generales (Poder Legislativo) y el Tribunal de Cuentas (Órgano de Control Financiero)», en *Crónica 1981*, vol. 2º. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1982; «Responsabilidad de la gestión de fondos y efectos públicos», en *Seminarios 1984*. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1985.

<sup>56</sup> Así, «Consideraciones sobre la posible reforma de la contabilidad del sector público español», en *Revista Española de Financiación y Contabilidad* vol. I, nº 1, 1972; *Manual de Contabilidad de las Entidades Locales*. Madrid, IEAL, 1978.

presupuestación y fiscalización de la Administración Local<sup>57</sup>. Al ejercer, en el año 1989, la opción otorgada a los miembros del Cuerpo Especial Técnico de Censores Letrados y Contables, quedó integrado en el Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas.

Tal y como se ha indicado, entre las aportaciones de Manuel Domínguez Alonso al primer número de la *Revista del Tribunal de Cuentas*, figuraba el titulado «El Tribunal de Cuentas y la reforma administrativa», en el que, tras comenzar recordando la creación de la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno, a la que había sido encomendada la tarea reformadora, se ocupaba de los problemas, hasta un total de siete, que tenía planteados, en opinión del autor, el Tribunal de Cuentas del Reino en relación con la reforma de la Administración, si bien advertía que no pretendía enumerar aquéllos de forma exhaustiva.

Las dos primeras cuestiones estaban referidas a la rendición de cuentas por los organismos autónomos y por las entidades locales. Respecto de los primeros, ponía de relieve el autor la falta de una regulación general sobre su creación, gestión y control, señalando que las normas vigentes a la sazón únicamente contemplaban aspectos fragmentarios y con olvido, además, de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, por cuanto databan de la época en que se interrumpió su funcionamiento<sup>58</sup>. Para solucionar la preterición del Tribunal proponía Domínguez que se le atribuyese el control de la gestión económica de dichas entidades, si bien no en ejercicio de la función jurisdiccional, sino tan solo con un carácter informativo y consultivo, a través de informes, de carácter reservado, dirigidos a la Jefatura del Estado y al Gobierno de la Nación.

Sobre ello, puede recordarse que, como antes se ha dejado constancia, a finales del mismo año 1958, se aprobaría la Ley de Entidades Estatales Autónomas, cuyo capítulo VII del título I está dedicado específicamente a la regulación de la contabilidad de los organismos autónomos, estableciéndose la obligación de rendir

---

<sup>57</sup> *Presupuestos, contabilización y fiscalización en las corporaciones locales*. Madrid, IEAL, 1983.

<sup>58</sup> Recuérdese que el Tribunal de Cuentas estuvo varios años «hibernado» (ver sobre las vicisitudes del Tribunal en aquellos años MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE: «El Tribunal de Cuentas en el eclipse de la democracia», en *Anales. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid, 2005, págs. 220-228).

cuentas de sus operaciones al Tribunal de Cuentas del Reino y determinándose la documentación que debía acompañarse a ellas, así como las actuaciones que el Tribunal podía llevar a cabo. La Ley iba más allá de lo que Domínguez propugnaba en su artículo, si bien contemplaba también la posibilidad sugerida por él de elaborar un informe sobre las operaciones comerciales, industriales o análogas que realizaran los organismos autónomos, con destino al titular del Ministerio de adscripción y traslado al Ministerio de Hacienda y al Consejo de Economía Nacional. La Ley declaraba asimismo aplicables a los servicios administrativos sin personalidad jurídica las normas recogidas para los organismos autónomos en el citado capítulo VII del título I, con algunas especificidades, y establecía, para las empresas nacionales en las que la participación del Estado excediera del 75 por 100 de su capital, la obligación de remitir al Tribunal de Cuentas del Reino copias autorizadas de la Memoria, Balance y Cuentas de Pérdidas y Ganancias, así como un Informe explicativo, declarando también aplicable a estas empresas lo anteriormente señalado respecto del informe que el Tribunal podía elaborar<sup>59</sup>.

Lo dispuesto en esta Ley, así como en la de Tasas y Exacciones Parafiscales, de la misma fecha, en la que se encomendaba al Tribunal de Cuentas del Reino la comprobación de las cuentas relativas a estas figuras tributarias, dio lugar a que, mediante la Ley 87/1961, de 23 de diciembre, se modificara la de 3 de diciembre de 1953, por la que se regía el Tribunal<sup>60</sup>.

El segundo de los aspectos referidos a la rendición de cuentas afectaba a las de las entidades locales. Respecto de esta cuestión, denunciaba Domínguez la invasión del ámbito de competencias del Tribunal de Cuentas, iniciada por la Ley de Régimen Local de 17 de julio de 1945 y culminada con la efectiva creación del Servicio de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales, dentro del cual habían sido establecidas las Comisiones Central y Provinciales de Cuentas. Ahora bien, Domínguez no reclamaba para el

---

<sup>59</sup> Esta Ley tenía una acentuada preocupación por los aspectos financieros, presupuestarios y contables, en especial por el control de los fondos que manejaban las entidades estatales autónomas (ver CRESPO MONTES. L. F.: *Mitos y ritos de la Administración española*, cit., pág. 168).

<sup>60</sup> En el preámbulo de la Ley 87/1961, de 23 de diciembre, se señala expresamente que la modificación de la Ley de 3 de diciembre de 1953 es consecuencia de la aprobación de las Leyes de entidades estatales autonómicas y de tasas y exacciones parafiscales, donde se reconocen las tradicionales funciones del Tribunal de Cuentas.

Tribunal de Cuentas del Reino las competencias en la materia, sino que se limitaba a reivindicar la armonización de esta situación con la función encomendada al Tribunal, mediante la atribución a éste de los recursos contra las decisiones recaídas en el examen de las cuentas practicado por dichas Comisiones.

Esta reivindicación de la asunción de la competencia relativa al control externo de las entidades locales alcanzó más tarde carácter institucional, ya que fue realizada al menos en dos ocasiones por el Tribunal de Cuentas del Reino. La primera fue hecha en 1964, en el que se propugnó que, sin perjuicio de mantener el Servicio de Inspección y Asesoramiento de las Corporaciones Locales, se encomendara al Tribunal la fiscalización externa de los entes locales, teniendo en cuenta que ya tuvo atribuida la de Diputaciones y Ayuntamientos de categoría superior<sup>61</sup>. Tres años después, esta reivindicación se modificó en sentido de reclamar que la fiscalización de las Diputaciones Provinciales, de los Ayuntamientos de capitales de Provincia y de los Ayuntamientos de una «población suficiente», fuera hecha por el Tribunal, «en cuentas y expedientes, por intermedio del Servicio Nacional de Inspección y Asesoramiento de Entidades Locales, previa resolución por éste en vía gubernativa». Se añadía que «las cuentas y expedientes de las Corporaciones Locales de menor envergadura serían resueltas con carácter final por el indicado Servicio Nacional, dándose contra dichas resoluciones los oportunos recursos judiciales ante el Tribunal de Cuentas»<sup>62</sup>.

Respecto de este asunto, es menester recordar que la competencia del Tribunal de Cuentas para fiscalizar a las Corporaciones Locales le vino reconocida por el artículo 136.1 de la Constitución de 1978 y por los artículos 1, 2.a y 4.1.c de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo.

El tercer aspecto del que trataba el artículo atañía a las subvenciones con fondos estatales, respecto de las cuales el autor hacía hincapié en las dificultades que para la actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas del Reino se derivaba de la ausencia de preceptos legales que establecieran claramente su competencia para

---

<sup>61</sup> *Memoria relativa a las Cuentas Generales del Estado 1935 a 1960*. Madrid, Tribunal de Cuentas del Reino, 1964, pág. 219.

<sup>62</sup> *Memoria relativa a las Cuentas Generales del Estado 1961-1963*. Madrid, Tribunal de Cuentas del Reino, 1967, pág. 71.

ello y determinarán con carácter general la obligación de justificar todas las subvenciones.

Con relación a esta cuestión, es menester traer a colación el Decreto 2784/1964, de 17 de julio, sobre justificación de las subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado y de las entidades estatales autónomas. Más tarde, la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, contemplaría la obligación de los perceptores de subvenciones libradas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado de justificar la aplicación de los fondos recibidos, así como la de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas del Reino, por conducto de la Intervención General de la Administración del Estado<sup>63</sup>. Así las cosas, la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, atribuyó al Tribunal de Cuentas la fiscalización de las subvenciones del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas y, posteriormente, la Ley 7/1988, de 5 de abril, contempló la obligación relativa a la rendición de cuentas por parte de los perceptores o beneficiarios de subvenciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o procedentes de entidades integrantes del sector público.

La modernización de la legislación que el Tribunal de Cuentas del Reino debía aplicar era el cuarto de los aspectos tratados en el artículo, donde se ponía de relieve la obsolescencia de gran parte de esta legislación, así como el desconocimiento de la función del Tribunal en las nuevas leyes y reglamentos que se aprobaban. Sugería sobre ello Domínguez la incorporación del Presidente del Tribunal de Cuentas a las Cortes como Procurador «nato», por analogía con lo que sucedía respecto de los Presidentes del Tribunal Supremo y del Consejo Supremo de Justicia Militar, así como el establecimiento de la audiencia preceptiva del Tribunal sobre los proyectos de reglamentos que se refirieran a su cometido. Con relación a estas propuestas, debe recordarse que, en virtud de lo establecido en la disposición adicional tercera de la Ley Orgánica del Estado de 10 de enero de 1967, el Presidente del Tribunal de Cuentas del Reino fue incluido entre los Procuradores por razón del cargo.

---

<sup>63</sup> Estas previsiones, no obstante, adolecían en gran medida de falta de operatividad por la remisión que la Ley realizaba a las futuras normas reglamentarias, que no habían sido aprobadas (ver PASCUAL GARCÍA, J.: «Las subvenciones del Estado y organismos autónomos en el ordenamiento presupuestario», en *Presupuesto y Gasto Público* nº 7, 1980, pág. 157).

La quinta cuestión tratada por Domínguez se refería a la paulatina introducción del criterio de eficiencia en la fiscalización de los gastos públicos. Sobre ella, puede recordarse que el artículo 9 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, incluyó el principio de eficiencia entre los parámetros a los que ha de acomodarse la función fiscalizadora atribuida al Tribunal de Cuentas.

Como sexto problema, el autor hacía alusión a la urgente necesidad de modernizar la contabilidad del Estado en una triple dirección: la implantación del sistema de partida doble; la elaboración de una contabilidad patrimonial; y la normalización de los impresos y del modelaje utilizados por la Administración y que tenían como destino final el Tribunal de Cuentas. Es menester señalar, respecto de estos asuntos, que, a finales de 1958, la Ley de Entidades Estatales Autónomas (art. 66) determinó que los organismos autónomos llevarían su contabilidad adaptándose en lo posible al sistema de partida doble. Sin embargo, ésta se implantaría en el primer Plan General de Contabilidad, aprobado por Orden de 14 de octubre de 1981. En este Plan se incorporaba información patrimonial, pero hasta 1986 no se establecerá, en la Administración General del Estado, un sistema de información contable comprensivo de todas las operaciones de naturaleza patrimonial, presupuestaria y financiera. Y, por fin, en cuanto al tercero de los aspectos mencionados, señalaba Domínguez que la Secretaría General Técnica de la Presidencia del Gobierno venía trabajando en la normalización documental<sup>64</sup>. Enlazaba asimismo el autor la reforma contable con la instauración de la Contabilidad Nacional, siendo de reseñar que en el mismo año 1958, en que se publicó el artículo de Domínguez, apareció, elaborado como consecuencia de un encargo del titular del Ministerio de Hacienda a un equipo dirigido por Manuel de Torres<sup>65</sup>, el primer sistema completo de cuentas nacionales, referido a las de 1954 -*La Contabilidad Nacional de España*

---

<sup>64</sup> No es ocioso señalar que en la Nota remitida por López Rodó al Ministro de Justicia en fecha 15 de noviembre de 1956 se incluía también, entre las medidas de la reforma, la revisión de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública (cfr. CRESPO MONTES, L. E.: «Las reformas de la Administración Española (1957-1967)», *cit.*, págs. 34-35). Sin embargo, esta Ley será únicamente objeto, por Decreto-Ley de 8 de noviembre de 1957, de la suspensión de algunos de sus preceptos, perviviendo hasta su derogación por la Ley 11/1977, General Presupuestaria.

<sup>65</sup> En una conferencia que en 1950, bajo el título «La Contabilidad social o nacional», había pronunciado en el Colegio Central de Titulares Mercantiles, Torres había propuesto la elaboración de una contabilidad completa para España (cfr. RUBIO SANZ, M. T.: «La Contabilidad Nacional de España en el marco

(*Cuentas y cuadros de 1954*)-, siendo posteriormente encomendada al Instituto Nacional de Estadística, por el Decreto 2592/1965, de 11 de septiembre, la elaboración periódica de la Contabilidad Nacional<sup>66</sup>.

Por último, tomando como ejemplo las previsiones recogidas en la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado sobre la creación de Secretarías Generales Técnicas en los Ministerios civiles, Domínguez propugnaba que se estableciese en el Tribunal de Cuentas un Gabinete Técnico o una Sección de Estudios, con análogas funciones de estudio, organización y planificación que las atribuidas a los mencionados órganos ministeriales<sup>67</sup>. Sorprende, no obstante, que para justificar la creación del Gabinete Técnico o Sección de Estudios invocase el autor una supuesta función consultiva y asesora en materia de finanzas públicas, que, según él, tendría atribuida el Tribunal de Cuentas del Reino y de la que en realidad carecía<sup>68</sup>. No es ocioso, en efecto, recordar que la función consultiva fue reconocida al Tribunal Supremo de la Hacienda Pú-

---

del Sistema Estadístico Europeo», en *Revista de Estudios Europeos* n<sup>o</sup> 43, 2006, pág. 100).

<sup>66</sup> Hasta 1964 se dio la anómala situación de que existieran dos estimaciones muy dispares de la renta nacional, realizadas por el equipo de la Contabilidad Nacional y por el Consejo de Economía Nacional (ver SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID (SAINZ DE BUJANDA, F., dir.): *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, vol. 3<sup>o</sup>. Madrid, Servicio de Publicaciones e Intercambio, Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, 1968-1972, págs. 1602-1603).

<sup>67</sup> Al formular esta propuesta, Domínguez citaba la «Ley sobre reorganización de la Administración Central», es decir, el Decreto-Ley de 25 de febrero de 1957, olvidando su refundición con la Ley de 20 de julio de 1957 en el texto aprobado por Decreto de 26 de julio de 1957; y señalaba que la creación de las Secretarías Generales Técnicas se había previsto con carácter imperativo, cuando lo había sido con carácter potestativo.

<sup>68</sup> Acaso Domínguez entendía por tal «la función de informe» a la que se refería el artículo 17, en relación con el 1, ambos de la Ley de 3 de diciembre de 1953, que se llevaba a cabo, según los casos, por medio de informes o memorias dirigidas al Jefe del Estado y a las Cortes, o a través de notas u observaciones dirigidas al Ministro de Hacienda para su traslado a los titulares de los Departamentos Ministeriales. Debe significarse también que algunos autores incluían al Tribunal de Cuentas del Reino, en los tratados de Derecho Administrativo, en el capítulo dedicado a la Administración consultiva, como es el caso de GARCÍA OVIEDO, C.: *Derecho Administrativo*, tomo II, 6<sup>a</sup> ed. (por MARTÍNEZ USEROS, E.). Madrid, EISA, 1957, págs. 224-226. Años más tarde, en la obra del SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID (SAINZ DE BUJANDA, F., dir.): *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, vol. 3<sup>o</sup>, cit., págs. 1473-1475, se menciona la función consultiva entre las atribuidas al Tribunal de Cuentas del Reino, pero poco más adelante, al examinarse las funciones, se omite toda referencia a la pretendida función de naturaleza consultiva.

blica<sup>69</sup> por el Decreto de 19 de junio de 1924, sin que, una vez restablecido el Tribunal de Cuentas por Real Decreto-ley de 4 de febrero de 1930, se haya vuelto a recuperar tal función<sup>70</sup>.

La propuesta de creación de este órgano *staff* sería reiterada con posterioridad por otros publicistas<sup>71</sup> y acabaría reflejándose en la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que prevé la existencia de un Gabinete Técnico, dependiente orgánicamente del Presidente del Tribunal y al que se encomiendan funciones de asesoramiento y apoyo. Este Gabinete no ha llegado, hasta el momento, a funcionar, de modo que puede aseverarse que el Tribunal de Cuentas carece de una Secretaría General Técnica propiamente dicha, carencia que tan solo parcialmente es subsanada por la Secretaría General.

En suma, fueron pocos los asuntos planteados por Domínguez que se resolvieron en un breve plazo de tiempo. Para que la mayoría de ellos obtuviera una solución fue menester una larga espera, quedando incluso pendiente aún alguna de las cuestiones, como es la relativa al Gabinete Técnico del Tribunal de Cuentas.

#### 4. EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA REFORMA ADMINISTRATIVA

Con independencia de la corrección técnica del artículo que acaba de glosarse, así como de su calidad literaria y gramatical, la inclusión de un trabajo sobre la reforma administrativa en la efímera *Revista del Tribunal de Cuentas* es una demostración de que la preocupación por la modernización, impulsada desde la Secretaría Gene-

---

<sup>69</sup> Recuérdese que se trataba de un órgano de control único en el que habían quedado integrados el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de la Administración del Estado.

<sup>70</sup> Pese a haber sido reclamada desde el ámbito doctrinal, como, por ejemplo, pocos años después de haber sido publicado este artículo de Domínguez, por FERNÁNDEZ VICTORIO, S.: *El Tribunal de Cuentas del Reino: Su estructura y funcionamiento*. Burgos, Imprenta de la Excm. Diputación Provincial, 1964, pág. 39. En este opúsculo se cita, entre la bibliografía consultada, el artículo de Domínguez que aquí se está glosando.

<sup>71</sup> Así, durante la década de los años sesenta del siglo XX por FERNÁNDEZ VICTORIO, S.: *ob. cit.*, págs. 38-39, y por MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE.: «Directrices para una reforma del Tribunal de Cuentas», en *Documentación Administrativa* nº 131, 1969, págs. 67-68. Y en fechas más próximas a la aprobación de la Ley 7/1988, de 5 de abril, por JUAN ABAD, A. DE.: «Los órganos de apoyo en el Tribunal de Cuentas: El Gabinete Técnico», en *La función de los tribunales de cuentas en la sociedad democrática*. Madrid, Tribunal de Cuentas, 1985, págs. 107-113.

ral Técnica de la Presidencia del Gobierno, había calado también, en mayor o menor medida, en el Tribunal de Cuentas del Reino.

Sin embargo, es lo cierto que, como antes se ha avanzado, no parece que se tuviera en cuenta la posible aportación del Tribunal de Cuentas del Reino a la reforma de la Administración Pública, como tampoco tuvo ésta unas consecuencias relevantes en la organización y funcionamiento del Tribunal. En efecto, éste se regía a la sazón por una norma legal aprobada pocos años antes del inicio de la operación reformadora, la Ley de 3 de diciembre de 1953, y el Reglamento vigente en aquel entonces, de 16 de julio de 1935, era el de la anterior norma legal de 29 de junio de 1934<sup>72</sup>. La citada Ley fue modificada por la Ley 87/1961, de 23 de diciembre, que, si se atiende a su contenido, no incorporaba más novedades que las derivadas de la nueva regulación de las entidades estatales autónomas<sup>73</sup>. Ilustrativo de ello es su preámbulo, en el que, tras declararse que era necesario adaptar las normas reguladoras del Tribunal a la nueva situación derivada de lo establecido en las Leyes de Entidades Estatales Autónomas y de Tasas y Exacciones Parafiscales, se añadía que, pese a ello, se conservaban «sustancialmente los preceptos por los cuales se venía rigiendo dicho Alto Organismo (el Tribunal de Cuentas del Reino), en tanto se establecen las innovaciones necesarias para imprimir una mayor agilidad

---

<sup>72</sup> De hecho, la Ley de 3 de diciembre de 1953 nunca fue desarrollada por una norma reglamentaria, pese a que su disposición final 3ª encomendaba al Pleno del Tribunal de Cuentas del Reino la redacción del anteproyecto, añadiendo, en una sorprendente inversión de la secuencia lógica del procedimiento, que «lo someterá a la aprobación del Gobierno, que lo redactará definitivamente». Si se tiene en cuenta la indicada circunstancia, así como la suspensión de las actividades del Tribunal durante varios años y la fecha de aprobación de la Ley, pese a que doce años antes se nombrase una comisión encargada de redactar un anteproyecto (Orden de 8-3-1941) y se declarase el propósito del Gobierno de reorganizar el Tribunal para aumentar la eficiencia de su actuación (preámbulo del Decreto de 26-9-1941), y aunque seis años antes se señalase que la proyectada ley estaba en trámite de estudio (disposición transitoria del Decreto de 14-2-1947), resulta difícil compartir la opinión de GARCÍA-TREVIJANO FOS, J. A.: «La nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas», en *Revista de Administración Pública* nº 12, 1953, pág. 259, cuando indica que «el vigente régimen político no podía descuidar esta importante institución de control de la ejecución del presupuesto, y por ello se preocupó desde el primer momento por su modernización», reiterando así lo que también se señalaba en el preámbulo de la Ley de 3 de diciembre de 1953. Una crítica de esta aseveración en MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE.: «El Tribunal de Cuentas en el eclipse de la democracia», *cit.*, pág. 223, nota 178.

<sup>73</sup> Para MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE.: «La efímera vida del Tribunal de Cuentas del Reino», *cit.*, pág. 391, la Ley 87/1961, de 23 de diciembre, se limitaba a introducir una serie de modificaciones concretas y fragmentarias.

a sus funciones», innovaciones que solo llegarán tras la aprobación de la Constitución de 1978, pese a que con mucha anterioridad se reclamara, antes y después de la aprobación de la ley 87/1961, de 23 de diciembre, la necesidad de llevar a cabo una reforma de la estructura y del funcionamiento del Tribunal de Cuentas del Reino<sup>74</sup>, e incluso hubieran surgido algunas iniciativas para impulsar la aprobación de una nueva Ley Orgánica reguladora del Tribunal<sup>75</sup>.

En suma, salvo en el aspecto reseñado, la reforma administrativa del segundo lustro de los años cincuenta del siglo XX apenas tuvo repercusión en el Tribunal de Cuentas del Reino, que llegó hasta la Constitución de 1978 en una situación casi idéntica a la que se encontraba en el año 1953. Las consecuencias de esta intangibilidad eran resumidas por uno de los más conspicuos estudiosos del Tribunal, cuando la Constitución era todavía un anteproyecto, en la siguiente forma: «Un personal escaso y con un nivel económico insuficiente, carente del auxilio que la moderna tecnología proporciona»<sup>76</sup>.

En el siglo XXI vuelven a resonar los tambores de la reforma administrativa, pero la música es muy diferente –está casi en las antípodas– de la del segundo lustro del decenio de los cincuenta del siglo XX. En efecto, la reforma iniciada en 1957 respondía a la construcción de un modelo autoritario de bienestar, que llevaba aparejado el aumento del gasto público. Su principal artífice lo señalaba cuando, tras criticar los debates parlamentarios de muchos países europeos en los que «se prometía solemnemente el abaratamiento de los servicios públicos, la reducción del tren de vida del Estado y la rebaja de los impuestos», consideraba que todo era «deseable, pero utópico» y añadía: «Naturalmente, hay que conseguir de la Administración el máximo rendimiento con el mínimo coste. Pero sería ilusorio creer que, en nuestro tiempo, puede lograrse

---

<sup>74</sup> Así, antes, JUAN ABAD, A. DE: «El control de la gestión financiera del Estado», en *Documentación Administrativa* nº 40, 1961, págs. 34-37; después, FERNÁNDEZ VICTORIO, S.: *ob. cit.*, págs. 36-41.

<sup>75</sup> MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE: «La efímera vida del Tribunal de Cuentas del Reino», *cit.*, págs. 446-498, relata minuciosamente estas iniciativas, a la postre frustradas, que dieron lugar a la redacción, por su parte, de un borrador de Anteproyecto de Ley Orgánica.

<sup>76</sup> MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE: «El Tribunal de Cuentas y su encuadramiento Constitucional», en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978, págs. 447-448, reiterando lo que casi en los mismos términos había señalado, trece años antes, en «Función y esencia del Tribunal de Cuentas», *cit.*, pág. 17.

una reducción importante del presupuesto estatal. Las cifras de los presupuestos ofrecen una curva ascendente porque también es creciente el número de necesidades que hay que cubrir y el número de servicios que la Administración debe asegurar. Lo importante no es gastar, sino gastar con provecho, hacer gastos reproductivos, que contribuyan al florecimiento de la economía y a la elevación del nivel de vida». Y López Rodó concluía declarando que no podía compartir la postura de quienes piensan que «la mejor Administración es la que menos les molesta y menos les cobra»<sup>77</sup>.

Por el contrario, la reforma administrativa que se precisa acometer en la actualidad se inscribe en un contexto de contención del gasto público, de disminución del déficit de las Administraciones y de estabilidad presupuestaria, enmarcado todo ello en cambios estructurales dirigidos a asegurar la sostenibilidad de los componentes principales del Estado de Bienestar.

La preterición del Tribunal de Cuentas en la preparación de la reforma administrativa del segundo lustro del decenio de los cincuenta del pasado siglo podía estar acaso justificada por el carácter secundario de la función de fiscalización en el marco de un modelo fundamentado en el enjuiciamiento de los actos administrativos realizados en ejecución de las normas contables, como era el regulado por la Ley de 3 de diciembre de 1953<sup>78</sup>. En cambio, tal hipotética justificación no sería ahora admisible desde el momento en que el artículo 136 de la Constitución Española y la legislación reguladora del Tribunal confieren un destacado protagonismo a la función fiscalizadora. Y si el ejercicio de ésta se dirige a contribuir a la mejora de la gestión económico-financiera del sector público, parecería lógico que se arbitrara la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas fuera consultado sobre las medidas de reforma de las Administraciones Públicas, en especial si se tiene en cuenta el contexto antes reseñado. Sin embargo, con independencia de la influencia que, en su caso, hayan podido tener, en las medidas ya adoptadas o en las simplemente sugeridas, las recomendaciones recogidas en los informes de fiscalización y las propuestas contempladas en las mociones<sup>79</sup>, no se ha dado entrada, en un plano formal, al Tribunal

---

<sup>77</sup> LÓPEZ RODÓ, L.: «La reforma administrativa del Estado», *cit.*, pág. 5.

<sup>78</sup> Sobre el predominio de la función de enjuiciamiento en el Tribunal de Cuentas del Reino, ver MENDIZÁBAL ALLENDE, R. DE: «Directrices para una reforma del Tribunal de Cuentas», *cit.*, págs. 53-55.

<sup>79</sup> De hecho, por ejemplo, en el documento *Reforma de las Administraciones Públicas*. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, [www.seap.minhap.es](http://www.seap.minhap.es),

de Cuentas en los mecanismos establecidos para concretar las medidas necesarias para llevar a cabo la citada reforma. Esta circunstancia es más llamativa si se tiene en cuenta que sí se ha contado con el otro órgano de relevancia constitucional que tiene atribuidas funciones de control, es decir el Defensor del Pueblo<sup>80</sup>. Dado que, como sucede respecto del Tribunal de Cuentas, esta institución no tiene atribuidas funciones consultivas, cabría aventurar la hipótesis de que su participación en los trabajos podría venir derivada de la interlocución directa que, en relación con sus recomendaciones y sugerencias, mantiene con los órganos y entidades de las Administraciones Públicas, circunstancia que contrasta con la ausencia de tal interlocución en el seguimiento de las recomendaciones y propuestas formuladas por el Tribunal de Cuentas<sup>81</sup>.

Además, la referencia a la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas únicamente aparece reflejada en el Proyecto de Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, donde, mediante la modificación de la Ley 2/2011, de 4 marzo, de Economía Sostenible, se prevé la posibilidad de retener el importe de las entregas a cuenta y, en su caso, de los anticipos y liquidaciones definitivas de la participación en los tributos del Estado, respecto de las entidades locales que incumplan la obligación de rendir

---

págs. 182, 192 y 247, se incluyen expresas referencias a criterios recogidos y a medidas recomendadas en informes de fiscalización, incluida la Declaración sobre la Cuenta General del Estado. En otros casos, las medidas propuestas también se corresponden con recomendaciones o propuestas realizadas por el Tribunal de Cuentas, aunque se soslaye la referencia a éste (así, la recogida en la pág. 193 del citado documento, relativa a la remisión al Tribunal de información sobre los convenios de colaboración, medida que había sido propuesta en la *Moción a las Cortes Generales sobre la necesidad de establecer un adecuado marco legal para el empleo de los convenios de colaboración por las Administraciones Públicas*, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas de 30 de noviembre de 2010. El texto de esta Moción puede consultarse en [www.tcu.es](http://www.tcu.es)). Es interesante, en otro orden de cosas, la propuesta que se realiza para canalizar la remisión de la documentación contractual a través de la Plataforma de Contratación del Estado y del Registro de Contratos del Sector Público (págs. 186-188).

<sup>80</sup> Que ha formado parte del Consejo Asesor de la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas creada por el Acuerdo del Consejo de Ministros de 26 de octubre de 2012. Llama la atención, no obstante, que la presencia del Defensor en el citado Consejo sea considerada como perteneciente a la participación de la sociedad en los trabajos de la Comisión (ver *Reforma de las Administraciones Públicas*, cit., págs. 11 y 62), por mucho que esta institución actúe fundamentalmente de resultados de las quejas de los ciudadanos.

<sup>81</sup> Trato este asunto y la posibilidad de establecer esta interlocución directa en mi trabajo «El Tribunal de Cuentas», incluido en la obra *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*, de próxima publicación.

cuentas<sup>82</sup>. En otras disposiciones legales, aprobadas o en proyecto, el Tribunal ni siquiera es mencionado<sup>83</sup>. *Nihil novum sub sole*, pues, como se ha señalado, ya en 1958, en el artículo incluido en la *Revisita del Tribunal de Cuentas*, Manuel Domínguez aludía a esta cuestión. No obstante, es cierto que ello no es obstáculo para que el Tribunal de Cuentas cumpla, respecto de las medidas de gestión económico-financiera que se contemplan en estas leyes, la función que tiene atribuida por su legislación reguladora, pero no lo es menos que la omisión de la referencia a la específica tarea de fiscalización de estas medidas no contribuye precisamente a la visibilidad de tal función, ni facilita su ejercicio<sup>84</sup>. No es ocioso recordar al respecto la polémica que rodeó el *Informe de fiscalización sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria, en relación a los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008*, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en fecha 30 de junio de 2011, singularmente en lo referido a la extensión del ámbito objetivo de la función fiscalizadora<sup>85</sup>.

---

<sup>82</sup> Por su parte, el Proyecto de Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, donde se contemplan las infracciones en materia de gestión económico-financiera, prevé que se dé conocimiento de los hechos al Tribunal de Cuentas, con independencia de que se siga el correspondiente procedimiento administrativo sancionador. En otro orden de cosas, en el ámbito subjetivo del título de esta ley relativo a la transparencia se incluye al Tribunal de Cuentas.

<sup>83</sup> Como sucede en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

<sup>84</sup> La previsible creación de una Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal para velar por el cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera, a cuyo efecto habrá de evaluar el ciclo presupuestario, la deuda pública y las previsiones macroeconómicas que se incorporen a los proyectos de presupuestos y escenarios a medio plazo, plantearía un nuevo panorama, que podría aconsejar una reflexión en torno a las eventuales repercusiones respecto de la actividad del Tribunal de Cuentas (ver sobre ello, FERNÁNDEZ LLERA, R.: *El control sobre las previsiones económicas como clave para la instrumentación de objetivos presupuestarios y financieros*. Ponencia presentada a los X Encuentros Técnicos de los Órganos de Control Externo. Sevilla, 23-24 de mayo de 2013, págs. 8-11). Y similar consideración cabría formular, *mutatis mutandis*, respecto de la proyectada Agencia Estatal de Transparencia, Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, contemplada en el Proyecto de Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, en los aspectos relativos a la gestión económico-financiera.

<sup>85</sup> Ver sobre ello, PASCUAL GARCÍA, J.: «Nota sobre la discutida competencia del Tribunal de Cuentas para fiscalizar la transparencia», en *Revista Española de Control Externo* nº 42, 2012, págs. 105-116, así como las posiciones dispares de MEDINA GUIJARRO, J.: «La función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en relación con el principio de transparencia en la elaboración de los presupuestos de las entidades del Sector público», y de VICENTE MARTÍN, C. DE, VEGA BLÁZQUEZ, P. DE y SÁNCHEZ DEL ÁGUILA, M. A.: «Las competencias del Tribunal de Cuentas en

Si *ad extra* no parece haberse contado con la posible aportación del Tribunal de Cuentas a la hora de concretar las medidas de la reforma administrativa en curso, *ad intra* la necesidad de acomodar la estructura y el funcionamiento de los órganos y entes del sector público a las circunstancias actuales parece haber tenido una repercusión limitada. Es muy cierto, en tal sentido, que se han implantado progresivamente en el Tribunal herramientas de inestimable utilidad, como son la rendición de cuentas por vía telemática y el cumplimiento de las obligaciones documentales en materia de contratación por la misma vía, como también que se utilizan distintas aplicaciones informáticas para el tratamiento de los archivos que componen las cuentas a fiscalizar, pero no lo es menos que el Tribunal de Cuentas se encuentra aún huérfano de instrumentos de gestión que resultan imprescindibles para el desarrollo adecuado de sus funciones.

Entre los elementos de los que el Tribunal no dispone aún, destaca la falta de un sistema de calidad y excelencia. Y, en tal sentido, ha de señalarse que el hecho de que el contexto en el que han de aplicarse las medidas de reforma administrativa ponga en primer plano los principios de economía, eficiencia y eficacia no significa, empero, que deba renunciarse a establecer tales sistemas. Ciertamente, su implantación en un órgano que no presta un servicio directo al público, que carece propiamente de usuarios, al menos en lo que se refiere a la función de fiscalización, al ser las Cortes Generales, en principio, las destinatarias de los informes<sup>86</sup>, no deja de presentar problemas, pero ello no justificaría la renuncia a utilizar algunos elementos de estos sistemas. A título de ejemplo, quizá pueda presentar dificultades el uso de estándares específicos, pero no parece advertirse inconveniente alguno para la utilización de estándares generales<sup>87</sup>, como tampoco para

---

relación con el proceso de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y el principio de transparencia», trabajos publicados en la *Revista Española de Control Externo* nº 25, 2007. Tercia también en la polémica SESMA SÁNCHEZ, B.: «Comentarios al Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008», en *Revista Española de Control Externo* nº 42, 2012, págs. 73-75., que resalta, entre otros aspectos, la omisión de la referencia al Tribunal de Cuentas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, calificándola de «deliberada».

<sup>86</sup> Aunque no las únicas, ya que considero que no habría inconveniente para que también lo fueran los órganos o entidades fiscalizadas. Me refiero más extensamente a este asunto en mi trabajo de próxima publicación «El Tribunal de Cuentas», antes citado.

<sup>87</sup> Sobre la utilización de ambos tipos de estándares en las *carte dei servizi* italianas, implantadas por importación de las *citizen's charters* inglesas, ver MARCONI, P.:

la de indicadores de gestión<sup>88</sup>. Y si carecería de sentido establecer, pongamos por caso, mecanismos de compensación a los usuarios por el incumplimiento de los estándares, ninguna dificultad ofrecería la puesta en práctica de instrumentos del ciclo de gestión tales como la planificación estratégica, la fijación de objetivos y la autoevaluación.

La creación de una Unidad y de una Comisión de Modernización Administrativa<sup>89</sup> e Impulso de la Administración Electrónica puede ser una oportunidad para avanzar en la implantación de estas herramientas, si bien una de sus tareas iniciales, si no la primera, habría de ser la difusión de la cultura de calidad y de la excelencia en la organización, ya que si esta cultura no alcanza una asunción generalizada, dicha implantación puede verse abocada al fracaso. Esta tarea no debería ser difícil en un órgano en la que un número significativo de sus funcionarios está dedicado a realizar auditorías de gestión, pero el éxito no debe darse por descontado, pues, como advierte la sabiduría popular, «en casa del herrero, cuchillo de palo».

Todo ello, sin embargo, no parece suficiente. El contexto actual exigiría la reforma de la legislación reguladora del Tribunal de Cuentas y, especialmente, de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento de dicho Tribunal, cuyo vigésimo quinto aniversario se ha cumplido precisamente en 2013. No siendo éste el lugar para analizar de modo pormenorizado las

---

«La carta dei servizi pubblici e la citizen's charter. La normativa sulla carta dei servizi», en *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico* nº 1, 1998, págs. 199-200.

<sup>88</sup> Sobre estos indicadores, ver ÁLVAREZ GARCÍA, S., PEDRAJA CHAPARRO, F. y SALINAS JIMÉNEZ, J.: «Los indicadores de gestión como instrumento de control en el sector público», en *Presupuesto y Gasto Público* nº 37, 2004, págs. 105-116; PRIETO JANO, M. J.: «Los indicadores de gestión como instrumento de medición de las actuaciones del sector público», en *Presupuesto y Gasto Público* nº 26, 2001, págs. 87-107. Se trataría de variables que representan el proceso productivo público y sus efectos, equiparándose la información que proporcionan al significado de la magnitud beneficio en el sector privado (cfr. GARCÍA SÁNCHEZ, M. I.: «La nueva gestión pública: evolución y tendencias», en *Presupuesto y Gasto Público* nº 47, 2007, pág. 52).

<sup>89</sup> Aunque se ha querido distinguir entre «modernización administrativa» y «reforma administrativa» (ver, por ejemplo, LÖFFLER, E.: *La modernización del sector público desde una perspectiva comparativa: Conceptos y métodos para evaluar y premiar la calidad en el sector público en los países de la O.C.D.E.* Madrid, INAP, 1996, págs. 16-18), algún autor, como NIETO, A.: «La reforma de la Administración Pública», en *Revista Vasca de Administración Pública* nº 34 (II), 1992, pág. 145, considera que esta distinción es convencional, ya que en el fondo se trata de una misma cosa.

posibles modificaciones de este texto legal, sí cabe aludir a algunas medidas, como serían la atribución al Tribunal de Cuentas de la función consultiva o la revisión en profundidad del procedimiento de fiscalización, por cuanto los defectos de su actual regulación legal solo pueden ser paliados, pero no resueltos, a través de normas internas sobre la materia. La reforma legislativa es, si cabe, aún más necesaria en relación con la función de enjuiciamiento, respecto de la que puede plantearse la exigencia de introducir cambios atinentes a los distintos elementos, de carácter subjetivo, objetivo y formal, de los procesos jurisdiccionales de naturaleza contable. Estos cambios se adivinan especialmente necesarios en el aspecto formal e incluyen también las actuaciones previas, siendo recomendable, en cualquier caso, la articulación de una vía procesal única por la que dilucidar las pretensiones de responsabilidad contable<sup>90</sup>. A ello, podrían añadirse teóricamente las consecuencias que se producirían sobre la organización y el funcionamiento del Tribunal de Cuentas en el caso hipotético de que prosperase la propuesta, realizada por la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas, de suprimir los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas<sup>91</sup>.

Hace cerca de sesenta años el entonces Tribunal de Cuentas del Reino quedó prácticamente al margen de una reforma administrativa de un importante calado y de unas dilatadas consecuencias temporales. El actual Tribunal de Cuentas corre ahora el riesgo de perder el tren de la reforma que impone el actual contexto económico y de extraviarse, consecuentemente, en las encrucijadas de una crisis que, a mi parecer, desborda los límites de los principios de economía, eficacia y eficiencia, para afectar al principio de legalidad<sup>92</sup>,

---

<sup>90</sup> Ver, en tal sentido, CUBILLO RODRÍGUEZ, C.: «La reforma de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas», en MONTROYA MELGAR, A. (coord.), con la colaboración de BERROCAL LANZAROT, A. I.: *Cuestiones actuales de la Jurisdicción en España*, tomo II. Madrid, Dykinson, 2010, pág. 1186. En este trabajo, Cubillo aporta, además, una extensa relación de posible aspectos de los juicios de responsabilidad contable que sería conveniente modificar.

<sup>91</sup> Para ello, en el documento elaborado por esta Comisión se propone recuperar las Secciones Territoriales, que se contemplaban en el artículo 14 de la Ley 12/1983, de 14 de octubre, del proceso autonómico, precepto que, sin que tales Secciones llegaran a ser realidad, fue derogado por la disposición final primera, apartado 2, de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (ver *Reforma de las Administraciones Públicas*, cit., pág. 100).

<sup>92</sup> Ver RODRÍGUEZ-ARANA MUÑOZ, J.: «Reflexiones sobre la reforma y modernización de la Administración Pública», en *Actualidad Administrativa* nº 1, 1995, pág. 7.

e, incluso, a una cuestión tan basilar como es el respeto a la ley<sup>93</sup> y al Derecho<sup>94</sup>.

---

<sup>93</sup> Siendo aún más grave la pérdida de respeto a la ley, con la consecuente pérdida de confianza en el Derecho, cuando tal falta de respeto proviene de su autor (ver CHINCHILLA MARÍN, C.: *ob. cit.*, pág. 57). Paradigma de ello puede ser la Ley Foral 9/2008, de 30 de mayo, del derecho a la vivienda de Navarra, cuya parte dispositiva merece ser reproducida literalmente en su breve totalidad: «Artículo primero: La presente Ley Foral tiene por objeto contribuir a garantizar, mediante la introducción de nuevas medidas en la Ley Foral 8/2004, de 24 de junio, de Protección Pública a la Vivienda en Navarra, el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada a tenor de lo establecido en la Constitución Española en su artículo 47; Disposición adicional única: El Gobierno de Navarra, durante el presente período de sesiones, presentará en el Parlamento de Navarra un proyecto de Ley Foral de modificación de la Ley 8/2004, de 24 de junio, de protección Pública a la Vivienda en Navarra, que recoja cuantas medidas se estimen oportunas para mejor garantía de este derecho y que incluirá la revisión y mejora del tratamiento legal de la cuenta ahorro vivienda. Una vez aprobada, pasará a denominarse Ley Foral del Derecho a la Vivienda en Navarra; Disposición final: La presente Ley Foral entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra».

<sup>94</sup> Comenzando por las fuentes del Derecho escrito, en cuya producción existen no ya malas, sino pésimas prácticas. Un ejemplo paradigmático es la disposición adicional trigésima primera de la Ley 40/2007, de 4 de diciembre, de medidas en materia de Seguridad Social, que compele a las Administraciones Públicas a desarrollar reglamentariamente la obligación de incorporar, en los accesos a aparcamientos y garajes, dispositivos que alerten al conductor de la presencia de peatones en las proximidades de la entrada y de la salida a la vía pública. Respecto de la inclusión de tal precepto en una norma sobre Seguridad Social no se me ocurre otra explicación –indudablemente peregrina– de que se trata de dispositivos relacionados con la seguridad (vial, claro está).



# La respuesta de la Unión Europea a la crisis económica y el papel de las Instituciones de control externo

---

**Baudilio Tomé Muguruza**

Miembro del Tribunal de Cuentas Europeo<sup>1</sup>

## 1. INTRODUCCIÓN

Como respuesta a la actual crisis económica y financiera, la Unión Europea ha tenido en los últimos años que emprender reformas en los ámbitos financiero, presupuestario y económico. Estas innovaciones, que se encuentran hoy en distintas fases de diseño, aprobación y ejecución, afectan tanto a las instituciones de la Unión como a las de los propios Estados miembros. Se trata de una serie de reformas que no estaban previstas en la arquitectura institucional inicial del euro o del pacto de estabilidad y que, sin embargo, hoy se estiman imprescindibles para restablecer la estabilidad financiera y presupuestaria y hacer posible el crecimiento futuro. Ejemplos que ilustren el alcance y trascendencia de las medidas puestas en marcha pueden ser la reforma que en España constitucionalizó la regla del equilibrio presupuestario o la articulación a nivel europeo de nuevos fondos para suplir las dificultades financieras de distintos estados la Unión Europea.

---

<sup>1</sup> Baudilio Tomé Muguruza es inspector de finanzas e interventor del Estado, en situación de servicios especiales, y actualmente desempeña el cargo de Miembro español del Tribunal de Cuentas Europeo.

En este marco de la crisis, son también muchos los interrogantes y los retos que vienen siendo objeto de debate en el ámbito del control financiero. La crisis económica, como ha señalado el Tribunal de Cuentas Europeo en mayo de 2011<sup>2</sup>, «*ha planteado nuevos problemas de auditoría pública en la Unión Europea*». Como puso de relieve Juan Manuel Fabra Vallés<sup>3</sup>, quién fue Presidente del Tribunal de Cuentas Europeo, «nadie duda hoy en día que el control del gasto público forma parte del entramado institucional de toda democracia». Por tanto, en estos momentos en los que toda acción o política pública se encuentra tan necesitada de elementos legitimadores, los órganos de control interno y externo constituyen, mediante el ejercicio de una fiscalización eficaz, uno de estos elementos de legitimación.

Tanto la crisis económica y financiera, como las reformas que ha sido necesario acometer como respuesta a la misma, exigen que nos planteemos cuál es el mejor modo de desarrollar el ejercicio de las funciones de control financiero en relación con ellas. La propia naturaleza de las medidas adoptadas, los riesgos inherentes a las mismas y el volumen de los fondos utilizados exigen, desde el punto de vista del control, articular respuestas que afectarán tanto al Tribunal de Cuentas Europeo como a los órganos superiores de control de los Estados miembros. La aplicación de los principios de transparencia, responsabilidad y auditoría pública que inspiran nuestro trabajo de control tiene que quedar garantizada y extenderse a toda la gestión que se realice con dinero público, y a toda toma de decisión que entrañe un riesgo financiero para las arcas públicas. Los órganos de control, y muy especialmente los de control externo, deben ser garantes ante la ciudadanía del buen empleo de los fondos y de la confianza que ésta ha depositado en los gestores públicos.

## **2. RESPUESTAS DE LA UNIÓN EUROPEA A LA CRISIS Y LA EXPERIENCIA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO**

Desde que en 2008 se hizo patente la gravedad de la crisis, la Unión Europea ha respondido adoptando medidas encaminadas a

---

<sup>2</sup> Documento de Posición «Consecuencias de la actual crisis económica y financiera en la rendición de cuentas y la fiscalización del sector público de la UE y la función del TCE», de 19 de mayo de 2011.

<sup>3</sup> FABRA VALLÉS, Juan Manuel: «El Tribunal de Cuentas Europeo y el Tribunal de Cuentas de España», en *Revista Española de Control Externo*, Madrid, 2002 págs. 11 y ss.

restaurar la disciplina y la sostenibilidad presupuestaria, a sanear y fortalecer el sector financiero, a implantar una auténtica unión bancaria, a lograr una mayor armonización fiscal y a mejorar la gobernanza económica e impulsar el crecimiento. Con este proceso de reformas, todavía abierto, que implicará la toma de nuevas decisiones en los próximos años, se persigue alcanzar a medio y largo plazo una arquitectura de la Unión Económica y Monetaria más sólida que, como señala el Presidente del Consejo Europeo Herman Van Rompuy, «deberá sustentarse en una legitimidad democrática y una responsabilidad reforzadas»<sup>4</sup>.

A continuación, se describen algunas de las principales medidas adoptadas hasta la fecha y sus implicaciones para el control financiero, destacando el papel del Tribunal de Cuentas Europeo.

## 2.1. Mecanismos de ayuda a los Estados

En los últimos años, se han puesto en marcha distintos programas, instrumentos y mecanismos de ayuda financiera a los Estados de la Unión Europea, con el fin, también, de reforzar la estabilidad de la economía europea en su conjunto. Estos programas revisten formas jurídicas variadas, bien sometidas a Derecho de la Unión bien a derecho privado de algún Estado miembro.

### 2.1.1. El Mecanismo Comunitario de Ayuda Financiera a Medio Plazo

De los mecanismos puestos en marcha para ayudar a aquellos Estados miembros con problemas de liquidez y dificultades para acceder a los mercados, el más antiguo de los que siguen vigentes es el creado en el año 2002 bajo el nombre de Mecanismo Comunitario de Ayuda Financiera a Medio Plazo<sup>5</sup>. Consiste en la concesión de empréstitos para el equilibrio de las balanzas de pago de los Estados de la Unión que se encuentran fuera de la denominada zona euro<sup>6</sup>. Este instrumento sustituye a uno anterior, creado en 1988<sup>7</sup>,

---

<sup>4</sup> «Hacia una auténtica Unión Económica y Monetaria. Informe del Presidente del Consejo Europeo Herman Van Rompuy», Bruselas, junio de 2012.

<sup>5</sup> Regulado por el Reglamento (CE) n<sup>o</sup> 332/2002 del Consejo, de 18 de febrero de 2002, por el que se establece un mecanismo de ayuda financiera a medio plazo a las balanzas de pagos de los Estados miembros.

<sup>6</sup> Es decir, aquellos que no se han adherido todavía al grupo de diecisiete estados que suscribieron la Unión Económica y Monetaria.

<sup>7</sup> El Reglamento (CEE) n<sup>o</sup> 1969/88, de 24 de junio de 1988, del Consejo estableció un mecanismo único de ayuda financiera a medio plazo a las balanzas de

y permite que la Unión Europea pueda hacer uso de su solvencia financiera internacional y ponerla al servicio de aquellos Estados que tengan dificultades para poder financiarse. En este sentido, el crédito de la Unión en los mercados financieros es un aval de seguridad, quedando avalados por su presupuesto los fondos que, a través de la Comisión Europea, el mecanismo toma prestados de los mercados o de las entidades financieras. Es este hecho, el que el dinero que toma prestado la Unión para transferirlo a los Estados con necesidades se encuentre garantizado por el presupuesto, lo que faculta al Tribunal de Cuentas Europeo para fiscalizarlo.

El procedimiento para activar y poner en marcha el mecanismo es el siguiente: aquél Estado miembro que, no formando parte de la zona euro, tenga dificultades graves o vea amenazada su balanza de pagos, solicita expresamente el acogerse a él. Debe igualmente presentar un programa de actuación y una memoria con las medidas que prevé acometer para mejorar su situación. Cursada la solicitud de ayuda, el Consejo, previa recomendación de la Comisión y previa consulta igualmente al Comité Económico y Financiero del Consejo, decide por mayoría cualificada si aprueba, o no, la activación del sistema de asistencia mutua<sup>8</sup>. Una vez aprobada la concesión de la ayuda –que adquiere la forma jurídica de una Decisión<sup>9</sup>–, se elaboran por parte de la Comisión un memorando de entendimiento, en el que se refleja la condicionalidad a cambio de la cual se concede la ayuda –fundamentalmente reformas y pasos que el Estado miembro debe de acometer para que, a criterio de la Unión, se ponga solución a los problemas que causaron la necesidad de acudir al

---

pago de los Estados miembros que «*experimentasen dificultades o amenazas graves de dificultades en la balanza de pagos corrientes o en la de movimientos de capitales*». Para ello, la Comisión estaba autorizada y facultada «*para contraer, en nombre de la Comunidad Económica Europea, en aplicación de una decisión adoptada por el Consejo con arreglo al artículo 3 y previa consulta al Comité Monetario, empréstitos en los mercados de capitales o ante instituciones financieras*» [Artículo 1]. Dicho mecanismo se apoyaba en los apartados 1 y 2 del Tratado de Constitución de la Unión Europea –actual artículo 143 del Tratado de Funcionamiento de la Unión–.

<sup>8</sup> «*Incumbe al Consejo decidir la concesión de un préstamo o de un instrumento de financiación apropiado, su duración media, su importe global y los importes de los sucesivos tramos. No obstante, conviene que las características de los tramos, la duración y la categoría del tipo de interés, sean fijadas de común acuerdo entre el Estado miembro beneficiario y la Comisión*». [Extracto del Reglamento nº 332/2002 del Consejo, de 18 de febrero de 2002, por el que se establece un mecanismo de ayuda financiera a medio plazo a las balanzas de pagos de los Estados miembros].

<sup>9</sup> Véanse las Decisiones del Consejo nº 2009/102 para Hungría; nº 2009/209 para Letonia; nº 2009/459 y 2011/288 para Rumanía.

Mecanismo<sup>10</sup>– y el acuerdo de préstamo, o documento en el que se reflejan todos los aspectos relacionados con las condiciones financieras del mismo –importe, tipo de interés, plazos, fases de desembolso, plazos de reintegro, etcétera–. Tanto el memorando cómo el acuerdo de préstamo deben respetar la Decisión del Consejo.

Una vez firmados dichos documentos por las partes, se pone en marcha el programa de ayuda. La Comisión asume dos obligaciones esenciales: por un lado, acudir a los mercados financieros para obtener los fondos necesarios<sup>11</sup>, para lo cual cuenta con la actuación del Banco Central Europeo<sup>12</sup>; y, por otra, proceder periódicamente a la verificación del cumplimiento de las condiciones a las que el Estado se ha obligado. Verificado el cumplimiento, la Comisión puede adaptar las condiciones incluidas en el memorando siempre que respeten el marco impuesto por el Consejo y, «en función de los resultados de esta verificación, la Comisión, previo dictamen del Comité Económico y Financiero, decidirá el desembolso sucesivo de los distintos tramos»<sup>13</sup>.

Hasta el momento, el mecanismo se ha activado para prestar asistencia a Hungría, Letonia y Rumanía<sup>14</sup>.

---

<sup>10</sup> «Cada operación de préstamo de un Estado miembro debería estar asociada a la adopción por dicho Estado de medidas de política económica que permitan restablecer o garantizar una situación sostenible de su balanza de pagos y se adecuen a la gravedad de la situación y a su evolución.» [Extracto del Reglamento n.º 332/2002 del Consejo, de 18 de febrero de 2002, por el que se establece un mecanismo de ayuda financiera a medio plazo a las balanzas de pagos de los Estados miembros] Además, como señala el apartado 2 del artículo 3 del Reglamento «el Consejo, tras examinar la situación del Estado miembro que desee recurrir a la ayuda financiera a medio plazo y el programa de reactivación económica o de acompañamiento que éste presente en apoyo de su petición, decidirá, en principio durante la misma sesión: a) la concesión de un préstamo o de un instrumento de financiación adecuado, su importe y su duración media; b) las condiciones de política económica a las que se asocia la concesión de la ayuda financiera a medio plazo con el fin de restablecer o garantizar una situación sostenible de la balanza de pagos; c) las modalidades del préstamo o del instrumento de financiación, cuyo desembolso o utilización se efectuarán en principio en tramos sucesivos, estando sujeto el desembolso de cada tramo a una verificación de los resultados obtenidos en el desarrollo del programa con respecto a los objetivos establecidos.».

<sup>11</sup> Un aspecto esencial de este Mecanismo es el hecho de que los préstamos comunitarios que se derivan de su activación deben ser financiados íntegramente en los mercados de capitales, asumiendo el Estado beneficiario todos los gastos financieros que se deriven de ello.

<sup>12</sup> Artículo 9 del Reglamento (CE) n.º 332/2002: «El Banco Central Europeo adoptará las medidas necesarias a fin de garantizar la gestión de los préstamos».

<sup>13</sup> Artículo 5 del Reglamento (CE) n.º 332/2002.

<sup>14</sup> Véanse las Decisiones del Consejo n.º 102/2009, de 4 de noviembre de 2008, para Hungría; n.º 290/2009, de 20 de enero de 2009, para Letonia; y n.º 459/2009, de 6 de mayo de 2009, y n.º 288/2011, de 12 e mayo de 2011, para Rumanía.

### 2.1.2. *La ayuda a Grecia*

A comienzos de 2010, ante la situación que atravesaba la economía griega, y ante el temor a que el país no pudiese cumplir con sus obligaciones financieras, lo que se había traducido en una imposibilidad real de acudir a los mercados a obtener financiación, el Fondo Monetario Internacional y los Estados de la zona euro pusieron a disposición del Gobierno griego una línea de crédito de emergencia que se ha formalizado a través de acuerdos de préstamo bilaterales y, en un segundo programa de ayuda, a través del Fondo Europeo de Estabilidad financiera (FEEF). Al encontrarse dicha ayuda condicionada al cumplimiento de un ambicioso programa de reformas por parte del Estado heleno, sus gobernantes acudieron a la Comisión para solicitar la creación de lo que se denominaría la *Task Force for Greece*, con el objetivo de conseguir asesoramiento suficiente para la consecución de las reformas. Este equipo de expertos, que se encuentra bajo la autoridad del presidente de la Comisión Europea, presenta informes trimestrales en los que va dando cuenta del nivel de evolución de las reformas y del nivel de cumplimiento de las condiciones establecidas en el memorando de entendimiento firmado por el Gobierno griego.

La *Task Force*, que cuenta con un equipo permanente en Atenas aunque su sede se encuentre en Bruselas, tiene como misión principal orientar al Gobierno griego en el uso de los fondos de la ayuda, lo que se ha concretado en la selección de cerca de doscientos proyectos. La asistencia técnica que lleva a cabo la *Task Force* se financia con cargo al presupuesto de la Comisión Europea, que ha dotado para ello partidas de crédito con un importe cercano a los cuatro millones de euros.

El control de la forma y la eficacia con la que la Comisión viene desempeñando sus competencias en todo el proceso de asistencia a Grecia entra dentro de las funciones del Tribunal de Cuentas Europeo, que puede realizar auditorías de dicha gestión.

### 2.1.3. *El Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera (MEEF)*

En 2010, después del primer paquete de ayuda urgente a Grecia, la Unión Europea creó otros dos instrumentos temporales para ayudar a los Estados miembros con problemas: el Mecanismo Eu-

ropeo de Estabilización Financiera (MEEF)<sup>15</sup> y el Fondo Europeo de Estabilidad Financiera (FEEF).

El MEEF permite a los Estados miembros de la Unión recibir, previa solicitud, una asistencia financiera en forma de préstamos o de apertura de líneas de crédito. Su funcionamiento es muy similar al del Mecanismo Comunitario de Ayuda Financiera a Medio Plazo y, al igual que con él, los fondos que la Comisión capta en los mercados financieros cuentan con el aval o garantía del presupuesto general de la Unión Europea. Al tratarse por tanto de un instrumento que se nutre en los mercados financieros, con la garantía implícita del presupuesto de la Unión, el Tribunal de Cuentas Europeo tiene también competencia para realizar los controles que considere oportunos.

Todo el procedimiento de solicitud, evaluación, concesión y reembolso es análogo al del mecanismo a medio plazo al que nos hemos referido anteriormente, y con el que es compatible. Rigen igualmente en el MEEF los principios de condicionalidad, verificación periódica y reevaluación por parte de la Comisión Europea.

La Comisión cuenta igualmente con la colaboración del Banco Central Europeo, tanto para la obtención y formalización de los empréstitos en el mercado o con las entidades financieras interesadas, cómo en el proceso de verificación y reevaluación de la condicionalidad.

Hasta el momento, han acudido al MEEF Irlanda y Portugal<sup>16</sup>.

#### *2.1.4. El Fondo Europeo de Estabilidad Financiera*

El Fondo Europeo de Estabilidad Financiera (FEEF) fue creado igualmente en 2010, y a diferencia del MEEF, es una entidad privada con sede en Luxemburgo resultado de un acuerdo marco firmado por los países de la zona euro, y propiedad de estos diecisiete países. Tiene naturaleza jurídica privada, se financia con las aportaciones de los Estados a los que pertenece, y está sometido al derecho privado luxemburgués y a su jurisdicción. El Fondo está por lo tanto fuera de la esfera del presupuesto de la Unión Europea, que

---

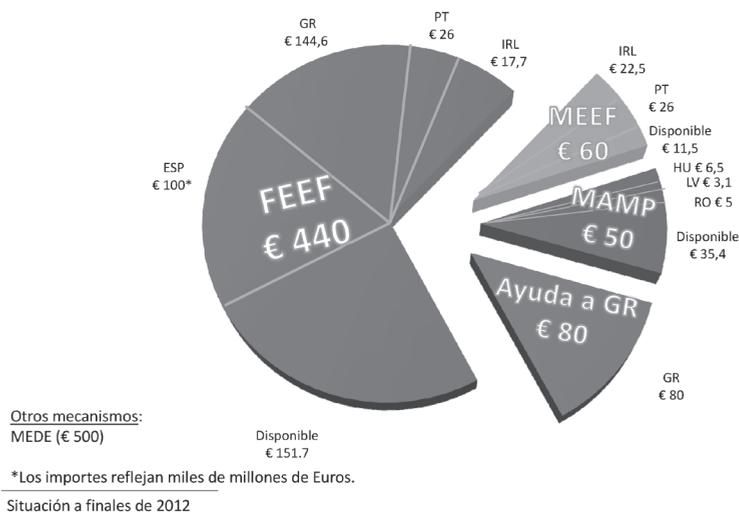
<sup>15</sup> Creado por el Reglamento (UE) n<sup>o</sup> 407/2010 del Consejo, de 11 de mayo de 2010, por el que se establece un Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera.

<sup>16</sup> Véanse las Decisiones del Consejo n<sup>o</sup> 77/2011, de 7 de diciembre de 2010, para Irlanda; y n<sup>o</sup> 344/2011, de 30 de mayo de 2011, para Portugal.

ni siquiera actúa como garante o aval, y, por ello, al margen de las competencias del Tribunal de Cuentas Europeo en su labor fiscalizadora. Si bien queda sometido a la auditoria de auditores privados externos e independientes puede, de forma indirecta, estarlo también por los tribunales u órganos de control externo de los diferentes Estados respecto de las aportaciones que a cada uno le corresponde realizar. Además, el Tribunal de Cuentas Europeo puede igualmente auditar todas las actividades y tareas que realice la Comisión Europea en relación con el Fondo.

La idea que subyacía al FEEF era la creación de un fondo suficiente –se fijó su cuantía en 440.000 millones de euros– para que los Estados miembros de la Eurozona que lo necesitasen pudiesen acudir a él para obtener préstamos que se encuentran sometidos, al igual que en los demás mecanismos vistos, al criterio de la condicionalidad. En su momento lo hicieron Irlanda, Portugal, Grecia y, para poder inyectar fondos a sus entidades financieras, España, si bien este último programa de ayuda ha sido transferido con posterioridad al MEDE.

### ASISTENCIA FINANCIERA DE LA UNIÓN EUROPEA



Fuente: Elaboración propia.

#### 2.1.5. El Mecanismo Europeo de Estabilidad

En el Consejo Europeo de 17 de diciembre de 2010 se aprobó poner en marcha un importante instrumento que contribuyera a fortalecer la Unión Económica y Monetaria. El Mecanismo Eu-

ropeo de Estabilidad (MEDE) ha nacido con, por una parte, vocación de continuidad, es decir, de convertirse en un instrumento permanente, y, por otra, para sustituir a los dos mecanismos temporales que se habían creado con anterioridad, el Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera (MEEF) y el Fondo Europeo de Estabilidad Financiera (FEEF).

El MEDE se ha configurado en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 136 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que para posibilitar su adopción tuvo que ser reformado<sup>17</sup>, y se ha articulado como un Tratado internacional –firmado en julio de 2011 y, posteriormente, en una revisión que incluía modificaciones el 2 de febrero de 2012–<sup>18</sup>. El MEDE ha sido ratificado por los Estados de la zona euro y es una institución financiera internacional con sede en Luxemburgo, con un capital inicial suscrito de setecientos mil millones de euros y con una capacidad de préstamo de quinientos mil millones de euros. Su fuente de financiación son las aportaciones de los países miembros y no el presupuesto general de la Unión Europea. Cada Estado firmante ha suscrito un número de acciones con un valor nominal de cien mil euros cada una<sup>19</sup>.

Su función es la de prestar asistencia financiera a aquellos países de la zona euro que lo requieran con miras a salvaguardar la estabilidad financiera de la zona en su conjunto, bien porque dichos Estados no tengan acceso por su situación a la financiación en el mercado, bien porque no exista seguridad de que dicho acceso a los mercados se hará con normalidad. Para ello, el MEDE *«estará facultado para obtener fondos a través de la emisión de instrumentos financieros*

---

<sup>17</sup> El 25 de marzo de 2011 el Consejo Europeo adoptó la Decisión 2011/199/UE por la que se añadía el siguiente apartado al artículo 136 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: *«Los Estados miembros cuya moneda es el euro podrán establecer un mecanismo de estabilidad que se activará cuando sea indispensable para salvaguardar la estabilidad de la zona del euro en su conjunto. La concesión de toda ayuda financiera necesaria con arreglo al mecanismo se supeditará a condiciones estrictas.»*

<sup>18</sup> Tratado Constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) entre el Reino de Bélgica, la República Federal de Alemania, la República de Estonia, Irlanda, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, la República Italiana, la República de Chipre, el Gran Ducado de Luxemburgo, Malta, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República Portuguesa, la República de Eslovenia, la República Eslovaca y la República de Finlandia, hecho en Bruselas el 2 de febrero de 2012.

<sup>19</sup> Ver artículos 8 y 11 del Tratado MEDE. A España le han correspondido 833.259 acciones por un importe de 83.325.900.000 €.

*o mediante la celebración de acuerdos o convenios de índole financiera o de otro tipo con sus propios miembros, entidades financieras u otros terceros»<sup>20</sup>.*

Al igual que en el caso de otros instrumento vistos hasta ahora, el apoyo del MEDE se asienta sobre la base de una estricta condicionalidad que, según el artículo 12.1 del Tratado *«podrá adoptar diversas formas, desde un programa de ajuste macroeconómico hasta una obligación de cumplimiento continuo de las condiciones de elegibilidad preestablecidas»*.

El procedimiento para la puesta en marcha del sistema de asistencia se inicia mediante una solicitud por parte del Estado que lo necesita al presidente del Consejo de Gobernadores del MEDE – integrado por representantes de los Estados firmantes, del Banco Central Europeo y de la Comisión Europea–, en la que señalen el tipo de ayuda necesitada y el tipo de instrumento financiero a través del que consideren deba sustanciarse.

A la vista de la solicitud, el Consejo de Gobernadores pide a la Comisión Europea que evalúe, en coordinación con el Banco Central Europeo y conjuntamente con el Fondo Monetario Internacional<sup>21</sup>, los riesgos para la estabilidad financiera de la zona euro y para la sostenibilidad de la deuda pública, así como las necesidades reales y demás circunstancias que influyen en la petición. Una vez realizada la evaluación, el Consejo de Gobernadores decide si se aprueba, o no, un instrumento de asistencia financiera para el solicitante. Si se aprobase la ayuda, se elaborará por la Comisión Europea un memorando de entendimiento «en el que se defina con precisión la condicionalidad asociada al instrumento de asistencia financiera», y que firmará la propia Comisión por delegación del MEDE. Igualmente, el Director Ejecutivo del MEDE preparará una propuesta de acuerdo de préstamo para su aprobación por el Consejo de Gobernadores, en la que se detallarán los aspectos financieros inherentes a la ayuda y las condiciones de reembolso por parte del país beneficiario.

La vigilancia de la condicionalidad asociada al instrumento de asistencia financiera la llevará a cabo la Comisión Europea en coordinación con el Banco Central Europeo y, en su caso, con el Fondo Monetario Internacional.

---

<sup>20</sup> Artículo 3 del Tratado MEDE.

<sup>21</sup> Artículo 13 del Tratado MEDE.

En el caso del MEDE, y dado que cómo ya se ha señalado anteriormente estamos ante una institución financiera internacional, en la que no hay participación directa de la Unión Europea a través de su presupuesto, el Tribunal de Cuentas Europeo no tiene funciones de fiscalización directa conforme a su mandato. Sin embargo, ha asumido, junto a las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Estados de la Zona Euro, un rol activo al designar un miembro en el Comité de Auditores del MEDE.

El MEDE cuenta para el control de su gestión<sup>22</sup> con un servicio de auditoría interna. Igualmente, la auditoría de sus cuentas se realiza por auditores externos independientes y se ha creado un Comité de Auditores integrado por cinco miembros, dos nombrados por el Consejo de Gobernadores, dos miembros de los órganos supremos de auditoría de los miembros del MEDE, sometidos a rotación entre sí, y un miembro propuesto por el Tribunal de Cuentas Europeo<sup>23</sup>. Ejercen sus funciones con independencia y elaborarán un Informe anual que remitirán al Consejo de Gobernadores que, a su vez, deberá «ponerlo a disposición» de los Parlamentos nacionales, de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los Estados de la Zona Euro y del Tribunal de Cuentas Europeo.

## **2.2. Un nuevo marco de supervisión financiera en la Unión Europea**

### *2.2.1. La Junta Europea de Riesgo Sistémico y las Autoridades Europeas de Supervisión*

En febrero de 2009, el denominado Grupo Larosiére<sup>24</sup> presentó el documento que sirvió de base para lo que han sido las propues-

---

<sup>22</sup> Artículos 28 y siguientes del Tratado.

<sup>23</sup> Para que se tuviese en cuenta a las Entidades Fiscalizadoras Superiores de los estados miembros del Euro y al Tribunal de Cuentas Europeo en la configuración de la arquitectura de control con la que se dotase el MEDE el Comité de Contacto reunido en Luxemburgo en octubre 2011 adoptó una Resolución en la que, defendiendo los principios de transparencia, responsabilidad y auditoría pública, se puso de manifiesto la importancia de contar con estas Instituciones en todo lo que afecte al control y la fiscalización en el seno de la Unión Europea.

<sup>24</sup> «En noviembre de 2008 la Comisión encargó a un grupo de expertos de alto nivel presidido por Jacques de Larosiére la elaboración de una serie de recomendaciones sobre cómo reforzar las medidas de supervisión con vistas a mejorar la protección del ciudadano y a restaurar la confianza en el sistema financiero. En su informe final presentado el 25 de febrero de 2009 («el Informe de Larosiére») el grupo de expertos de alto nivel recomendó que se reforzara el marco de supervisión, a fin de reducir el riesgo y la gravedad de futuras crisis financieras. El grupo recomendaba reformas en la estructura de la supervisión del sector fi-

tas posteriores realizadas por la Comisión Europea<sup>25</sup> en materia de supervisión del sistema financiero.

Como señala el propio texto del Reglamento 1094/2010, por el que se crea la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación, *«la crisis financiera de 2007 y 2008 puso de relieve graves deficiencias en la supervisión financiera, tanto en casos particulares como en relación con el sistema financiero en su conjunto»*. Los modelos de supervisión nacionales no estuvieron *«a la altura de la globalización en el ámbito financiero y de la situación real de integración e interconexión que caracteriza a los mercados financieros europeos, en que muchas entidades financieras operan a escala transfronteriza. La crisis puso al descubierto carencias en la cooperación, la coordinación, la coherencia en la aplicación del Derecho de la Unión y la confianza entre supervisores nacionales»*. La Unión Europea optó claramente por la reforma de todo el sistema de supervisión existente, en un intento de paliar los problemas que se detectaron en el sistema de supervisión y regulación, y que la propia normativa de la Unión enumera como los siguientes:

a) El sistema de «Comités europeos de supervisores» ya no era suficiente para garantizar una buena actuación de los supervisores nacionales;

b) La cooperación y el intercambio de información entre los supervisores nacionales era insuficiente;

c) La inexistencia de soluciones específicas para problemas que afectaban a la Unión en su conjunto obligaba a acudir a soluciones del ámbito nacional que, en muchos casos, se mostraban insuficientes;

---

*nanciero de la Unión. El grupo también llegó a la conclusión de que debía crearse un Sistema Europeo de Supervisores Financieros, integrado por tres Autoridades Europeas de Supervisión: una en el sector bancario, otra en el sector de los valores y la tercera en el sector de los seguros y las pensiones de jubilación, y recomendó la creación de un Consejo Europeo de Riesgo Sistémico. El informe presentaba las reformas consideradas necesarias por los expertos, sobre las que convenía empezar a trabajar de manera inmediata.»* [Extracto del Reglamento (UE) 1094/2010, del Parlamento y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión (Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación)]

<sup>25</sup> *«En su Comunicación de 4 de marzo de 2009 «Gestionar la recuperación europea», la Comisión acogía con interés y respaldaba en general las recomendaciones del Informe De Larosière. En su reunión de los días 19 y 20 de marzo de 2009, el Consejo Europeo coincidió en la necesidad de mejorar la regulación y la supervisión de las entidades financieras en la Unión y de tomar el informe De Larosière como punto de partida de las actuaciones»* [Extracto del Reglamento (UE) n.º 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010].

d) La existencia de procesos confusos, verdadero «mosaico de requisitos de regulación y supervisión» que dificultaban una buena actuación conjunta de las autoridades nacionales;

e) Las importantes divergencias de interpretación de las mismas normas entre un Estado miembro y otro.

El nuevo Sistema de Supervisores Financieros se ha asentado sobre tres pilares fundamentales:

Primero.—La Junta Europea de Riesgo Sistémico<sup>26</sup>, para supervisión macroprudencial;

Segundo.—Tres Autoridades de supervisión<sup>27</sup> encargadas de la supervisión microprudencial: la Autoridad Bancaria Europea (ABE), la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación (AESPJ) y la Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM), que han sustituido respectivamente al Comité de supervisores bancarios europeos, al Comité europeo de supervisores de seguros y de pensiones de jubilación, y al Comité de responsables europeos de reglamentación de valores.

Tercero.—Las autoridades competentes o de supervisión de los Estados miembros.

El Sistema se articula como una «red integrada de autoridades de supervisión nacionales y de la Unión, dejando la supervisión corriente al nivel nacional», y su finalidad es la de alcanzar una aplicación armonizada y coherente de la normativa aplicable a las entidades financieras y a los mercados financieros en toda la Unión.

---

<sup>26</sup> Reglamento (UE) n.º 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, relativo a la supervisión macroprudencial del sistema financiero en la Unión Europea y por el que se crea una Junta Europea de Riesgo Sistémico.

<sup>27</sup> Ver el Reglamento (UE) 1093/2010, del Parlamento y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión (Autoridad Bancaria Europea); el Reglamento (UE) 1094/2010, del Parlamento y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión (Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación); y el Reglamento (UE) 1095/2010, del Parlamento y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión (Autoridad Europea de Valores y Mercados).

Se crea además, complementariamente, un Comité Mixto de las Autoridades Europeas de Supervisión<sup>28</sup>, encargado de coordinar todas aquellas actividades que ejecuten las tres Autoridades y que tengan carácter intersectorial, es decir, que afecten o sean responsabilidad conjunta de varias de ellas.

El Tribunal de Cuentas Europeo es competente para auditar anualmente a estas nuevas autoridades de supervisión pudiendo, además, realizar auditorías de su gestión con la finalidad de conocer la eficiencia y la eficacia con la que están llevando a cabo su misión. Actualmente se está trabajando en una auditoría de este tipo en la Autoridad Bancaria Europea (ABE).

#### 2.2.1.1. La Junta Europea de Riesgo Sistémico

Ante la «*atención excesivamente limitada a la supervisión macroprudencial y a las interconexiones entre el sistema financiero y la evolución del entorno macroeconómico*» que se venía prestando hasta el momento en la Unión Europea, la Junta Europea de Riesgo Sistémico, con sede en Fráncfort<sup>29</sup>, nace como un nuevo órgano independiente de la Unión Europea, sin personalidad jurídica propia, que tiene como finalidad controlar y evaluar, de manera independiente, el riesgo sistémico<sup>30</sup> en períodos de normalidad y mejorar, en caso de crisis, la resistencia del sistema financiero.

La Junta debe contribuir a una adecuada detección de los riesgos macroprudenciales que amenacen al sistema<sup>31</sup>, proporcionando estabilidad financiera y mitigando los impactos negativos que pudieran producirse sobre el mercado interior y la economía real. Como instrumentos para ello, la Junta tiene la capacidad de emitir, seguir y hacer cumplir los avisos y las recomendaciones, de carác-

---

<sup>28</sup> Ejerce las funciones especificadas en los artículos 54 a 57 de los Reglamentos (UE) n<sup>o</sup> 1093/2010, n<sup>o</sup> 1094/2010 y n<sup>o</sup> 1095/2010.

<sup>29</sup> Artículo 1 del Reglamento (UE) n<sup>o</sup> 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010.

<sup>30</sup> Una caracterización del riesgo sistémico la encontramos en artículo 2 apartado c) del Reglamento (UE) n<sup>o</sup> 1092/2010 como «*un riesgo de perturbación del sistema financiero, que puede tener repercusiones negativas graves sobre el mercado interior y la economía real. Todos los tipos de intermediarios, mercados e infraestructuras financieros pueden ser sistémicamente importantes en cierto grado*».

<sup>31</sup> Artículo 3 del Reglamento (UE) n<sup>o</sup> 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010.

ter general o específico<sup>32</sup>, que realice, así como de velar por una mayor coherencia entre la supervisión macro y microprudencial<sup>33</sup>. El ámbito de competencia de la Junta es muy amplio, y se extiende a todos los sectores financieros y a los sistemas de garantía.

Importante es añadir en relación con las facultades que competen a esta Junta la de que tiene igualmente el deber de interrelacionarse y coordinarse en la esfera internacional con las organizaciones financieras internacionales, y en particular con el Fondo Monetario Internacional y con las autoridades de terceros países<sup>34</sup>.

La Junta Europea de Riesgo Sistémico cuenta, para su correcto funcionamiento, con una serie de órganos internos<sup>35</sup> entre los que destaca, por su función relevante en la toma de decisiones y por el perfil de sus integrantes, la Junta General. En ella, además del presidente y del vicepresidente del Banco Central Europeo, son, entre otros, miembros con derecho a voto los gobernadores de los bancos centrales nacionales, un miembro de la Comisión, los presidentes de las tres Autoridades Europeas de Supervisión y, sin derecho a voto, un representante de alto nivel por cada autoridad nacional de supervisión competente de los Estados miembros y el presidente del Comité Económico y Financiero<sup>36</sup>.

La Junta Europea de Riesgo Sistémico, que se reúne cuatro veces al año, debe rendir cuentas tanto al Parlamento Europeo como al Consejo al menos una vez al año, mediante la emisión de un informe destinado a ambas Instituciones y mediante la comparecencia de su presidente en una audiencia anual ante el Parlamento. En todo caso, la Junta deberá informar y comparecer siempre que se

---

<sup>32</sup> Los avisos y recomendaciones para la adopción de medidas correctoras pueden ir dirigidas a la Unión Europea en su conjunto, a uno o varios Estados miembros, a una o varias de las Autoridades Europeas de Supervisión y a una o varias de las autoridades nacionales de supervisión.

<sup>33</sup> «El Informe De Larosière indica también que la supervisión macroprudencial no es significativa a menos que de alguna manera pueda incidir en la supervisión de micronivel, mientras que la supervisión microprudencial no puede efectivamente garantizar la estabilidad financiera de manera adecuada si no se tiene en cuenta la evolución a nivel macroeconómico» [Extracto del Reglamento (UE) nº 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010].

<sup>34</sup> Artículo 3.2 apartado i) del Reglamento (UE) nº 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010.

<sup>35</sup> Presidencia; Secretaría; Junta General; Comité Director; Comité Científico Consultivo; y un Comité Técnico Consultivo.

<sup>36</sup> Artículos 4 y siguientes del Reglamento (UE) nº 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010.

detecten perturbaciones financieras generalizadas que pongan en riesgo el sistema. Además, dos veces al año como mínimo, pero con mayor frecuencia si se considera procedente, el presidente «mantendrá conversaciones confidenciales a puerta cerrada con el Presidente y los Vicepresidentes de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del Parlamento Europeo sobre las actividades que esté llevando a cabo la Junta»<sup>37</sup>.

#### 2.2.1.2. Las Autoridades de Supervisión

Por su parte, las tres Autoridades de supervisión microprudencial –la Autoridad Bancaria Europea (ABE), la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación (AESPJ) y la Autoridad Europea de Valores y Mercados (AEVM)– tienen una serie de notas características comunes a todas ellas:

a) Tienen personalidad jurídica propia y funciones operativas desde el 1 de enero de 2011<sup>38</sup>.

b) Gozan de autonomía administrativa y financiera, en aras a alcanzar una mayor independencia.

...

Reemplazan y asumen las funciones del antiguo sistema de Comités de supervisión europeos.

Desempeñarán un papel activo en la instauración de una «cultura de supervisión común»<sup>39</sup>, promoviendo la coherencia de las prácticas en materia de supervisión, y velando por que existan procedimientos uniformes y enfoques afines en toda la Unión Europea.

Tienen una composición interna similar<sup>40</sup>.

Responden de su actuación ante el Parlamento Europeo y el Consejo, bien directamente cuando se trate de asuntos que les competan en exclusividad, bien a través del Comité Mixto cuando se trate de materias intersectoriales.

---

<sup>37</sup> Artículos 19 del Reglamento (UE) nº 1092/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010.

<sup>38</sup> La EBA tiene su sede en Londres, la AESJP en Fráncfort, y la AEVM en París.

<sup>39</sup> Artículo 29 de los Reglamentos.

<sup>40</sup> Un Presidente, una Junta de Supervisores, un Consejo de Administración y un Director Ejecutivo.

Sus resoluciones son recurribles e impugnables, para lo que se ha creado un órgano común a todas que se denomina Sala de Recurso. Las resoluciones de dicha Sala son a su vez recurribles ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Tienen un régimen de financiación compartida entre los Estados miembros de la Unión (60%) y el Presupuesto comunitario (40%).

i) El presupuesto global está sujeto al procedimiento de aprobación de la gestión.

j) La Oficina Europea de Lucha contra el Fraude está legitimada activamente para investigarlas, con el objetivo de prevenir y perseguir posibles casos de fraude o corrupción<sup>41</sup>.

Cada una de las tres Autoridades actúa con independencia y objetividad, sobre el ámbito del sistema financiero y de garantías que le es propio<sup>42</sup>, teniendo como misión la de velar y garantizar un adecuado marco de aplicación coherente de la normativa europea y un desarrollo de prácticas homogéneas en todos los Estados miembros. Para lograr esto, tienen capacidad para supervisar y evaluar la evolución del mercado en su ámbito de competencia y pueden promover la aprobación de de normas y prácticas reguladoras y de supervisión, elaborando proyectos de normas y normas técnicas de regulación y de ejecución y emitiendo directrices y recomendaciones. Una misión prioritaria de todos los actores del sistema es la protección de los consumidores, usuarios, beneficiarios y

---

<sup>41</sup> En esta materia, les es de aplicación el Reglamento (CE) no 1073/1999 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de mayo de 1999, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), así como les es obligatorio también adherirse al Acuerdo Interinstitucional, de 25 de mayo de 1999, entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión de las Comunidades Europeas relativo a las investigaciones internas efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).

<sup>42</sup> El artículo 1 del Reglamento (UE) no 1094/2010 señala que «la Autoridad [Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación] actuará en el ámbito de las actividades de las empresas de seguros, las empresas de reaseguros, los conglomerados financieros, los fondos de pensiones de empleo y los intermediarios de seguros, incluidos en algunos casos los asuntos relacionados con la gobernanza empresarial, la auditoría o la información financiera.» La Autoridad Bancaria Europea lo hará en el de las entidades de crédito, conglomerados financieros, empresas de inversión y entidades de pago, así como en el ámbito de los pagos con dinero electrónico, y la Autoridad Europea de Valores y Mercados en el de las sociedades que ofrecen servicios de inversión y en los de la gobernanza empresarial, auditoría de cuentas e información financiera.

titulares de pólizas de seguros, participantes en planes de pensiones, depositantes e inversores.

Tienen capacidad para, en un caso de emergencia –cuando la misma haya sido determinada por el Consejo a petición de la Autoridad de Supervisión, de la Comisión o de la Junta Europea de Supervisores–, prohibir aquellas actividades financieras que amenacen el funcionamiento correcto y la integridad de los mercados financieros o la estabilidad de la totalidad o de parte del sistema financiero de la Unión, obligando para ello si hace falta a las autoridades nacionales de supervisión a adoptar medidas específicas<sup>43</sup>. Pueden también solucionar con efecto vinculante las diferencias que surjan, en las situaciones transfronterizas, entre las diferentes autoridades de los Estados miembros.

Al Tribunal de Cuentas Europeo, como órgano de control externo de la Unión en relación con este nuevo Sistema Europeo de Supervisión Financiera, se le ha encomendado por el Tratado y por el artículo 64 de los respectivos Reglamentos de las Autoridades de supervisión la tarea de llevar a cabo una auditoría financiera de cada uno de estos organismos. El Tribunal de Cuentas Europeo puede igualmente, si lo considera oportuno, realizar auditorías de gestión para verificar el nivel de cumplimiento de sus objetivos por parte de cada Autoridad así como para verificar la eficacia, eficiencia y economía de la estructura implementada por cada una de ellas.

### 2.2.2. *El Mecanismo Único de Supervisión bancaria*

El 12 de diciembre de 2012 el Consejo dio un paso decisivo hacia la unión bancaria en el seno de la Unión Europea impulsando la creación del Mecanismo Único de Supervisión (MUS). La creación del MUS *«supone un salto cualitativo hacia un marco financiero más*

---

<sup>43</sup> *«Las medidas adoptadas por la Autoridad a este respecto deben entenderse sin perjuicio de los poderes de la Comisión con arreglo al artículo 258 TFUE de iniciar un procedimiento por infracción contra el Estado miembro cuya autoridad de supervisión no haya tomado medidas, y sin perjuicio del derecho de la Comisión en tales circunstancias de solicitar medidas provisionales con arreglo al Reglamento de procedimiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asimismo, deben entenderse sin perjuicio de cualquier responsabilidad en que pueda incurrir dicho Estado miembro con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea si sus autoridades de supervisión no adoptan las medidas exigidas por la Autoridad.»*

*integrado*»<sup>44</sup>. Las competencias de este supervisor único serán asumidas por el Banco Central Europeo<sup>45</sup>, en colaboración con las Autoridades de Supervisión Financiera nacionales.

La puesta en marcha del MUS supone que, a corto plazo, será necesario también la creación de un fondo de garantía de depósitos a nivel europeo así como de un mecanismo de reestructuración bancaria o «*mecanismo único de resolución, con los poderes necesarios para que pueda llevar a cabo, con los instrumentos adecuados, la resolución de cualquier banco establecido en los Estados miembros participantes*»<sup>46</sup>.

La misión fundamental del MUS será la de llevar a cabo una supervisión bancaria de la máxima calidad, garantizando una aplicación coherente, homogénea y eficaz de la supervisión prudencial en la Unión Europea.

El Tribunal de Cuentas Europeo tiene mandato para poder auditar la eficacia operativa de la gestión del Banco Central Europeo<sup>47</sup>, y lo tiene también por tanto para hacerlo en el ejercicio de estas nuevas funciones de supervisión.

### **2.3. El Pacto de Estabilidad y su desarrollo**

#### *2.3.1. El Six Pack y el Pacto de Estabilidad*

El Pacto de Estabilidad y Crecimiento, por el que los Estados miembros se han comprometido a mantener sus finanzas públicas saneadas, tiene su base jurídica en los artículos 121 y 126 del TFUE.

---

<sup>44</sup> Apartado 7 de las Conclusiones del Consejo Europeo de los días 13 y 14 de diciembre de 2012 (EUCO 205/12).

<sup>45</sup> Ver el Dictamen del Banco Central Europeo de 27 de noviembre de 2012 (Diario Oficial de la UE de 1 de febrero de 2013) sobre una propuesta de Reglamento del Consejo que atribuye funciones específicas al Banco Central Europeo en lo que respecta a las medidas relativas a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y una propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo que modifica el Reglamento (UE) nº 1093/2010 por el que se crea una Autoridad Europea de Supervisión.

<sup>46</sup> Apartado 11 de las Conclusiones del Consejo Europeo de los días 13 y 14 de diciembre de 2012 (EUCO 205/12).

<sup>47</sup> Artículo 287 del TFUE y artículo 27.2 del Protocolo (nº 4) sobre los Estatutos del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo.

Aunque se adoptó en 1997<sup>48</sup>, ha sido actualizado y reformado en dos ocasiones, en 2005<sup>49</sup> y, más recientemente, en 2011<sup>50</sup>. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento se ha asentado sobre cuatro principios básicos: mantenimiento de balanzas de pagos estables; saneamiento de las finanzas públicas; condiciones monetarias saneadas; y mantenimiento de precios estables. La coordinación entre todas las partes es esencial y cada Estado de la Unión está obligado a presentar anualmente un Programa de Estabilidad –para los Estados de la zona euro– o de Convergencia –para el resto– para su examen por parte del Consejo y para, en su caso, la formulación por parte de este de recomendaciones, en casos de desviaciones o incoherencias con las orientaciones generales de política económica, la correspondiente recomendación de ajuste.

En la revisión del Pacto se ha ampliado mucho el rol y la relevancia de la Comisión<sup>51</sup>. Igualmente, el Parlamento Europeo desempeña un papel muy importante en el proceso. Se pretende tam-

---

<sup>48</sup> El Pacto de Estabilidad y Crecimiento se sustanció legalmente en su origen en la siguiente normativa: Reglamento (CE) nº 1466/97, de 7 de julio, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas; Reglamento (CE) nº 1467/97, sobre el procedimiento de déficit excesivo; y Resolución del Consejo Europeo de 17 de junio de 1997 sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

<sup>49</sup> Con los Reglamentos (CE) nº 1055/2005 y (CE) nº 1056/2005, y con el Informe del Consejo «Mejorar la aplicación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento» de 20 de marzo de 2005.

<sup>50</sup> Actualmente el Pacto de Estabilidad y Crecimiento lo conforman un paquete de normas conocido como «Six Pack» y que está compuesto por el Reglamento nº 1175/2011, de 16 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1466/97, de 7 de julio, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas; el Reglamento (UE) nº 1173/2011, de 16 de noviembre de 2011, sobre la ejecución efectiva de la supervisión presupuestaria en la zona del euro; el Reglamento (UE) nº 1174/2011, de 16 de noviembre de 2011, relativo a las medidas de ejecución destinadas a corregir los desequilibrios macroeconómicos excesivos en la zona del euro; el Reglamento (UE) nº 1176/2011, de 16 de noviembre de 2011, relativo a la prevención y corrección de los desequilibrios macroeconómicos; el Reglamento (UE) nº 1177/2011, de 8 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1467/97, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo; y la Directiva 2011/85/UE del Consejo, de 8 de noviembre de 2011, sobre los requisitos aplicables a los marcos presupuestarios de los Estados miembros.

<sup>51</sup> Como ejemplos de esto véanse los artículos 1, 2 bis ter apartado 2, 6, y 11 del Reglamento (UE) nº 1175/2011, de 16 de noviembre. Además, el Párrafo 12 de los considerandos del Reglamento señala que «la Comisión debe desempeñar un papel más importante en el procedimiento de supervisión reforzada por lo que se refiere a las evaluaciones específicas de cada Estado miembro, al seguimiento, a las misiones in situ, a las recomendaciones y a las advertencias.»

bién que los Parlamentos nacionales tengan una mayor presencia y protagonismo en la elaboración de los Programas de Estabilidad o Convergencia, y en el Programa Nacional de Reforma del Semestre Europeo<sup>52</sup>.

Con la reforma del Pacto se han querido fortalecer también los mecanismos correctores y sancionadores que se incardinan en el procedimiento por déficit excesivo que pueda iniciarse contra un Estado, haciéndose más ágiles y menos discrecionales, en lo que se ha denominado un procedimiento de sanción «semiautomático».

El paquete de medidas legales adoptado para reformar y fortalecer el Pacto de Estabilidad y todo el sistema de Gobernanza económica de la Unión, el denominado «Six Pack», se completa, con normas encaminadas a fortalecer la supervisión fiscal, a establecer unos marcos nacionales de carácter fiscal y presupuestario mínimos, a crear un nuevo procedimiento de identificación y corrección de los desequilibrios macroeconómicos excesivos y a regular el régimen de sanciones.

Toda la labor de la Comisión en relación con las competencias que le han sido atribuidas con el Six Pack y con el cumplimiento del Pacto de Estabilidad es auditable por el Tribunal de Cuentas Europeo.

### 2.3.2. *El Semestre Europeo*

El llamado Semestre Europeo<sup>53</sup> es una pieza clave a la hora de reforzar la coordinación entre las políticas económicas de los Estados miembros. Se puede ver muy claramente en qué consiste, y de qué fases consta, siguiendo su calendario mes por mes:

---

<sup>52</sup> Veáanse Párrafo 11: «*El fortalecimiento de la gobernanza económica debe conllevar una participación mayor y oportuna del Parlamento Europeo y los Parlamentos nacionales.*»; y Párrafo 16 de los considerandos del Reglamento (UE) n<sup>o</sup> 1175/2011, de 16 de noviembre: «*En consonancia con las disposiciones jurídicas y políticas de cada Estado miembro, los Parlamentos nacionales deben tener una adecuada participación en el Semestre europeo y en la preparación de los programas de estabilidad, los programas de convergencia y los programas nacionales de reforma, con el fin de reforzar la transparencia y la implicación y responsabilidad por las decisiones que se adopten.*»

<sup>53</sup> Reglamento (UE) n<sup>o</sup> 1175/2011, de 16 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento (CE) n<sup>o</sup> 1466/97, de 7 de julio, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas.

– Enero de cada año: Presentación por parte de la Comisión Europea del Estudio Prospectivo Anual sobre Crecimiento (EPAC), con el que se establecen las prioridades de la Unión Europea para el año siguiente con el fin de impulsar el crecimiento y la creación de empleo. En el EPAC se realiza un análisis de la situación económica de cada Estado miembro y una serie de recomendaciones con vistas a que puedan ser puestas en marcha en un plazo de entre doce y dieciocho meses.

– Marzo: Se celebra el Consejo Europeo de primavera en el que, tomando como punto de partida la EPAC, se aprueban las prioridades u orientaciones de reformas que la Unión y los Estados miembros deben realizar. Con anterioridad a la celebración del Consejo Europeo, se ha debatido la EPAC en el Parlamento Europeo y en el Consejo de la Unión Europea.

El Consejo Europeo de marzo hace además un análisis de la situación macroeconómica general de la Unión, así como una evaluación de los avances realizados para lograr cumplir la Estrategia Europa 2020<sup>54</sup> con sus cinco objetivos clave<sup>55</sup> y sus siete «iniciativas emblemáticas»<sup>56</sup>.

– Abril: Cada Estado miembro debe presentar su respectivo plan de saneamiento de sus finanzas, denominado Programas de Estabilidad o Convergencia (PE/PC), y la relación de medidas y re-

---

<sup>54</sup> La Estrategia Europa 2020 es la estrategia de crecimiento aprobada por la Unión Europea. Pretende que para ese año se hayan alcanzado cinco objetivos fundamentales y se hayan desarrollado siete iniciativas, a las que se ha denominado «iniciativas emblemáticas», que se articulan en torno a tres ideas fundamentales: la del crecimiento inteligente, la del crecimiento sostenible y la del crecimiento integrador. La Estrategia Europa 2020 es una revisión de la Estrategia de Lisboa y una adaptación a las disposiciones del Tratado de Lisboa.

<sup>55</sup> 1) Empleo: tasas de empleo del 75% de las personas de entre 20 y 64 años; 2) I+D: alcanzar una inversión del 3% del PIB de la UE en I+D; 3) Cambio climático y sostenibilidad energética: reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero de cómo mínimo un 20% respecto de los niveles del año 1990 e incrementos de un 20% de las energías renovables y de la eficiencia energética; 4) Educación: reducir las tasas de abandono escolar hasta un una cifra máxima del 10% y alcanzar un nivel de éxito en los estudios de tercer ciclo de hasta el 40% de las personas de entre 30 y 34 años.; y 5) Pobreza y exclusión social: reducir como mínimo en 20 millones el número de personas en situación o riesgo de pobreza y exclusión.

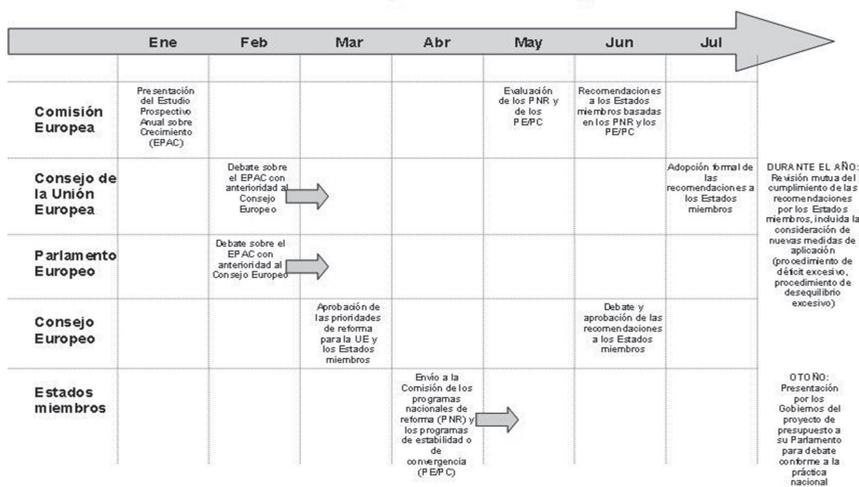
<sup>56</sup> Crecimiento inteligente: «Una agenda digital para Europa», «Unión por la Innovación» y «Juventud en Movimiento»; Crecimiento sostenible: «Una Europa que utilice eficazmente los recursos» y «Una política industrial para la era de la mundialización»; y Crecimiento integrador: «Una agenda de nuevas cualificaciones y empleos» y Plataforma europea contra la pobreza».

formas que contemplan para alcanzar un «crecimiento inteligente, sostenible e integrador en áreas como el empleo, la investigación, la innovación, la energía o la integración social», denominado Programas Nacionales de Reforma (PNR).

– Junio: Tras la evaluación de los PE/PC y de los PNR por parte de la Comisión, ésta realiza si lo considera oportuno recomendaciones concretas a cada Estado miembro, que serán debatidas durante el mes de junio en el Consejo de la Unión Europea.

– Julio: El Consejo Europeo adopta formalmente las recomendaciones, que en caso de no ser seguidas pueden ser objeto de advertencia y sanción.

### EL SEMESTRE EUROPEO: ACTORES Y CALENDARIO



Fuente: [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/chart\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/chart_es.pdf).

Junto al Semestre Europeo, e integrado en él, veintitrés Estados miembros –los diecisiete de la zona euro más Bulgaria, Dinamarca, Letonia, Lituania, Polonia y Rumanía– han suscrito además en marzo de 2011, para darle más consistencia al sistema de Gobernanza económica, un acuerdo conocido como el Pacto Euro Plus. Sus disposiciones son consistentes con las del Semestre, y en su supervisión se ha conferido competencias a la Comisión, y está también estrechamente relacionado con los objetivos que persigue la Estrategia Europa 2020.

El Pacto Euro Plus compromete a los Estados que lo han acordado a reforzar aún más su cooperación y coordinación, incluso en áreas de competencia exclusiva de cada uno de ellos, y a someter anualmente al escrutinio de las otras partes sus acciones y logros en aras al fortalecimiento e incremento de su competitividad y grado de convergencia, marcándose objetivos en áreas esenciales tan importantes como el empleo, la sostenibilidad de las finanzas públicas, la competitividad y la estabilidad financiera. Los compromisos derivados del Pacto se incluyen en los Programas Nacionales de Reforma de los Estados firmantes <sup>57</sup>.

#### 2.4. El Pacto Fiscal

El Consejo Europeo del 9 de diciembre de 2011 acordó la posibilidad de establecer, en base a los artículos 121, 126 y 136 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, «una arquitectura reforzada para la unión económica y monetaria»<sup>58</sup>. El resultado directo fue la firma y ratificación del Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, el conocido como Pacto Fiscal, firmado en Bruselas el 2 de marzo de 2012, y que entrará en vigor cuando termine el proceso de ratificación por al menos doce de los países de la zona euro. La concesión de asistencia financiera en el marco del MEDE está condicionada a partir del 1 de marzo de 2013 a la ratificación del Tratado y al cumplimiento de la obligación de trasladar la regla de estabilidad presupuestaria incluida en el Tratado al ordenamiento jurídico interno.

El Tratado obligará en su integridad a los diecisiete Estados de la zona euro<sup>59</sup>, y al mismo se han incorporado desde un primer momento todos los Estados miembros de la Unión Europea que no han adoptado el euro como moneda<sup>60</sup> con la única excepción de Reino Unido y de la República Checa.

---

<sup>57</sup> Ver para más detalles sobre el Pacto Euro Plus los párrafos 11 y 12 y el Anexo I de las Conclusiones del Consejo Europeo de los días 24 y 25 de marzo de 2011.

<sup>58</sup> La cooperación reforzada se encuentra prevista en el artículo 20 del Tratado de la Unión Europea y en los artículos 326 a 334 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>59</sup> Países Euro: Bélgica, Alemania, Estonia, Irlanda, Grecia, España, Francia, Italia, Chipre, Luxemburgo, Malta, los Países Bajos, Austria, Portugal, Eslovenia, Eslovaquia y Finlandia.

<sup>60</sup> A Bulgaria, Dinamarca, Letonia, Lituania, Hungría, Polonia, Rumanía y Suecia, países firmantes del Tratado, sólo se les aplican en tanto en cuanto no par-

El Tratado supone un gran paso ya que impone la «regla de equilibrio presupuestario» a los países firmantes asentando además la idea de que la interconexión existente entre las diferentes políticas económicas de cada Estado miembro son de tal importancia, máxime de aquellas de los diecisiete Estados que conforman la zona euro, que de hecho se han convertido en «una cuestión de interés común».

La idea esencial del Tratado es la de que sus firmantes se comprometen a *«reforzar el pilar económico de la unión económica y monetaria mediante la adopción de un conjunto de normas destinadas a promover la disciplina presupuestaria a través de un pacto presupuestario, a reforzar la coordinación de sus políticas económicas y a mejorar la gobernanza de la zona del euro, respaldando así la consecución de los objetivos de la Unión Europea en materia de crecimiento sostenible, empleo, competitividad y cohesión social.»* [Artículo 1]

Los aspectos fundamentales del Tratado son tres:

- 1) El Pacto Presupuestario: El pacto presupuestario se asienta sobre la base de que *«la situación presupuestaria de las administraciones públicas de cada Parte Contratante será de equilibrio o de superávit»*, condición que se incorporará al Derecho nacional de cada Estado firmante y, preferentemente, se hará con rango constitucional [Artículo 3]<sup>61</sup>. Cuando en algún Estado, por la razón que fuere, no se cumplieran los objetivos de déficit, y el mismo fuese objeto de un *«procedimiento de déficit excesivo»*, el Estado se compromete a reducirlo siguiendo las disposiciones normativas de la Unión y estableciendo para ello *«un programa de colaboración presupuestaria y económica en el que incluya una descripción pormenorizada de las reformas estructurales que se deberán adoptar y aplicar a fin de garantizar una corrección efectiva y duradera de su déficit excesivo»* [Artículo 5]<sup>62</sup>. Dicho programa será supervisado por el Consejo de la Unión Europea y por la Comisión Europea.

---

ticipen en la moneda única los títulos III y IV, referidos al pacto presupuestario y a la convergencia y coordinación de las políticas económicas.

<sup>61</sup> El cumplimiento de la condición prevista en el artículo 3.2 del Tratado ya se hizo en España con la reforma del artículo 135 de la Constitución Española.

<sup>62</sup> El Estado lo reducirá a un ritmo medio de una veintava parte al año como referencia, según lo dispuesto en el artículo 2 del Reglamento (CE) nº 1467/97 del Consejo, de 7 de julio de 1997, relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo, modificado por el Reglamento (UE) nº 1177/2011 del Consejo, de 8 de noviembre de 2011.

El pacto presupuestario incluye también aspectos básicos de coordinación y planificación como pueden ser, por ejemplo, el deber que se impone a los Estados de apoyar las propuestas o recomendaciones que le realice la Comisión Europea [Artículo 7], el deber de informar al Consejo y a la Comisión de sus planes de emisión de deuda pública [Artículo 6] o, el sometimiento de las posibles discrepancias o diferencias que puedan surgir entre los Estados entre sí, o entre éstos y la Comisión, a la jurisdicción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuyas sentencias serán vinculantes y acarrearán sanciones para los Estados en caso de incumplimiento [Artículo 8 del Tratado y artículo 273 del TFUE].

- 2) Coordinación de las políticas económicas: Los Estados firmantes del Tratado se comprometen a cooperar en aras de una política económica que fomente el correcto funcionamiento de la unión económica y monetaria y el crecimiento económico. En este sentido, el tenor de su artículo 11 resulta esclarecedor: *«Con el fin de establecer como referencia las prácticas más idóneas y de cooperar en aras de una política económica más estrechamente coordinada, las Partes Contratantes garantizan que todas las grandes reformas de política económica que proyecten llevar a cabo se debatirán previamente y, en su caso, se coordinarán entre sí. Participarán en tal coordinación las instituciones de la Unión Europea según lo requiera el Derecho de la Unión Europea».*
- 3) Mejora de la Gobernanza económica: Para ello, se instituye la celebración de reuniones informales de la denominada Cumbre del Euro, compuesta por los jefes de Estado o de Gobierno de los países que han adoptado el euro, en las que participará el presidente de la Comisión y el del Banco Central Europeo, y a las que podrá ser invitado el presidente del Parlamento Europeo. Además, los Parlamentos nacionales y el Europeo celebrarán una conferencia de sus representantes para debatir políticas presupuestarias y cuestiones relacionadas.

### **3. RETOS DE FUTURO PARA LOS ORGANISMOS DE CONTROL EXTERNO**

Muchas son las acciones puestas en marcha en los últimos años para mejorar la situación económica de la Unión Europea en su conjunto y, últimamente, para confrontar la situación económica y social que atraviesan algunos de sus miembros.

El debate sobre la necesidad, el alcance, los límites y la forma de las medidas que hay que poner en marcha para sanear y mejorar la economía de los Estados de la Unión es un debate abierto. Como se desprende del informe de Van Rompuy «Hacia una auténtica Unión Económica y Monetaria», dos ideas subyacen a todo el actual proceso de construcción europea y de fortalecimiento de la Unión Económica y Monetaria:

Primera: La necesidad de que los Estados de la Unión Europea mantengan un nivel adecuado de competitividad, coordinación y convergencia que garantice un crecimiento sostenible sin grandes desequilibrios.

Segunda: La necesidad de contar con una base democrática más sólida y con un amplio respaldo de los ciudadanos.

Para dar cumplimiento a esto, las políticas nacionales no podrán decidirse de *«forma aislada si sus efectos se propagan rápidamente a la zona del euro en su conjunto»*, y todo el proceso de decisión y de reforma deberá basarse en una consulta y participación amplias: *«la integración y la legitimidad deben avanzar en paralelo»*.

Estamos viviendo una evolución hacia marcos financieros, presupuestarios y de política económica más integrados y coherentes, que deben conducir hacia una mayor unión económica y, por añadidura, política, lo que abre la puerta a nuevos desafíos para los órganos de control.

Además, en los últimos tiempos hemos visto cómo se ha fortalecido el poder de la Comisión Europea, cómo se ha dado mayor participación y protagonismo al Parlamento Europeo y cómo se quiere implicar más a los Parlamentos y a las autoridades nacionales en estos procesos. Esto hace que en la práctica sean muchos los actores que participan y que interactúan entre sí, y que además lo hagan tanto en los niveles nacional como de la Unión, lo que tal vez nos obliga a los órganos de control a replantearnos y mejorar nuestro actual marco de trabajo, perfeccionándolo bajo esa nueva visión. Las reuniones periódicas del Comité de Contacto de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea<sup>63</sup> son, además de un buen lugar para ello, un buen referente en sí mismas de lo que esta mayor interacción requiere. Mayor colaboración, mayor y

---

<sup>63</sup> Que son aquellas que se desarrollan entre los tribunales u órganos de control externo de los Estados miembros y el Tribunal de Cuentas Europeo.

mejor utilización del trabajo mutuo, y mayor armonización de las técnicas y procedimientos de control financiero y de auditoría puestos en práctica en los distintos Estados, y en el nivel de la Unión, son asuntos sobre los que habrá que debatir y llegar a conclusiones en los próximos tiempos.

No se me oculta, sin embargo, que estamos ante cuestiones y asuntos muy alejados de las opiniones públicas y del conocimiento general de la ciudadanía. En mi opinión, los órganos de control externo tenemos también un papel que desempeñar en el permanente ejercicio de legitimidad democrática, y tenemos el deber de presentar nuestro trabajo ante la opinión pública, además de ante las correspondientes instancias parlamentarias, de una forma que, sin mermar el rigor, resulte más divulgativa y atractiva para el ciudadano, ayudando con ello a incrementar su conocimiento de la gestión de los caudales públicos. Explicar mejor lo que hacemos, y el resultado de nuestro trabajo, es por tanto un reto y algo necesario también si queremos afianzar la legitimidad del sistema y de sus responsables.

El Tribunal de Cuentas Europeo, por su parte, a la vista de la nueva realidad económica que se nos ha planteado en los últimos años, y ante el nuevo contexto de actuación diseñado para la Unión en materia económica, presupuestaria y financiera, ha desarrollado una nueva estrategia para el periodo 2013-2017. En el marco de esta estrategia, el Tribunal de Cuentas Europeo está reevaluando su propia estructura y trabajo para adaptarlos a las nuevas exigencias<sup>64</sup>. La idea que inspira esta revisión es la de presentar a los destinatarios de nuestro trabajo conclusiones y resultados que les sean más útiles y valiosos, haciéndolo además por añadidura en menor tiempo y con más agilidad, optimizando con ello nuestros recursos.

En el Tribunal de Cuentas Europeo se han comenzado a desarrollar auditorías sobre cómo la Comisión Europea está gestionando la crisis, y en concreto una sobre el Mecanismo Comunitario de Ayuda Financiera a Medio Plazo y el Mecanismo Europeo de Estabilización Financiera. Además, el Tribunal está evaluando cuál es su rol en relación con todos los mecanismos y procesos descritos en

---

<sup>64</sup> Ver el Discurso de Vítor Caldeira, presidente del Tribunal de Cuentas Europeo, en la presentación del Programa de Trabajo Anual del Tribunal para el año 2013 al Comité de Control Presupuestario del Parlamento Europeo (ECA/13/04, 19 de febrero de 2013).

los apartados anteriores, teniendo en cuenta para ello la responsabilidad que en los mismos se le ha atribuido a la Comisión Europea, al Banco Central Europeo y a las Autoridades de Supervisión. El Semestre Europeo, la supervisión financiera, la gestión de los programas de ayuda a los Estados, la embrionaria unión bancaria y fiscal forman parte de nuestro ámbito de actuación en los próximos años. Muchos son por tanto los nuevos escenarios en los que desarrollar nuestro trabajo y muchas las nuevas vías de actuación que se nos irán definiendo en el futuro.



# ACTUACIONES DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN MATERIA DE IGUALDAD DE GÉNERO

---

**María Luz Martín Sanz**

Subdirectora Técnica. Presidencia de la Sección de Fiscalización.  
Tribunal de Cuentas

## INTRODUCCIÓN

En estos últimos años el Tribunal de Cuentas ha mantenido una preocupación explícita y concreta –reflejada tanto en su propia gestión interna como en los Informes de Fiscalización que ha aprobado– en hacer efectivo el principio consagrado por el artículo 14 de la Constitución española que establece el derecho a la Igualdad y a la no discriminación por razón de sexo.

El Tribunal de Cuentas ha tenido en cuenta que los Poderes Públicos, por su parte, quedan obligados a promover las condiciones para que la Igualdad sea real y efectiva, según determina el artículo 9.2 del texto constitucional y ha tomado también en consideración el artículo 1 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la Igualdad Efectiva de Mujeres y Hombres (LOIEMH, en adelante) que, además de establecer principios de actuación para los Poderes Públicos, prevé medidas destinadas a eliminar y corregir la discriminación por razón de sexo<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Artículo 1. Objeto de la Ley. 1. Las mujeres y los hombres son iguales en dignidad humana, e iguales en derechos y deberes. Esta Ley tiene por objeto hacer efectivo el derecho de igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres, en particular mediante la eliminación de la discriminación de la mujer,

La Igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres es un principio informador del ordenamiento jurídico por lo que debe verificarse su integración y observar su interpretación y aplicación, según establece el artículo 4<sup>2</sup> de la LOIEMH. Este principio debe informar, con carácter transversal, la actuación de todos los Poderes Públicos, como se añade en el artículo 15 de la misma Ley.

Como es bien sabido, el principio jurídico universal de la Igualdad entre mujeres y hombres es reconocido en diversos textos internacionales sobre derechos humanos<sup>3</sup>. Se trata también de un principio fundamental en la Unión Europea donde la eliminación de las desigualdades es un objetivo que debe integrarse en todas las políticas y acciones de la Unión y de sus miembros. Precisamente la LOIEMH incorpora al ordenamiento español dos directivas en materia de Igualdad de género.

No obstante todo lo anterior, el pleno reconocimiento de la Igualdad formal ante la Ley, aun habiendo comportado, sin duda, un paso decisivo, ha resultado ser insuficiente. La violencia de género, la brecha salarial, la discriminación en las pensiones de viudedad, el mayor desempleo femenino, la todavía escasa presencia de las mujeres en puestos de responsabilidad política, social, cultural y económica, o los problemas de conciliación entre la vida personal, laboral y familiar muestran cómo la Igualdad plena y efectiva es todavía hoy una tarea pendiente que precisa de nuevos instrumentos y de la colaboración de todos.

En este entorno, el compromiso del Tribunal de Cuentas para hacer efectiva la Igualdad entre mujeres y hombres se ha hecho patente a lo largo de estos últimos años, a través de la toma de decisiones de las que aquí se darán cuenta. La actuación del Tribunal de Cuentas puede calificarse de innovadora en este ámbito y ha procurado un acercamiento a la realidad y a los tiempos en los que vivimos; su plan-

---

sea cual fuere su circunstancia o condición, en cualesquiera de los ámbitos de la vida y, singularmente, en las esferas política, civil, laboral, económica, social y cultural para, en el desarrollo de los artículos 9.2 y 14 de la Constitución, alcanzar una sociedad más democrática, más justa y más solidaria.

<sup>2</sup> Artículo 4. Integración del principio de igualdad en la interpretación y aplicación de las normas. La igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres es un principio informador del ordenamiento jurídico y, como tal, se integrará y observará en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas.

<sup>3</sup> Convención sobre la eliminación de todas las formas de discriminación contra la mujer, aprobada por la Asamblea General de Naciones Unidas en diciembre de 1979; conferencias mundiales monográficas, como la de Nairobi de 1985 y Beijing de 1995.

teamiento ha sido creativo y ha abierto un camino no transitado, hasta el momento, por otras entidades de control externo.

Las tareas emprendidas por el anterior Pleno del Tribunal de Cuentas, entre las que se encuentran la constitución del Grupo de Igualdad-Género Tribunal de Cuentas y de la Comisión de Igualdad de este Tribunal, contaron con el impulso de Doña Ana Pérez Tórtola, Consejera de esta Institución desde noviembre del 2001 hasta julio del 2012. A partir de esta última fecha, el nuevo Pleno del Tribunal, continúa siendo sensible a esta dinámica como se podrá constatar por el contenido de este artículo.

Parece necesario documentar y explicar qué decisiones se han tomado, qué proceso se ha seguido y qué acciones han sido llevadas a cabo. Con ese objetivo este artículo pretende mostrar una crónica del trabajo realizado por el Tribunal de Cuentas, además agradece las múltiples aportaciones que se han recibido en este ámbito y alienta la continuidad en este empeño.

### **LOS PROGRAMAS ANUALES DE FISCALIZACIÓN, EJERCICIOS 2009, 2010, 2011, 2012 Y 2013<sup>4</sup>**

En el proceso de elaboración de los Programas Anuales de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas se ha manifestado desde hace varios años, la sensibilidad por la problemática en torno a la Igualdad de Género y la convicción de que el Tribunal de Cuentas tiene y debe realizar aportaciones en este ámbito.

Así, por primera vez, en el Preámbulo del Programa Anual de Fiscalizaciones para el 2009, el Pleno del Tribunal decidió:

*«Incluir, con independencia de los objetivos específicos de cada una de las fiscalizaciones, el de la verificación del cumplimiento de la normativa para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.»*

En el Programa Anual de Fiscalizaciones del 2010 se modifica la redacción dada en el año 2009 con la intención de explicitar que, la realización de este objetivo de la fiscalización, debe enlazarse con los ámbitos a los que la fiscalización hiciera referencia, indicando lo siguiente:

*«En relación con el acuerdo relativo a la Ley de Igualdad Efectiva de Mujeres y Hombres, se seguirá incluyendo en todas las Directrices Técnicas*

*que se aprueben el compromiso de verificar lo relacionado con el cumplimiento de aquella Ley en los ámbitos a los que cada una de las actuaciones fiscalizadoras se refieren.»*

En los Programas Anuales de Fiscalizaciones para los ejercicios 2011 y 2012 la redacción recogida ha sido idéntica:

*«Se mantiene el propósito de prestar especial atención a la supervisión y control del desarrollo de las políticas de Igualdad efectiva de mujeres y hombres, tal y como se aprobó por el Pleno en relación con los Programas de Fiscalizaciones para 2009 y 2010 (y 2011), reiterando la decisión de que entre los objetivos que se establezcan en las Directrices Técnicas de las Fiscalizaciones programadas se incluya el de la verificación de la observancia de la normativa para la Igualdad efectiva de mujeres y hombres en todo aquello que, de conformidad con esta normativa, pudiera tener relación con el objeto de las actuaciones fiscalizadoras.»*

Finalmente, el último de los programas aprobados dice lo siguiente: *«En el Programa de Fiscalizaciones para el año 2013 se prestará, de nuevo, especial atención a la supervisión y control del desarrollo de las políticas de igualdad efectiva de mujeres y hombres, a partir de la decisión de que entre los objetivos que se establezcan en las Directrices Técnicas de las Fiscalizaciones programadas se incluya el de la verificación de la observancia de la normativa para la igualdad efectiva en todo aquello que, de conformidad con dicha normativa, pudiera tener relación con el objeto de las actuaciones fiscalizadoras.»*

Para hacer efectivos los acuerdos del Pleno aprobando los Programas Anuales de Fiscalización, en todas las Directrices Técnicas suscritas a partir de enero de 2009 se ha verificado la inclusión, dentro de los objetivos de fiscalización, de uno que hiciera referencia a esta materia. En los casos en los que el Proyecto de Directrices Técnicas distribuido para observaciones de los Consejeros no hubiera incluido esta previsión, la propuesta indicando la necesidad de añadirla ha sido, en todos los casos, aceptada y ejecutada por los ponentes de las fiscalizaciones.

## EL PLAN DE IGUALDAD PARA EL TRIBUNAL DE CUENTAS

El 20 de julio de 2010 el Pleno del Tribunal acuerda la elaboración de un Plan de Igualdad para el Tribunal de cuentas. El primer párrafo de este acuerdo del Pleno (nº 10/10) dice:

*«1º Considerando altamente enriquecedor el debate habido hasta el momento entre los miembros del Pleno en torno a la elaboración de un Plan de Igualdad y, en general, al conjunto de propuestas que se han ido planteando en relación con la política de Igualdad a llevar adelante por este Tribunal de*

*cuentas, el Pleno del Tribunal de Cuentas expresa su voluntad de elaborar y aprobar en breve un Plan de Igualdad para el Tribunal de Cuentas para que, con carácter inmediato a esta decisión, se puedan continuar ejecutando los trabajos necesarios para tal fin, y para seguir abordando las cuestiones de género que involucran la actividad de la institución.»*

Para dar cumplimiento a este encargo, en octubre de 2010 se propone a todos los Consejeros que designen personas para formar un Grupo de Trabajo, denominado Grupo de Igualdad-Género Tribunal de Cuentas. El Grupo, constituido por doce personas, tuvo su primera reunión el 19 de noviembre de 2010. El Grupo se reunió en siete ocasiones durante los años 2010, 2011 y 2012. El trabajo del Grupo Igualdad-Género Tribunal de Cuentas ha sido la base de las actuaciones que se han cristalizado posteriormente, y que han consistido en la preparación, desarrollo y ejecución de muchos de los aspectos en los que se ha diversificado la aplicación de la perspectiva de Igualdad en el Tribunal.

Entre las tareas que acometió el Grupo se encuentra la ejecución del acuerdo de la Comisión de Gobierno, del 20 de enero de 2011, que estableció que se cumplimentase un cuestionario para la elaboración del diagnóstico de situación en el Tribunal de Cuentas.

A este fin, en julio de 2012 se ha dado la oportunidad a todo el personal del Tribunal de responder a una encuesta sobre la aplicación efectiva del principio de Igualdad en esta Institución. La cumplimentación de la encuesta fue voluntaria, con la seguridad plena de su anonimato y con las preceptivas garantías de protección de datos.

La necesidad de contar con datos reales y actualizados de la situación de las mujeres y hombres que prestan sus servicios en la Institución motivó, además, la petición a la Secretaria General del documento «Diagnóstico de la situación del personal en el Tribunal de Cuentas», que fue elaborado en marzo de 2011. Esta misma información fue puesta al día, a fecha de 31 de mayo de 2012 y de 31 de enero de 2013.

Para completar la información recababa, durante los meses de marzo y abril de 2013, se realizaron una serie de entrevistas a los miembros del Pleno y personal directivo del Tribunal obteniendo tanto su opinión como sus expectativas en el ámbito de la Igualdad.

Con estas tres actuaciones: encuesta sometida a todo el personal; entrevistas con los Consejeros del Tribunal y personal directi-

vo e información facilitada por la Secretaria General, se han dado los pasos necesarios para elaborar el diagnóstico de la situación que se integrará en el Plan de Igualdad del Tribunal de Cuentas.

El Plan de Igualdad tratará, en resumen, de identificar el contexto que puede mejorarse, las circunstancias que lo provocan y los medios que pueden utilizarse para subsanar la repetición de las actuaciones no deseadas.

## **SENSIBILIZACIÓN, FORMACIÓN, INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN**

### **Jornadas de Formación**

En el marco del Programa de Formación del Tribunal de Cuentas, y contando con la colaboración del personal responsable de su Unidad de Formación, se han celebrado dos Jornadas de formación y sensibilización en materia de Igualdad de Género.

Las I Jornadas Igualdad-Género Tribunal de Cuentas se celebraron los días 21 a 25 de marzo de 2011. Estas primeras Jornadas contaron con la participación de destacadas personalidades del ámbito judicial, político o universitario, como D. Pascual Sala, D<sup>a</sup> Bibiana Aido, D<sup>a</sup> Dolores Carrión, D<sup>a</sup> Laura Seara, D<sup>a</sup> Celsa Pico, D<sup>a</sup> Mercedes Bengoechesa, o D. Carles Cruz Carmen Iglesias, entre otros.

Durante los días 8 y 9 de marzo de 2012 tuvieron lugar las II Jornadas Igualdad Género Tribunal de Cuentas. En este caso se estimo más adecuado centrarse en profundizar cómo y en qué medida la Ley de Igualdad involucra la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. De esta manera participaron conferenciantes provenientes de Entidades de Control Externo, del Tribunal de Cuentas Europeo, del propio Tribunal de Cuentas o la Audiencia de Cuentas de Canarias. Además, se contó con la experiencia de representantes de otros ámbitos como de la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios; de la Empresa Estatal Equipos Nucleares S.A.; de La Fundación Mujeres y del Instituto de Estudios Fiscales.

En esta ocasión los OCEX fueron expresamente invitados a asistir. Esto posibilitó la asistencia de representantes de la Audiencia de Cuentas de Canarias, Cámara de Cuentas de la Comunidad de Madrid, Cámara de Cuentas de Aragón y Consejo de Cuentas de Castilla y León.

## Memoria Anual de Actuaciones del Tribunal de Cuentas

Además de la formación, se ha considerado importante desplegar actuaciones encaminadas a sensibilizar e informar de todo aquello que, en cuanto al principio de Igualdad, implica y concierne al Tribunal de Cuentas.

De esta forma, y por vez primera, en la Memoria de Actuaciones del Tribunal de Cuentas del 2010, se ofrecen datos de los efectivos con los que cuenta la Institución desagregados por sexo. Como antesala de estos datos dice la Memoria, también por primera vez, *«En consonancia con lo previsto en la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, ...Durante el ejercicio 2010, de conformidad con lo contemplado en la citada Ley Orgánica, se ha seguido avanzando en la potenciación de la igualdad por razón de género dentro de la organización interna de la Institución, habiendo expresado el Pleno del Tribunal, en acuerdo adoptado en su sesión de 20 de julio, su voluntad de elaborar y aprobar un Plan de Igualdad con la finalidad de seguir abordando las cuestiones de género que involucra la actividad de la Institución».*

La Memoria ofrece el número de mujeres y hombres, clasificados en funcionarios, laborales y eventuales así como en los grupos o subgrupos en los que se distribuyen. De la Memoria del 2010 se extrae que el 41,53 por ciento de los *funcionarios del Grupo A1 (del Tribunal) son mujeres.*

En la Memoria de Actuaciones del Tribunal de Cuentas del 2011 se indica que la presencia de la mujer entre los funcionarios del Grupo A1 ha pasado a ser el 43,71 por ciento. Estos primeros pasos deberán ser las bases de otros que aporten, con mayor grado de detalle cualitativo, cómo es la presencia de la mujer en el Tribunal de Cuentas, especialmente significativo será explicitar su presencia en los puestos de dirección.

En la Memoria de 2011, además de los datos a los que nos hemos referido, se incluyeron varios párrafos explicativos de las actuaciones realizadas en el ámbito de la Igualdad-Género en el Tribunal de Cuentas durante ese año. Se trataba, de este modo, de dar visibilidad a las acciones llevadas a cabo y de avanzar las que podrían seguir las.

En la Memoria de 2012, por primera vez, se dedica un apartado específico a este ámbito de actuación del Tribunal. Se sigue explicando, de forma resumida, las acciones emprendidas durante 2012

entre las que se puede destacar que la Comisión de Igualdad estableció como ámbitos de análisis y elaboración de propuestas (para los que se constituyeron sendos grupos de trabajo durante 2012): la Fiscalización y Género y el Presupuesto con enfoque de Género.

### **La Intranet del Tribunal de Cuentas**

Con el objetivo de informar y sensibilizar al personal del Tribunal se ha dispuesto, a partir de noviembre de 2011, de un subapartado en la Intranet denominado «Igualdad-Género Tribunal de Cuentas». Se trata, en esencia, de ofrecer una base documental que recopila material de formación así como recoge los acuerdos de los órganos de gobierno o de actuación del Tribunal (Pleno, Comisión de Gobierno, Comisión de Igualdad...) en esta materia. Ese subapartado de la intranet se divide en las siguientes secciones:

- Plan de Igualdad.
- Base de Datos Documental.
- Comisión de Igualdad.
- Jornadas Igualdad de Género. Marzo 2011.
- Jornadas Igualdad de Género. Marzo 2012.

El apartado más voluminoso, dedicado a la base de datos documental, contiene información, propuestas, documentos y manuales en los siguientes ámbitos:

- 01\_Legislación.
- 02\_Planes de Igualdad.
- 03\_Presupuesto e Impacto de Género.
- 04\_Lenguaje.
- 05\_Estadísticas.
- 06\_Sociedad de la Información.
- 07\_Formación.
- 08\_Informes de Fiscalización, Sentencias, Memorias.
- 09\_Últimas publicaciones en el BOE.

Con la finalidad de mejorar los canales de comunicación en este ámbito, el acuerdo de la Comisión de Gobierno de 19 de enero de 2012 accedió a la solicitud de disponer de una dirección de correo electrónico. De esta forma se está manteniendo tribunaldecuentas.igualdad\_genero@tcu.es como una dirección al servicio de la comunicación entre el personal del Tribunal de Cuentas y la Comisión de Igualdad y el Grupo Igualdad Género. En esta dirección se pueden comunicar todo tipo de problemáticas, sugerencias, comentarios y propuestas en relación con la Igualdad de Género en el Tribunal de Cuentas.

## USO NO SEXISTA DEL LENGUAJE

El uso no sexista del lenguaje se ha considerado una tarea conjunta a llevar a cabo en aplicación del artículo 14 párrafo 11º de la LOIEMH. Este artículo establece como uno de los criterios generales de actuación de los Poderes Públicos: *«La implantación de un lenguaje no sexista en el ámbito administrativo y su fomento en la totalidad de las relaciones sociales, culturales y artísticas»*.

El Grupo Igualdad-Género Tribunal de Cuentas consensuó un documento denominado «Sugerencias para un uso no sexista del lenguaje administrativo del Tribunal de Cuentas» con el que se intenta sensibilizar al personal del Tribunal de Cuentas en este ámbito. El documento se encuentra incluido en la Intranet.

Con el uso no sexista del lenguaje se trata de evitar opciones léxicas que puedan interpretarse como sesgadas, discriminatorias o degradantes al implicar que uno de los sexos es superior al otro. En el caso del lenguaje administrativo del Tribunal de Cuentas se trata de mejorar para no invisibilizar la actuación de las mujeres en la Institución.

El objetivo es propiciar un camino que evite estereotipos sexistas que aún perviven en nuestra lengua y que se arraigan en nuestros usos y costumbres, utilizando un lenguaje que no confunda con su mensaje, que incluya y haga visibles a ambos sexos, que valore igual a mujeres y a hombres y que dé la palabra a todo el mundo. Para la consecución de estos fines se han seleccionado los siguientes documentos que se pueden encontrar en la intranet del Tribunal:

- El lenguaje no sexista en el Parlamento Europeo.
- Normas mínimas para evitar la discriminación de la mujer en el lenguaje administrativo del Consejo General del Poder Judicial.

- Programa NOMBRA.
- Guía para un uso igualitario del lenguaje administrativo.
- Recopilatorio de recursos web sobre lenguaje no sexista.

## LA COMISIÓN DE IGUALDAD DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

El 30 de enero de 2012 se celebró una reunión de los representantes sindicales con el Grupo de Igualdad. Asistieron a este encuentro representantes de CC.OO, ACLA, AFCS-ASTC, FSP-UGT y CSI-CSIF. Esta reunión formó parte del proceso para la constitución de la Comisión de Igualdad.

El 16 de febrero de 2012, la Comisión de Gobierno aprobó las *Normas para la Constitución y Funcionamiento de la Comisión de Igualdad del Tribunal de Cuentas*. Estas normas recogen la naturaleza, constitución, composición, funciones y funcionamiento de la Comisión de Igualdad.

Se decidió que la composición de la Comisión de Igualdad fuera equilibrada y paritaria, formada por seis personas representantes de las Asociaciones Sindicales y Profesionales acreditadas en el Tribunal de Cuentas, y designadas por ellas, y seis personas designadas por el Tribunal. La dirección le corresponderá a la Consejera o Consejero que sea designado por el Pleno. La primera Presidenta de la Comisión fue D<sup>a</sup> Ana Pérez Tórtola.

Hasta la fecha de redacción de este artículo la Comisión ha mantenido cinco reuniones<sup>5</sup>. Con la finalidad de dotar de la máxima transparencia y difusión a la actuación de la Comisión, las actas de las reuniones celebradas están publicadas en el apartado de la Intranet dedicado a la Comisión de Igualdad.

El 20 de diciembre de 2012 comienza una nueva etapa con la designación realizada por el Pleno del Tribunal de la Consejera D<sup>a</sup> Enriqueta Chicano Jávega como Presidenta de la Comisión de Igualdad por un periodo de tres años. La Sra. Chicano Jávega ha formado parte desde su constitución tanto de la Comisión de Igualdad como del Grupo Igualdad Género. La actual Presidenta de la Comisión convocó, el 21 de enero de 2013, la cuarta reunión

---

<sup>5</sup> Tres reuniones en 2012 y dos en 2013 (hasta el momento de redactar este artículo).

de la Comisión de Igualdad en la que se acordó como objetivo prioritario la elaboración de un Plan de Igualdad que será propuesto al Pleno del Tribunal.

## FISCALIZACIÓN Y ENFOQUE DE GÉNERO. RESOLUCIÓN DE LA COMISIÓN MIXTA

Dada la misión y función encomendada al Tribunal de Cuentas, es prioritario prestar una atención especial a los trabajos de fiscalización y a las actuaciones que se han llevado a cabo *«para la verificación del cumplimiento de la normativa para la igualdad efectiva de mujeres y hombres en todo aquello en que lo dispuesto en esta normativa pudiera tener relación con el objeto de las actuaciones fiscalizadoras»*<sup>6</sup>. A este fin, para hacer más visible estas actuaciones, se van a señalar seguidamente las fiscalizaciones que se han distinguido por su interés en este ámbito y que han sido aprobadas por el Pleno del Tribunal entre octubre de 2010 y marzo de 2013. Estos informes han ido creando un bagaje de cómo acometer este tipo de verificaciones y pueden ser referente para que los que le sigan profundicen más en esta materia.

Parte de las verificaciones que ha realizado el Tribunal de Cuentas en la mayoría de los informes que se van a señalar a continuación, han consistido en el análisis de la utilización, por parte de las entidades fiscalizadas, de las medidas potestativas contempladas en los artículos 33 y 34 de la LOIEMH<sup>7</sup> para los procedimientos con-

---

<sup>6</sup> El texto en cursiva se corresponde con el que aparece, con carácter general, en las Directrices Técnicas de la Fiscalizaciones.

<sup>7</sup> Artículo 33 Contratos de las Administraciones públicas. Las Administraciones públicas, en el ámbito de sus respectivas competencias, a través de sus órganos de contratación y, en relación con la ejecución de los contratos que celebren, podrán establecer condiciones especiales con el fin de promover la igualdad entre mujeres y hombres en el mercado de trabajo, de acuerdo con lo establecido en la legislación de contratos del sector público. Artículo 34 Contratos de la Administración General del Estado 1. Anualmente, el Consejo de Ministros, a la vista de la evolución e impacto de las políticas de igualdad en el mercado laboral, determinará los contratos de la Administración General del Estado y de sus organismos públicos que obligatoriamente deberán incluir entre sus condiciones de ejecución medidas tendentes a promover la igualdad efectiva entre mujeres y hombres en el mercado de trabajo, conforme a lo previsto en la legislación de contratos del sector público. En el Acuerdo a que se refiere el párrafo anterior podrán establecerse, en su caso, las características de las condiciones que deban incluirse en los pliegos atendiendo a la naturaleza de los contratos y al sector de actividad donde se generen las prestaciones. 2. Los órganos de contratación podrán establecer en los pliegos de cláusulas administrativas particulares la preferencia en la adjudica-

tractuales que han llevado a cabo. Se ha comprobado la posible inclusión de condiciones especiales de ejecución en los pliegos con el fin de promover la igualdad entre mujeres y hombres en el mercado de trabajo, así como el establecimiento, con este mismo fin, de la preferencia, en caso de igualdad en los restantes criterios, en la adjudicación de los contratos de las proposiciones presentadas por aquellas empresas que, en el momento de acreditar su solvencia técnica o profesional, hubieran adoptado medidas en materia de Igualdad.

Avanzamos, antes de indicarlo en los Informes de Fiscalización analizados, que en la mayor parte de las entidades fiscalizadas no se ha hecho uso de estas medidas potestativas que propugna la LOIEMH.

En primer lugar mencionamos el **Informe de Fiscalización de las Principales actividades desarrolladas por la Autoridad Portuaria de Cartagena en el periodo 2002-2007**, aprobado por el Pleno del Tribunal el 24 de junio de 2010. Este informe dedica un apartado al «Cumplimiento de las obligaciones establecidas por la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la Igualdad Efectiva de Mujeres y Hombres.»

El informe se refiere al establecimiento por la Autoridad Portuaria de Cartagena de las medidas de promoción de la Igualdad, en los ámbitos de la contratación y del empleo público, mediante el establecimiento en los pliegos de cláusulas administrativas particulares de la preferencia en la adjudicación de los contratos de aquellas Empresas que promuevan la igualdad y en las que exista una presencia equilibrada de mujeres y hombres en sus órganos colegiados<sup>8</sup>.

---

ción de los contratos de las proposiciones presentadas por aquellas empresas que, en el momento de acreditar su solvencia técnica o profesional, cumplan con las directrices del apartado anterior, siempre que estas proposiciones igualen en sus términos a las más ventajosas desde el punto de vista de los criterios objetivos que sirvan de base a la adjudicación y respetando, en todo caso, la prelación establecida en el apartado primero de la disposición adicional octava del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.

<sup>8</sup> Hay que señalar, como ya se ha dicho anteriormente, que estas medidas se ejecutarán siempre que sus proposiciones igualen en sus términos a las más ventajosas desde el punto de vista de los criterios objetivos que sirvan de base a la adjudicación.

Además, el informe explica la modificación producida por la LOIEMH que reforma el artículo 200 de la Ley de Sociedades Anónimas relativo al contenido que la memoria debe recoger, estableciendo que ésta ha de incluir información sobre la distribución por sexos del personal de la sociedad al término del ejercicio, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que han de figurar el de altos directivos y el de consejeros.

El informe declara que la Autoridad Portuaria de Cartagena no introdujo en la elaboración de los pliegos de cláusulas administrativas particulares los criterios de preferencia en la adjudicación de los contratos a las Empresas que cumplan las obligaciones establecidas en la LOIEMH.

Indica, además, que la Autoridad Portuaria de Cartagena presentó por vez primera en la Memoria del ejercicio 2008 información sobre la composición de su Consejo de Administración y sobre la distribución de su plantilla por sexos, aunque sin desglosar por categorías y niveles. Señala también el informe que en el ejercicio 2007 se constituyeron dos tribunales de selección de personal con una composición total de 14 miembros, 12 hombres y 2 mujeres. Finalmente, el Informe aporta la composición del Consejo de Administración de Autoridad Portuaria de Cartagena al final del ejercicio 2007, que era de 23 consejeros de los que 22 eran hombres. A final del ejercicio 2009, de los 25 consejeros, dos de ellos eran mujeres.

Se debe destacar que este Informe de Fiscalización cuenta, por primera vez en esta materia, con una Resolución de la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas que acordó textualmente, el 18 de diciembre de 2012: *«Instar a la Autoridad Portuaria de Cartagena a...2.- Adoptar las medidas necesarias para impulsar la igualdad efectiva de mujeres y hombres, de acuerdo con los criterios de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres».*

**El Informe de Fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2008 por las Entidades del Sector Público sometidas a la legislación de contratos de las Administraciones públicas,** ofrece también el análisis de la utilización, por parte de las entidades fiscalizadas, de las medidas potestativas contempladas en los artículos 33 y 34 de la LOIEMH.

El Informe va desgranando entidad por entidad el resultado de sus comprobaciones, resultando que el referido a la no inclusión en

los pliegos de condiciones administrativas particulares de las previsiones indicadas se encuentra en la gran mayoría de las entidades fiscalizadas. Sin la pretensión de exhaustividad, este comentario se ha referido, entre otras entidades a: el Ministerio de Trabajo e Inmigración, ISFAS, MUFACE, la Comisión Nacional de Mercado de Valores, la Comisión Nacional de la Competencia, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Fondo de Garantía Salarial, el Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo y el Servicio Público de Empleo Estatal.

El Informe de Fiscalización señala también las buenas prácticas encontradas en las entidades fiscalizadas. Menciona, por ejemplo, a la Entidad Pública Empresarial del Suelo (SEPES) que incluye en los pliegos de condiciones administrativas particulares de los contratos de obra una cláusula que indica que, siempre que la disponibilidad del mercado laboral de la construcción lo permita, el porcentaje de personal femenino sobre el total de los nuevos empleados que se contraten para la ejecución del contrato debía superar en 10 puntos porcentuales la media nacional del sector de la construcción.

También se puede mencionar el comentario relativo a la ejecución del contrato suscrito por la Delegación del Gobierno para el Plan Nacional sobre Drogas, que formó parte de la muestra examinada por el Tribunal, consistente en la realización de una encuesta nacional sobre el consumo de drogas en la enseñanza secundaria, donde sí se tuvo en cuenta la variable sexo para la exposición de los resultados de la encuesta, como prevé el artículo 20 de la LOIEMH.

Traemos en este punto el apartado 6º, de la Sección III «Resultados de la Fiscalización», del **Informe de Fiscalización de la contratación celebrada durante los ejercicios 2006 a 2009 por la Gerencia de Informática de la Seguridad Social**. Aprobado por el Pleno del Tribunal el 26 de septiembre de 2012.

El mencionado apartado III.6, da lugar a la conclusión H) de este Informe, relativa *«al análisis de las cuestiones relacionadas con las previsiones contenidas en el Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la Igualdad efectiva de mujeres y hombres»*.

Esta conclusión señala, en primer lugar, que no se ha observado en la contratación analizada la existencia de previsiones relacionadas con la aplicación de la Ley Orgánica 3/2007 sin que ello constituya una vulneración de la legalidad. El apartado III.6 del Informe, además, al analizar la aplicación por la Entidad fiscalizada de la LOIEMH, considera las vías principales a través de las cuales

puede instrumentarse la aplicación de medidas de fomento de la Igualdad en la contratación del Sector Público. Los mecanismos que menciona el Informe y que suponen una útil y sistemática aportación para este tipo de análisis son los siguientes:

*a)* Incluir el objetivo de Igualdad en la definición del objeto del contrato y de sus especificaciones técnicas, como necesidad a satisfacer, complementaria de la que constituya su objeto más directo.

*b)* Inserción explícita en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares de las prohibiciones para contratar relativas a las infracciones en materia de igualdad, que podría visibilizar la temática de Igualdad en la contratación y sensibilizar a las empresas en la materia.<sup>9</sup>

*c)* Posibilidad de establecer requisitos de solvencia técnica en materia de Igualdad, cuando estén relacionados con el objeto del contrato, sean proporcionados a él y susceptibles de acreditarse por los medios previstos en los artículos 65 a 68 de la LCSP, e igualmente en los artículos 76 a 79 TRLCSP.

*d)* Posibilidad de establecer condiciones especiales de ejecución del contrato dirigidas a eliminar las desigualdades entre el hombre y la mujer.<sup>10</sup>

*e)* Posibilidad de incorporar criterios de adjudicación vinculados a la promoción de la Igualdad entre mujeres y hombres.<sup>11</sup>

*f)* Posibilidad de que los órganos de contratación establezcan una preferencia en la adjudicación a favor de empresas que promuevan la Igualdad efectiva entre mujeres y hombres para dirimir posibles empates en la puntuación de los criterios de adjudicación. Esta posibilidad, prevista en el artículo 34.2 de la LOIEMH, no se

---

<sup>9</sup> Previsto en el art. 49 1.c) Ley 30/2007, de 30 de octubre de Contratos del Sector Público (en adelante LCSP). Igualmente en el art. 60.1.c) Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (en adelante TRLCSP).

<sup>10</sup> Prevista en el artículo 102.1 de la LCSP, que menciona el 196.1 para los supuestos de incumplimiento; y en el art. 118 TRLCSP, que se dirige al art. 212.1 para los supuestos de incumplimiento.

<sup>11</sup> Artículos 134.1 de LCSP y el art 150.1 cuando establecen no exhaustivamente los criterios que cumplen el requisito de vinculación directa con el objeto del contrato, se incluye los vinculados con la satisfacción de exigencias sociales que respondan a necesidades propias de las categorías de población especialmente desfavorecida a las que pertenezcan los usuarios, como pueden ser las mujeres, o beneficiarios de las prestaciones a contratar.

incorporó a la Disposición adicional sexta de la LCSP ni tampoco al TRLCAP. Nos obstante, la posibilidad del requisito referido a la Igualdad es el previsto en el Real Decreto 1615/2009, de 26 de octubre, donde se regula los requisitos para la obtención por parte de las empresas del distintivo de Igualdad en la Empresa.

Conviene referirse seguidamente al informe aprobado por el Tribunal el 29 de noviembre de 2012 sobre **la Fiscalización de la Contratación celebrada durante los ejercicios 2006 a 2009 por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO)**. Las conclusiones que se derivan de este Informe de Fiscalización sobre el IMSERSO son similares a las alcanzadas y expuestas anteriormente referidas a la fiscalización de la Gerencia de Informática de la Seguridad Social, sí bien el Informe del IMSERSO continua y profundiza en el análisis realizado refiriéndose al Acuerdo del Consejero de Ministros por el que se fijaron directrices para la inclusión en los contratos públicos de condiciones dirigidas a promover la igualdad efectiva entre mujeres y hombres<sup>12</sup>.

Este Informe de Fiscalización añade otras interesantes aportaciones en su análisis. Destacamos, por una parte, la referencia a la aplicación del Real Decreto 1615/2009, de 26 de octubre, que regula la concesión y utilización del distintivo Igualdad en el Empresa; además, efectúa ciertas consideraciones sobre la participación de la mujer en los Programas de Envejecimiento Activo del IMSERSO, analizando la distribución por sexos de la población entre los mayores de 65 años, con mayoría de mujeres, con el número de plazas ofertadas para el Programa de Vacaciones y el Programa de Termalismo. Resultando patente que el colectivo más beneficiado por los Programas de Envejecimiento Activo del IMSERSO es el de los hombres.

En relación con este último aspecto, el Informe señala que sería deseable que el IMSERSO adoptase medidas para analizar y, en su caso corregir, en la medida de lo posible, el desequilibrio puesto en evidencia, actuando sobre el diseño de los Programas y su difusión, así como sobre los condicionantes de renta que pudieran influir.

En otro ámbito de fiscalización completamente distinto, hay que mencionar **el Informe de Fiscalización de la actividad desarrollada por la Autoridad Portuaria de Valencia, en los ejercicios 2007 y 2010**, aprobado por el Pleno del Tribunal el 28 de junio de 2012.

---

<sup>12</sup> Apartado 6 del Informe. Página 69, dos últimos párrafos.

Este Informe analizó la elaboración de los Planes de Igualdad, la existencia de informes de impacto de género que deben acompañara a las convocatorias selectivas para el acceso al empleo público, la composición de los tribunales calificadores y del Consejo de Administración de la Autoridad Portuaria de Valencia. Destacamos la conclusión decimotercera del Informe que indica lo siguiente:

*«En aplicación de la Ley de Igualdad, en el ámbito del sistema portuario se optó por la elaboración de un Plan de Igualdad Marco que acogiera Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias. Este Plan Marco se encontraba aún en fase de negociación a finales de 2010, no habiéndose aprobado por la Autoridad Portuaria de Valencia ningún Plan de Igualdad propio. La ley de Igualdad recoge una serie de mandatos (fundamentalmente, en materia de órganos directivos y selección y formación de personal) cuya ejecución la Autoridad Portuaria de Valencia aún no había acometido a la espera de su inclusión en su futuro Plan de Igualdad. Durante el periodo 2007-2010, la composición el Consejero de Administración de la Autoridad Portuaria de Valencia se encontraba muy por debajo del 40% mínimo de representación de cada uno de los sexos para alcanzar el principio de presencia equilibrada que establece la Ley de Igualdad.»*

Cambiando de ámbito, el acuerdo de 28 de junio de 2012 del Pleno del Tribunal aprobó el **Informe de Fiscalización de la participación de las Fuerzas Armadas españolas en misiones internacionales, ejercicios 2009 y 2010**. Este informe se refiere al convenio de colaboración del Ministerio de Defensa con Renfe Operadora al que se acompaña un «informe de impacto de género», donde se indicaba respecto a ese Convenio que no contenía ninguna medida que suponga un tratamiento desigual entre hombres y mujeres; si bien, el Informe de Fiscalización señala seguidamente que la memoria justificativa y la memoria económica del Convenio son muy escuetas. De hecho, entre las indicaciones que contienen estos documentos no se encuentra ninguna que se refiera al impacto de género.

**El Informe de Fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2009 por las Entidades estatales que, de acuerdo con la Ley de Contratos del Sector Público, tienen la consideración de Administraciones Públicas**, aprobado el 20 de diciembre de 2012, pone en evidencia la misma situación expuesta en informes de fiscalización anteriores. Es decir, el no establecimiento de condiciones especiales de ejecución para promover la Igualdad ni el establecimiento de preferencia, en caso de igualdad en los restantes criterios, en la adjudicación de contratos de las proposiciones presentadas por empresas que hubieran adoptado medidas en materia de Igualdad. El Informe se refiere a las entidades concre-

tas en las que se ha observado esta situación. Esta misma conclusión se ofrece en el **Informe Anual de la Comunidad Autónoma de la Rioja, ejercicios 2008 y 2009**<sup>13</sup>, referido a esta Comunidad Autónoma.

En la fiscalización realizada a la **Universidad Internacional Menéndez Pelayo, ejercicio 2008**, aprobada el 20 de diciembre de 2012, se indica en el apartado 4.24: *«En relación con el cumplimiento por la UIMP de la Ley Orgánica 3/2007, no se ha apreciado ninguna irregularidad en el periodo examinado en relación con los complementos salariales ni en la gestión de concursos de traslados. Por otro lado, la ocupación de las diferentes categorías profesionales presenta una marcada asimetría si se analiza en función del sexo, si bien es heredada de la situación anterior a la promulgación de la citada Ley orgánica. Así, del total de efectivos incluidos en la nómina de diciembre de 2008, el 65% son mujeres y el 35% hombres, mientras que de los efectivos que ocupan los puestos de mayores responsabilidad (cargos directivos, grupo A1 de funcionarios y categoría 1 en laborales), el 62% son hombres y el 38% mujeres. No se dispone de información ni elementos de juicio suficientes que permitan analizar tales diferencias».*

Este informe ha destacado que si bien el 65% de los efectivos totales de la entidad fiscalizada son mujeres, solo el 38% de los puestos de mayor responsabilidad son ocupados por ellas. Sin duda a esta primera constatación le seguirán otras en futuros informes.

En el caso de otra de las Universidades objeto de control, en este caso en el **Informe de Fiscalización de la Universidad de Murcia, ejercicios 2008 y 2009**, aprobado el 28 de febrero de 2013, se explica que en el convenio colectivo para el personal docente e investigador se han señalado las obligaciones contenidas en el Plan de Igualdad que prevé: *«La Universidad deberá remover los obstáculos que impliquen la pervivencia de cualquier tipo de discriminación en el acceso al empleo público y en el desarrollo de la carrera profesional; deberá facilitar la conciliación de la vida personal, familiar y laboral, sin menoscabo de la promoción profesional; deberá fomentar la formación en igualdad y promover la presencia equilibrada de mujeres y hombres en los órganos de selección y valoración, además de establecer medidas de protec-*

---

<sup>13</sup> Informe de Fiscalización aprobado el 28 de febrero de 2013. La mencionada referencia se encuentra en el apartado II.6.8. «Análisis de las cuestiones relacionadas con las previsiones contenidas en la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres».

*ción frente al acoso sexual y por razón de sexo; finalmente, deberá establecer medidas efectivas para eliminar cualquier discriminación retributiva, directa o indirecta por razón de sexo y evaluar periódicamente la efectividad del principio de igualdad en sus respectivos ámbitos de actuación.»*

En el **Informe de Fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2012**, aprobado el 20 de diciembre de 2012, se vuelven a reproducir las consideraciones que ya se han mencionado en otros informes referidos a la contratación. Además, se ofrece información respecto a la variación interanual del número de efectivos, y del número de efectivos en las Entidades Locales por sexo y por comunidad autónoma.<sup>14</sup>

El 31 de enero de 2013 se aprobó el **Informe de Fiscalización de la contratación celebrada durante los ejercicios 2006 a 2008 por el Instituto Nacional de la Seguridad Social**. Este informe dedica el apartado 3.4. a las cuestiones relacionadas con la LOIEMH en el que, tras analizar el marco jurídico aplicable, pasa a señalar tres observaciones. En primer lugar indica que el INSS no estableció, en el marco de las prescripciones técnicas particulares de los contratos, «condiciones especiales de ejecución». En segundo lugar, constata que los pliegos de condiciones administrativas particulares incluyeron de forma expresa la prohibición de contratar a aquellas empresas que hubieran sido sancionadas con carácter firme por «infracción grave en materia de disciplina de mercado, en materia profesional o en materia de integración laboral y de igualdad de oportunidades y ...». En tercer lugar, señala que los pliegos de condiciones administrativas particulares no establecieron que, en caso de empate entre varias empresas en la valoración de los criterios objetivos de adjudicación, resultaría aplicable el criterio preferencial en favor de las empresas según la posibilidad prevista en el artículo 34.2 de la LOIEMH.

El **Informe de Fiscalización de la Fundación Residencia de Estudiantes, ejercicios 2005 a 2009**, aprobado el 31 de enero de 2013, ha analizado la distribución del personal contratado con carácter indefinido por sexo y en función de la categoría profesional, deduciéndose la mayor participación de las mujeres en todas las tareas de la Fundación y la inexistencia de discriminación en cuanto a las retribuciones percibidas por hombres y mujeres.

---

<sup>14</sup> Esta información aparece en el cuadro 42 y anexo XXXIII.b del Informe de Fiscalización.

Distinta realidad se puso de manifiesto por **el Informe de Fiscalización de la Fundación Escuela de Organización Industrial (EOI), ejercicio 2010**, aprobado por el Pleno el 28 de febrero de 2013, donde se explica que entre la adopción por los órganos de la Fundación de acciones encaminadas al cumplimiento de la normativa para la Igualdad, se constató la elaboración de un diagnóstico de situación a partir de la plantilla existente en noviembre de 2010, preparatorio de la definición de un Plan de Igualdad. En el diagnóstico se ponía de manifiesto que las retribuciones percibidas por el personal de la EOI presentaban diferencias por sexo para cada nivel profesional, que variaban entre un 15,2% en los mandos intermedios y un 8,7% en los puestos directivos en favor de los trabajadores respecto a las trabajadoras. Según la propia Fundación, estas diferencias venían originadas por el complemento de calidad, que recogía la diferencia entre la retribución pactada en los respectivos contratos laborales y el salario base establecido para cada categoría profesional en el citado Convenio, y que ha representado un 33,6% del total de las retribuciones fijas del año 2010.

Se debe destacar que la anterior situación fue detectada por la EOI al elaborar el diagnóstico con motivo de la preparación del Plan de Igualdad, hecho que demuestra el impulso de la EOI a las acciones para hacer efectivo el cumplimiento del principio de Igualdad. Además, el Informe de Fiscalización señala que la EOI, suscribió con el Ministerio de Igualdad, en octubre de 2010, un convenio para la realización de un proyecto presencial y en redes que fomentara la incorporación de las mujeres en los Consejeros de Administración, así como para la concesión de becas a mujeres directivas, por el 50% de las tasas de matrícula, para convocatoria de cursos de formación.

Este Informe de Fiscalización, recoge en el apartado 8.8. de sus recomendaciones: «Se estima necesario que la EOI revise la asignación del complemento de calidad a su plantilla de trabajadores, para garantizar el cumplimiento del principio de igualdad de trato y de oportunidades en las condiciones retributivas previsto en el artículo 5 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres.

## CONCLUSIÓN

El Tribunal de Cuentas ha comenzado recientemente una nueva etapa repleta de desafíos en muchos ámbitos.

El 23 de Julio de 2012 se produce el nombramiento de doce nuevos miembros del Pleno entre los que se encuentran cinco Consejeras –frente a una única Consejera del Pleno anterior–. Este nuevo Pleno ha puesto en marcha diversos proyectos, en ámbitos variados, que tienen como misión agilizar y racionalizar los procedimientos de la Institución con el objetivo de mejorar los resultados que ofrece haciendo, al mismo tiempo, más cercana y comprensible la actividad del Tribunal.

Hemos repasado en este artículo los Informes de Fiscalización que, desde 2010, se unen desde su propia perspectiva al esfuerzo conjunto de hacer efectivo el principio de Igualdad entre mujeres y hombres consagrado en el artículo 14 del texto constitucional. Como hemos visto, el Tribunal de Cuentas ha comenzado por verificar la aplicación de las normas aplicables a la contratación del Sector Público, cuya importancia como instrumentos para influir en la consecución de fines sociales resulta indudable, no puede olvidarse que mediante esta contratación pública se canaliza aproximadamente el 16% del PIB. Además de la contratación, se han comprobado otros aspectos, como la problemática de las retribuciones, la designación de mujeres en los consejos de administración o la existencia y contenido de Planes de Igualdad. Y aunque pudiera parecer que se han superado muchas desigualdades, hemos señalado en las páginas anteriores constataciones del Tribunal referidas a desigualdades retributivas entre mujeres y hombres, a la escasa representación de la mujer en puestos de responsabilidad, o que el colectivo más beneficiado por los programas de Envejecimiento Activo sea el de los hombres, cuando las personas mayores de 65 años son mayoritariamente mujeres.

Sin duda se va a dar continuidad, tanto por los órganos directivos como por el personal que presta sus servicios en la Institución, a las tareas ya iniciadas en el ámbito de la Igualdad de género, profundizando en la misión que la Constitución encomienda al Tribunal de Cuentas. Podría también buscarse la colaboración en este ámbito de otros órganos de control externo.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Cabe destacar la Ley 18/2010, de 7 de junio, de la Sindicatura de Cuentas, que establece en su artículo 18, «Designación y reglas de actuación:

1. El Parlamento designa a los síndicos mediante una votación por mayoría de las tres quintas partes, por un período de seis años renovable una vez. En la presentación de las candidaturas debe velarse por la presencia equilibrada de hombres y mujeres.

Además de las que se refieren a la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, hay diversas tareas que hay que acometer sin dilación, se trata, por ejemplo, de la Aprobación del Plan de Igualdad para el Tribunal de Cuentas y el establecimiento de los mecanismos de seguimiento necesarios para comprobar tanto su adecuación a las necesidades como su realización acorde con lo planificado. Igualmente, se debe dar continuidad a los trabajos iniciados por la Comisión y Grupo de Igualdad en los ámbitos de Presupuesto y enfoque de género<sup>16</sup>.

---

2. La designación de síndico o síndica se realiza entre empleados públicos de cuerpos o categorías del grupo de titulación superior, o abogados, economistas y profesores mercantiles, todos de reconocida competencia y con más de quince años de ejercicio profesional.»

<sup>16</sup> La propuesta sobre el Anteproyecto de Presupuesto para el ejercicio 2013 del Tribunal de Cuentas, aprobada por el Pleno el 12 de julio de 2012, no tuvo en consideración el enfoque de género.

# Los efectos de la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones sobre la potestad de reintegro

---

**Antonio Bueno Armijo**

Grupo de investigación SEJ-196. Proyecto de investigación del Plan Nacional DER 2012-35269, Ministerio de Economía y Competitividad, «La nueva intervención administrativa en la economía».

## **RESUMEN**

La falta de procedimentalización de la actividad administrativa de inspección encuentra su sentido en la necesidad de dotar a la Administración de instrumentos suficientemente flexibles que le permitan obtener la información necesaria para ejercer otras potestades. El legislador puede optar por procedimentalizar las actividades de inspección en ámbitos concretos, como ha hecho, por ejemplo, en el ámbito del control financiero de las subvenciones públicas. Esta opción, sin embargo, conlleva el riesgo de una multiplicación de los conflictos judiciales y, como ha ocurrido en el citado ámbito, la aparición de obstáculos que impidan la adecuada protección de los intereses generales.

## **ABSTRACT**

The lack of the due process guarantee in the investigation activities carried out of by the Public Administration is justified by the need of confer upon itself flexible enough tools to obtain the data

and information required to the exercise of other public powers. The Legislature, however, may decide to lay down specific procedural rules which shall be respected in the inspections carried out by the Public Administration in specific areas, as it is the case, for instance, in the financial control of public aids. This decision, however, could lead to an increase in litigation and to the emergence of unexpected shortcomings that may preclude, as was the case in the aforementioned area, the diligent protection of the public interest.

## **1. INTRODUCCIÓN: EL CARÁCTER NO PROCEDIMENTALIZADO DE LA ACTIVIDAD ADMINISTRATIVA DE INSPECCIÓN**

El presente trabajo toma como punto de partida una de las conclusiones recientemente expuestas por el profesor REBOLLO PUIG en la ponencia presentada al VIII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, dedicado, entre otros temas, a «La Función Inspector». Tal y como se indica en el epígrafe V de dicho trabajo, bajo el título «Requisitos formales. Inspección y procedimiento», la actividad administrativa de inspección, con carácter general, no se encuentra procedimentalizada. Esto es, el ejercicio de la potestad de vigilancia sobre los deberes de los administrados que implica la actividad de inspección no tiene que seguir, por regla general, pautas ritualizadas, pudiendo desarrollarse del modo en que se considere más conveniente para los intereses generales y, en particular, para los fines de la investigación que se esté desarrollando<sup>1</sup>.

Esta falta de procedimentalización en ningún caso supone falta de controles jurídicos o posibilidad de vulnerar derechos de los administrados. Más bien se trata, simplemente, de que no hay una apertura formal de las actividades de inspección, ni tampoco, propiamente, interesados en el procedimiento, o derecho de contradicción a través de los habituales trámites de prueba o de audiencia. Ni siquiera tiene por qué existir un acto administrativo que ponga fin formalmente a estas actividades de inspección ni, por consiguiente, obligación alguna de notificarlo a nadie. Como consecuencia lógica de todo lo anterior, «en general, tampoco la inspección está sometida a las reglas sobre duración máxima de los

---

<sup>1</sup> Esta misma idea había sido ya desarrollada por este autor en Manuel REBOLLO PUIG, «La actividad de inspección», *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Administrativo*, Tomo III, Volumen II, Iustel, Madrid, 2009, pp. 77-78.

procedimientos ni, en general, esto tendría sentido porque de ordinario cada actuación inspectora es una unidad en sí misma».

Este carácter no procedimentalizado de la actividad de inspección no es casual. Se explica, fundamentalmente, porque la potestad inspectora no se encamina a producir, por sí misma, decisiones que se impongan coactivamente a los administrados. Más bien, se dirige a proveer a la Administración de la información necesaria para ejercer otras potestades que sí tendrán incidencia directa sobre la esfera patrimonial o de libertad de los administrados y que deberán desarrollarse, ahora sí, en el seno del oportuno procedimiento administrativo. De este modo, el carácter no procedimentalizado de la actividad inspectora otorga a la Administración una potestad muy flexible, ideal para estar informada y conocer las actividades de los administrados; pero, como contrapartida, deja para un momento posterior la adopción de decisiones que afecten a los administrados, sometiéndolas solo entonces a un verdadero procedimiento administrativo con todas las garantías.

La falta de procedimentalización de la actividad inspectora cuenta, por tanto, con un fundamento razonable que la justifica. Y, a la inversa, su procedimentalización excesiva podría llegar a ser inconveniente para los intereses generales. El objetivo de este trabajo es dar a conocer, precisamente, un ejemplo de los riesgos que conlleva un sometimiento excesivamente riguroso de la actividad de inspección a las reglas del procedimiento. Para ello, se analizará una reciente y discutible línea jurisprudencial desarrollada en el seno de la Audiencia Nacional en relación con la actividad inspectora en materia de subvenciones y sus repercusiones sobre la institución del reintegro.

## **2. EL CARÁCTER PROCEDIMENTALIZADO, POR EXPRESO DESEO DEL LEGISLADOR, DEL CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES**

Como expresamente se advierte en la ponencia del profesor REBOLLO PUIG, el hecho de que la actividad inspectora de la Administración no tenga habitualmente carácter procedimentalizado no significa que el legislador no pueda «procedimentalizar ciertas ramas de la inspección cuándo y en la medida en que lo considere oportuno». Uno de esos ámbitos de inspección procedimentalizada es, precisamente, el control financiero de subvenciones.

Sin necesidad de detenernos en ello ahora, cabe recordar que la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (en adelante, LGS), prevé hasta tres modalidades distintas de control sobre los beneficiarios de subvenciones públicas<sup>2</sup>. En primer lugar, el control realizado por el órgano gestor de la subvención, encargado, entre otras cosas, de la tramitación, la concesión, el pago, la recepción de la justificación presentada por el beneficiario y, en su caso, de la tramitación del procedimiento de reintegro [cfr. arts. 14.1.b) y 14.1.c) LGS]. En segundo lugar, el control financiero, encargado a la Intervención General de la Administración del Estado o cuerpos de Intervención equivalentes del resto de Administraciones y configurado como una modalidad de la función interventora y del control financiero permanente propios de estos cuerpos (cfr. Título III LGS, «Del control financiero de subvenciones»). En tercer lugar, el control externo de subvenciones, que corresponde al Tribunal de Cuentas y, en su caso, a los órganos de control externo autonómicos (cfr. art. 14.2 y Disposición Adicional primera LGS).

Frente a la situación existente con anterioridad a su aprobación, la LGS dedica buena parte de su articulado a la segunda de estas modalidades, el llamado «control interno» de subvenciones<sup>3</sup>. De este

---

<sup>2</sup> Sobre el control de las subvenciones públicas ver, con carácter general, Pablo ARELLANO PARDO, «Título III. Del control financiero de subvenciones», en Jesús DEL BARCO FERNÁNDEZ MOLINA ET AL., *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pp. 381-458; Cristina BUENO MALUENDA, «El control financiero de subvenciones», en Fernando LÓPEZ RAMÓN (coord.), *Comentarios a la Ley General de Subvenciones (Ley 38/2003, de 17 de noviembre)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pp. 133-155; José PASCUAL GARCÍA, *Régimen jurídico de las subvenciones públicas. Ley 38/2003 General de Subvenciones*, BOE, Madrid, 4ª ed., 2004, en especial, pp. 351-500; del mismo autor, *Las subvenciones públicas. Legislación comentada, formularios y procedimientos*, BOE, Madrid, 2007, en especial, pp. 201-223; José M<sup>a</sup> SANTACANA GÓMEZ, «El control interno de las subvenciones y ayudas públicas», en Mario GARCÉS SANAGUSTÍN y Alberto PALOMAR OLMEDA (coords.), *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, Aranzadi/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, pp. 529-608; Begoña SESMA SÁNCHEZ, «El control financiero», en Germán FERNÁNDEZ FARRERES (dir.), *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Civitas, Madrid, 2005, pp. 529-595; de la misma autora, y recogiendo en buena medida el mismo texto con algunas actualizaciones, Begoña SESMA SÁNCHEZ, «El control financiero de las subvenciones públicas», en Luis Alfonso MARTÍNEZ GINER y Amparo NAVARRO FAURE (coords.), *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 229-319.

<sup>3</sup> Antes de la aprobación de la LGS, el control financiero de subvenciones (en rigor, el control financiero «de las subvenciones y ayudas públicas») se encontraba regulado en los arts. 43, 44, 45 y 46 del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, por el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado. En la regulación, verdadera-

modo, y entre otras cuestiones, consagra su Título III a regular minuciosamente el objeto de esta modalidad de control (art. 44 LGS), las potestades y deberes del personal investigador (arts. 47 y 48 LGS), las obligaciones de colaboración de los sujetos investigados (art. 46 LGS), la forma en que deben documentarse las actuaciones (art. 50 LGS), los efectos de los informes que resulten de esta actividad inspectora (art. 51 LGS) y, por cuanto ahora importa, el procedimiento que debe seguirse al ejercerse esta potestad (art. 49 LGS).

Este art. 49 LGS, en el que se contiene casi íntegramente la regulación del procedimiento de control financiero de subvenciones, habría tomado como modelo de inspiración el procedimiento de inspección tributaria<sup>4</sup>. Ello explicaría la existencia de un cierto paralelismo entre los derechos reconocidos a los sujetos sometidos al control financiero de subvenciones y a los sujetos sometidos al procedimiento de inspección tributaria.

Hasta la instauración de este procedimiento, las actuaciones inspectoras en materia de subvenciones, incluso cuando se trataba de actuaciones propias del control interno, se identificaban, simplemente, con el periodo de información previa previsto en el art. 69.2 LRJPAC. En consecuencia, se negaba que tales actuaciones «abrieran un procedimiento en sentido estricto, sometido a un plazo de duración determinado y a la subsiguiente caducidad, sino un período informativo en el sentido del artículo 69 que podría dar lugar, en su caso, a un procedimiento sancionador o de intervención»<sup>5</sup>. Este periodo informativo se caracterizaba por no tener límites de duración, por estar formado por actuaciones de inspección indepen-

---

mente mínima, contenida en tales artículos, no se configuraba procedimiento alguno ni, consecuentemente, se establecía plazo máximo alguno para su tramitación. Estos artículos fueron expresamente derogados por la Disposición derogatoria única, segundo apartado, letra *d*) LGS.

<sup>4</sup> Así lo puso de manifiesto tempranamente Begoña SESMA SÁNCHEZ, «El control financiero», cit., pp. 531 y 533, llamando la atención sobre el hecho de que el procedimiento de inspección tributaria tomado como modelo fue el recogido en la Ley General Tributaria de 1963, y no el de la Ley General Tributaria de 2003, aprobada apenas unas semanas después que la LGS. La misma autora ha insistido en estas mismas apreciaciones en Begoña SESMA SÁNCHEZ, «El control financiero de las subvenciones públicas», cit., pp. 231 y 233.

<sup>5</sup> SSTs de 24 de enero de 2007, Sección Segunda, recurso contencioso-administrativo n.º 252/2005 (ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA) y de 8 de noviembre de 2007, Sección Tercera, recurso contencioso-administrativo n.º 257/2006 (ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA). En términos muy parecidos se expresa también la STS de 12 de mayo de 2009, Sección Cuarta, recurso de casación n.º 2831/2007 (ponente: PICO LORENZO).

dientes, cada una de ellas capaz de interrumpir el periodo de prescripción de la acción de reintegro por sí misma<sup>6</sup>, y porque sus resultados podían incorporarse, en su caso, al eventual procedimiento de reintegro, en el cual se satisfacerían adecuadamente los derechos de defensa y contradicción. Todo ello, en línea con la necesaria flexibilidad que, según indicamos, justificaba la ausencia de procedimiento de la actividad inspectora de la Administración<sup>7</sup>.

Frente a esta situación previa, y como podrá comprenderse, la procedimentalización del control financiero de subvenciones (pero solo de este tipo de control)<sup>8</sup> ha aportado evidentes consecuencias favorables para los administrados, vinculadas sobre todo al principio de seguridad jurídica. En este sentido debe interpretarse la existencia de un plan anual de auditorías, al que deben adecuarse, en principio, las actuaciones de control financiero; la obligación de notificar el inicio del procedimiento a los beneficiarios de las subvenciones, indicando la naturaleza y el alcance de las actuaciones, la fecha de personación del

---

<sup>6</sup> Aunque exigiéndose para ello el conocimiento formal de esas actuaciones por parte del beneficiario, SAN de 28 de mayo de 2009, recurso contencioso-administrativo n.º 1339/2006 (ponente: GARCÍA GARCÍA-BLANCO). De este modo, tendrían el carácter de actuaciones capaces de interrumpir la prescripción de la acción de reintegro, entre otros, los requerimientos de información dirigidos al beneficiario o la notificación de informes con el resultado provisional o definitivo de las comprobaciones, STS de 24 de enero de 2007, Sección Segunda, recurso contencioso-administrativo n.º 252/2005 (ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA).

<sup>7</sup> Como acertadamente aclara la STS de 17 de febrero de 2010, Sección Tercera, recurso contencioso-administrativo n.º 309/2008 (ponente: ESPÍN TEMPLADO), «no es posible objetar la excesiva duración del período de información ni el contenido materialmente instructor de la actividad realizada por la Administración en el presente asunto. No existe limitación a dicho período por la sencilla razón que la Administración se circunscribe a ejercer la capacidad inspectora en la materia que la Ley le atribuye (...). La única restricción sería que si en un momento determinado se plantea la necesidad de declarar el incumplimiento de las condiciones de la subvención por parte de la entidad subvencionada, habría necesariamente de abrirse un expediente encaminado a ello (...) enmarcado en las condiciones estrictas y garantistas de todo procedimiento regulado formalmente, con período de alegaciones y formulación de una propuesta de resolución que habrá de ser puesta de manifiesto a la parte afectada».

<sup>8</sup> En efecto, la procedimentalización se ha producido únicamente en relación con la modalidad de inspección de subvenciones conocida como «control financiero». Por consiguiente, se mantiene el carácter no procedimentalizado de las actividades de comprobación y control realizadas por el órgano concedente, que se siguen identificando con el período de información previa: STS de 17 de febrero de 2010, Sección Tercera, recurso contencioso-administrativo n.º 309/2008 (ponente: ESPÍN TEMPLADO). Y ello sin perjuicio de una notoria tendencia jurisprudencial a ampliar el ámbito del control financiero más allá del que le es propio, incluyendo en él actuaciones de control que ni siquiera son desarrolladas por los órganos de la Intervención.

equipo de control o la documentación que debe ponerse a disposición de este; la obligación, asimismo, de informar a los beneficiarios al inicio de las actuaciones de sus derechos y obligaciones durante las mismas y, finalmente, la existencia de un plazo máximo de doce meses en el que deben terminar las actuaciones y la previsión de que solo pueda ser ampliado en caso de concurrencia de ciertas causas tasadas<sup>9</sup>.

Es una decisión del legislador y, por tanto, blindada por el respeto que impone la legitimidad democrática. Ahora bien, esta especial protección de los beneficiarios de subvenciones genera, al menos, dos tipos de reservas.

En primer lugar, sorprende este exquisito trato dispensado a los beneficiarios de subvenciones en comparación con la situación en la que se encuentra la mayor parte de administrados sometidos a la actividad administrativa de inspección en el resto de ámbitos de la realidad. Este trato de favor o estas mayores garantías frente a la actividad de inspección de la Administración podrían entenderse más fácilmente en relación con actividades íntegramente privadas de los particulares (comercio interior, comercio exterior, banca, seguros, industria, energía, juego, turismo, agricultura...), en las que debería regir con toda su intensidad el principio de proporcionalidad o en relación con el cumplimiento de deberes, como los tributarios, que son impuestos y no elegidos libremente por el ciudadano. Pero no parecen tan justificadas cuando el acceso a la posición de beneficiario de subvenciones y, consiguientemente, el sometimiento a los poderes de inspección de la Administración, se aceptan voluntariamente y en el marco de la concesión de una ventaja financiada con dinero público.

En segundo lugar, la multiplicación de garantías procedimentales conlleva, en cualquier ámbito, el problema de determinar las consecuencias de su incumplimiento. Dicho de otra forma, la validez y los efectos de unas mismas actuaciones inspectoras, hasta ahora no sometidas a reglas procedimentales específicas, pueden ser cuestionadas en caso de que estas nuevas reglas no sean objeto de una perfec-

---

<sup>9</sup> Aunque el art. 46 LGS desarrolló con cierto detenimiento el contenido de la obligación de colaboración que recaía sobre los sujetos sometidos al control financiero (beneficiarios de subvenciones, entidades colaboradoras y, en su caso, terceros relacionados con el objeto de la subvención o su justificación), no se previeron obligaciones específicamente vinculadas al procedimiento hasta la inclusión, por obra de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, del deber de comunicar los cambios de domicilio ocurridos durante el procedimiento de control (art. 49.2.2º LGS) y del deber de comparecencia en las dependencias públicas que se designen al efecto (art. 49.9 LGS).

ta observancia. Y, lo que es más importante, pueden llevar a cuestionar las actuaciones posteriores que las tomen como base. Centrados en nuestro ámbito de estudio, esto implicaría que la procedimentalización del control financiero de subvenciones podría aumentar las impugnaciones de la actuación inspectora de la Administración y, de manera refleja, de las eventuales decisiones de reintegro o sancionadoras que pudieran producirse con base en aquella<sup>10</sup>.

Tal parece haber sido, precisamente, lo que ha ocurrido en relación con la exigencia de un plazo máximo de doce meses para resolver los procedimientos de control financiero de subvenciones (art. 49.7 LGS).

### 3. EN CONCRETO, LA FIJACIÓN DE UN PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE CONTROL FINANCIERO

Como ya se ha adelantado, el art. 49.7 LGS establece que «las actuaciones de control financiero sobre beneficiarios y, en su caso, entidades colaboradoras, deberán concluir en el plazo máximo de 12 meses». El precepto añade el momento a partir del cual comienza a correr dicho plazo, fijándolo en la fecha de notificación del acto de iniciación del procedimiento, y las circunstancias que, en caso de concurrir, podrían permitir una ampliación de este plazo.

El precepto deja sin resolver, sin embargo, varias cuestiones. Algunas, como la concreción de los supuestos de ampliación del plazo, se remiten expresamente a la normativa de desarrollo<sup>11</sup>. Otras,

---

<sup>10</sup> Acertaba, así, Begoña SESMA SÁNCHEZ, «El control financiero», cit., p. 571, y posteriormente en Begoña SESMA SÁNCHEZ, «El control financiero de las subvenciones públicas», cit., p. 287, al vaticinar que «la necesidad de respetar la configuración formal del procedimiento en cuanto a notificaciones, plazos de duración, motivos de interrupción y de suspensión, ampliación de plazos, etc., dadas algunas omisiones significativas de la LGS al respecto, servirá para impugnar muchas decisiones de reintegro».

<sup>11</sup> A pesar de esta remisión expresa a las normas reglamentarias de desarrollo, el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la LGS, omitió expresamente el desarrollo del Título III LGS, «por cuanto, en puridad, se ha considerado conveniente que su regulación se aborde, en su integridad, en la regulación que sobre el ejercicio del control corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado, y a la que ha de procederse en aplicación de la disposición final cuarta de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria» (§.3 del preámbulo). Esta falta de desarrollo ha permitido la aparición de algunos pronunciamientos judiciales que parecen sostener, en grave perjuicio para los administrados, que la ampliación del plazo se produce automáticamente, solo con que concorra alguna de las causas genéricamente previstas en el art. 49.7 LGS. Así parece asumirlo, en relación con la causa prevista en el art. 49.7.a) LGS (complejidad de las actuaciones), la STSJ de Aragón de 22 de

sencillamente, han sido obviadas por el legislador. Así ocurre, en primer lugar, con la cuestión de si este plazo resulta aplicable a los controles financieros que se encontraban en curso en el momento de aprobación y entrada en vigor de la LGS. En segundo lugar, tampoco se resuelve el problema de cuál debe considerarse el *dies ad quem* del cómputo del plazo de doce meses. En tercer lugar, y muy especialmente, tampoco se dice nada acerca de qué consecuencias cabe derivar de la superación de dicho plazo.

Estas y otras lagunas han propiciado, como cabía esperar, la proliferación de las impugnaciones ante los tribunales y la progresiva formación de un nutrido cuerpo jurisprudencial que ha tratado de ofrecer algunas respuestas. Dejaremos para el siguiente epígrafe el análisis de las consecuencias de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento, centrándonos ahora en los otros dos ámbitos problemáticos que hemos identificado alrededor de la implantación de este plazo.

En primer lugar, no se ha producido una respuesta definitiva en relación con el problema de si el plazo máximo de doce meses resulta de aplicación a los procedimientos de control financiero que se encontraban en tramitación en el momento en que fue aprobado y entró en vigor el art. 49.7 LGS. Existen pronunciamientos tanto en un sentido como en otro, sin que los (escasos) razonamientos en los que se sostienen parezcan, en ninguno de los casos, definitivos<sup>12</sup>. No obstante, y en la medida en que se trata de un problema de derecho transitorio, cabe prever que este tipo de controversias dejarán de plantearse en breve ante los tribunales.

Tampoco la fijación del *dies ad quem* o fecha en la que se debe entender concluido el procedimiento de control financiero ha resulta-

---

marzo de 2010, recurso contencioso-administrativo n.º 491/2006 (ponente: MARTÍNEZ LASIERRA).

<sup>12</sup> Afirman con rotundidad que el art. 49.7 LGS solo es de aplicación a los procedimientos de control financiero iniciados con posterioridad a su entrada en vigor, es decir, a partir del 18 de febrero de 2004, las SSAN de 18 de abril de 2008, recurso contencioso-administrativo n.º 990/2006 (ponente: VEIGA NICOLE), de 14 de enero de 2010, recurso contencioso-administrativo n.º 56/2009 (ponente: VEIGA NICOLE) y de 4 de noviembre de 2011, recurso contencioso-administrativo n.º 30/2011 (ponente: VEIGA NICOLE).

Por el contrario, estiman que este plazo de doce meses resultaba de aplicación también a las actuaciones de control financiero que se encontraban en marcha en el momento de entrada en vigor del art. 49.7 LGS las SSAN de 26 de septiembre de 2007, recurso de apelación n.º 65/2007 (ponente: MARTÍN VALERO) y de 4 de junio de 2008, recurso de apelación n.º 296/2007 (ponente: SANGÜESA CABEZUDO).

do plenamente pacífica hasta ahora. De este modo, en un primer momento la jurisprudencia entendió que el *dies ad quem* venía determinado por el día en que se emitía el informe definitivo con las conclusiones alcanzadas por el personal controlador<sup>13</sup>, aclarando, específicamente, que este *dies ad quem* no debía identificarse ni con la fecha de notificación del informe al administrado ni con la fecha que constase en el registro de salida del órgano encargado del control, «sino [con] la fecha del informe»<sup>14</sup>. No obstante, más recientemente la misma Sala ha cambiado de criterio y ha entendido que el *dies ad quem* viene determinado por la fecha de notificación del informe a los administrados, recortando así el plazo de que goza la Administración para desarrollar sus actividades de control<sup>15</sup>.

#### 4. LAS CONSECUENCIAS DE LA SUPERACIÓN DEL PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE CONTROL FINANCIERO

Finalmente, y como hemos adelantado, el legislador tampoco previó ninguna consecuencia en el caso de superación del plazo de doce meses establecido en el art. 49.7 LGS para la tramitación del procedimiento de control financiero de subvenciones.

La primera doctrina que se ocupó de analizar este novedoso precepto no mostró una especial preocupación por las consecuencias de la superación de este plazo. Algunos autores omitieron

---

<sup>13</sup> STS de 24 de enero de 2007, Sección Segunda, recurso contencioso-administrativo n.º 252/2005 (ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA); SAN de 4 de junio de 2008, recurso de apelación n.º 296/2007 (ponente: SANGÜESA CABEZUDO).

<sup>14</sup> SAN de 12 de noviembre de 2008, recurso de apelación n.º 70/2008 (ponente: SANZ CALVO).

<sup>15</sup> El cambio de criterio se ha producido con la SAN de 9 de octubre de 2012, recurso contencioso-administrativo n.º 87/2011 (ponente: ORTEGA MARTÍN). La sentencia parte de constatar que «la regla general del art. 44 (en su proposición primera) de la Ley 30/1992 es que la fecha que se ha de tomar en consideración, a efectos de la caducidad, es la de la notificación de la resolución al interesado. Por el contrario el art. 49.6 de la Ley de Subvenciones parece privar de valor a semejante notificación y, de hecho, ni tan siquiera parece requerir que esta se produzca, pasando a adquirir significación tan sólo la fecha del informe de control financiero. Pues bien, la Sala estima que procede la aplicación al caso de la regla general de caducidad de los procedimientos incoados de oficio susceptibles de perjudicar a los interesados prevista en el art. 44.2 de la Ley 30/1992, ya que estimamos in cuestionable que este, de control financiero previsto en el artículo 49 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, es un procedimiento calificable como ‘de intervención’ y como susceptible de producir gravamen a los interesados».

toda referencia al asunto<sup>16</sup>, mientras que los más minuciosos se limitaron a indicar que la única consecuencia que parecía posible sería la producción de la caducidad del procedimiento, por simple aplicación del art. 44.2 LRJPAC<sup>17</sup>. Esta caducidad, a su vez, y por mandato del art. 92.3 LRJPAC, daría lugar a que el plazo de prescripción de la acción de reintegro no se entendiera interrumpido.

Esta era la única consecuencia razonable que cabía esperar de la superación del plazo de doce meses previsto en el art. 49.7 LGS y esta fue, en efecto, la primera conclusión que alcanzó la jurisprudencia. Sencillamente, «caducado el procedimiento, desaparecen *ex tunc* sus iniciales efectos interruptivos de la prescripción, por virtud de lo dispuesto con carácter general en el artículo 92.3 de la Ley 30/1992»<sup>18</sup>.

Ninguna otra consecuencia debería hacerse derivar de la caducidad del procedimiento de control financiero. Desde luego, nada debería obstar a que las actuaciones realizadas en un procedimiento de control financiero caducado pudieran incorporarse y reutili-

---

<sup>16</sup> Así, guardan silencio sobre esta concreta cuestión Cristina BUENO MALUENDA, «El control financiero de subvenciones», cit., José PASCUAL GARCÍA, *Régimen jurídico de las subvenciones públicas. Ley 38/2003 General de Subvenciones*, cit., quien, sin embargo, sí se pronunciaría expresamente sobre este extremo en una obra posterior, y Begoña SESMA SÁNCHEZ, «El control financiero», cit.

<sup>17</sup> Aunque con cierta ambigüedad, tal parece ser la postura defendida por Pablo ARELLANO PARDO, «Artículo 51. Efectos de los informes de control financiero», en Jesús DEL BARCO FERNÁNDEZ MOLINA ET AL., *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, cit., p. 455. Más claramente se posiciona José PASCUAL GARCÍA, *Las subvenciones públicas. Legislación comentada, formularios y procedimientos*, cit., p. 220. En el mismo sentido, pero más recientemente, José M<sup>a</sup> SANTACANA GÓMEZ, «El control interno de las subvenciones y ayudas públicas», cit., p. 589, quien se manifiesta en un momento en el que, sin embargo, diversos pronunciamientos de la Audiencia Nacional a los que luego nos referiremos ya habían alcanzado una solución muy distinta.

<sup>18</sup> La cita procede de las SSTs de 24 de enero de 2007, Sección Segunda, recurso contencioso-administrativo n.º 252/2005 (ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA) y de 8 de noviembre de 2007, Sección Tercera, recurso contencioso-administrativo n.º 257/2006 (ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA). Sin embargo, esta misma conclusión es también ampliamente compartida por la jurisprudencia menor, como acreditan la SAN de 9 de octubre de 2012, recurso contencioso-administrativo n.º 87/2011 (ponente: ORTEGA MARTÍN), la STSJ de las Islas Canarias/Las Palmas de 20 de febrero de 2009, recurso contencioso-administrativo n.º 398/2007 (ponente: BORRÁS MOYA) o las SSTSJ de las Islas Canarias/Santa Cruz de Tenerife de 3 de abril de 2009, recurso contencioso-administrativo n.º 145/2008 (ponente: ACEVEDO Y CAMPOS) y de 15 de abril de 2009, recurso contencioso-administrativo n.º 254/2008 (ponente: ACEVEDO Y CAMPOS).

zarse en un procedimiento posterior<sup>19</sup>. Y, con mayor motivo, tampoco nada debería obstar a que posteriormente se iniciara un procedimiento de reintegro o, en su caso, un procedimiento sancionador<sup>20</sup>.

Sin embargo, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha venido desarrollando una jurisprudencia que debe calificarse, cuando menos, de sorprendente, de conformidad con la cual la caducidad del procedimiento de control financiero regulado en el art. 49 LGS impediría la iniciación del procedimiento de reintegro, hasta el punto de que, si llegara a tramitarse dicho procedimiento y acabara con una resolución por la que se acordara el reintegro, dicha resolución sería nula.

El primer pronunciamiento en este sentido se remonta a febrero de 2009<sup>21</sup>. Sin embargo, no será hasta la SAN de 13 de enero de 2011, recurso de apelación n.º 31/2010 (ponente: CÓRDOBA CASTROVERDE), dictada por el Pleno de la Sala de lo Contencio-

---

<sup>19</sup> Esta solución incluso se prevé específicamente en alguna normativa sectorial, como el art. 14.2 de la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, en el que se indica que las comprobaciones efectuadas en una actuación inspectora caducada tendrán el carácter de antecedente para las sucesivas. Pero, en realidad, es también la solución que se impone con carácter general en el art. 137.3 LRJPAC cuando se consagra el valor probatorio de los «documentos públicos» en que consten los hechos constatados por los funcionarios inspectores a los que se reconozca la condición de autoridad, siendo irrelevante, a este respecto, que el procedimiento en que se levantara el acta hubiera caducado o no.

<sup>20</sup> Así ocurre en otros ámbitos, como el del procedimiento inspector realizado en materia de protección de datos. El art. 122.4 del Reglamento de la Ley Orgánica de Protección de Datos (Real Decreto n.º 1720/2007, de 21 de diciembre) fija una duración máxima del procedimiento de inspección de doce meses, agotados los cuales se produce la caducidad. Ahora bien, «esa singular caducidad de las actuaciones previas no impedirá practicar nuevas inspecciones ni iniciar más tarde un procedimiento sancionador», Manuel REBOLLO PUIG, «El procedimiento sancionador y las actuaciones previas ante la Agencia Española de Protección de Datos», Manuel FERNÁNDEZ SALMERÓN (coord.), *La potestad sancionadora de la Agencia Española de Protección de Datos*, Thomson/Aranzadi y AEPD, Madrid, 2008, p. 318.

<sup>21</sup> Se trata de la SAN de 11 de febrero de 2009, recurso de apelación n.º 106/2008 (ponente: VEIGA NICOLE). Para un primer acercamiento crítico a esta sentencia, me remito ahora a mi trabajo anterior en Antonio BUENO ARMIJO, *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea*, Premio Blas Infante 2010, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2011, en especial, pp. 437-438. Este pronunciamiento se vería posteriormente continuado por las SSAN de 14 de enero de 2010, recurso contencioso-administrativo n.º 56/2009 (ponente: VEIGA NICOLE) y de 11 de febrero de 2010, recurso de apelación n.º 66/2009 (ponente: VEIGA NICOLE).

so-administrativo de la Audiencia Nacional, cuando esta construcción se vea plenamente confirmada y reciba una cierta justificación.

Este pronunciamiento, que cuenta con un extenso y bien fundamentado voto particular, parte de entender, acertadamente, que «nos encontramos ante un procedimiento previo de control financiero y, en gran medida, autónomo del procedimiento de reintegro»<sup>22</sup>. Sin embargo, entiende que puede encontrarse una «estrecha vinculación existente entre ambos procedimientos en los casos en los que el procedimiento de reintegro se inicia precisamente tomando como base el informe emitido por la Intervención General, [lo cual] conlleva que la caducidad del expediente de control previo, que debería haberse archivado sin emitir el correspondiente informe que le puso fin, implique la nulidad de la resolución administrativa que ordena el reintegro».

Esta escueta motivación, sin embargo, resulta necesariamente insuficiente. Especialmente, si se tienen en cuenta las gravísimas consecuencias que esta jurisprudencia genera para los intereses generales y la desprotección en la que se deja a los intereses financieros vinculados a la concesión de subvenciones públicas.

En primer lugar, el razonamiento de la sentencia adolece de una notable falta de justificación dogmática, dado que no aclara qué es exactamente lo que convierte en inválida la decisión de reintegro. ¿Considera, tal vez, la sentencia, que la resolución de reintegro carece de la necesaria motivación o elementos de prueba por entender que no se pueden utilizar los documentos obtenidos o los informes producidos en el procedimiento de control caducado? ¿Estima la sentencia, más bien, que se ha producido alguna forma

---

<sup>22</sup> La independencia entre ambos procedimientos se deduce sin ningún género de dudas de la propia sistemática de la LGS pero, además, ha sido ampliamente confirmada por la jurisprudencia, que ha aclarado, por ejemplo, que el informe o las actas de inspección no inician por sí mismos el procedimiento de reintegro, sino que este requiere de un acto de iniciación expreso, SSTS de 21 de abril de 2009, Sección Cuarta, recurso de casación n.º 2/2006 (ponente: MENÉNDEZ PÉREZ) y de 13 de junio de 2011, Sección Tercera, recurso de casación n.º 5940/2008 (ponente: CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA). Especialmente interesante resulta también, *sensu contrario*, la SAN de 30 de septiembre de 2009, recurso de apelación n.º 44/2009 (ponente: SANZ CALVO), en la que se aclara que la caducidad del procedimiento de reintegro no afecta al valor interruptivo de la prescripción de las actuaciones inspectoras o el procedimiento de control financiero previos, dado que tales actuaciones «son independientes, aunque tengan carácter previo, de manera que la caducidad del procedimiento de reintegro posterior no afecta a aquellas actuaciones».

de caducidad de la acción de reintegro, lo que determina que su ejercicio vicie de invalidez cualquier actuación posterior? Lamentablemente, nada se indica al respecto.

En segundo lugar, una interpretación sistemática del art. 49.7 LGS llevaría a rechazar la conclusión alcanzada por esta línea jurisprudencial. En efecto, esta solución resultaría absurda e incoherente con el resto de la LGS. Piénsese que el acuerdo de iniciación del procedimiento de reintegro, como la de cualquier otro procedimiento iniciado de oficio, puede adoptarse por propia iniciativa del órgano competente, por orden superior e incluso por denuncia, no siendo la solicitud motivada de otro órgano, a la que en última instancia se reconduciría la iniciación propuesta por el informe resultado del control financiero, más que una posibilidad entre otras<sup>23</sup>. Y, lo que es aún más importante, «aun en el caso de que el acuerdo de iniciación del procedimiento de revocación y reintegro tenga como base un informe previo de la IGAE dictado en el seno de un procedimiento de control financiero caducado, este procedimiento de reintegro no se inicia con el informe de la IGAE por el que concluye el procedimiento de control financiero, sino con el acuerdo administrativo que determina tal inicialización (art. 42.4 de la LGS)»<sup>24</sup>.

En tercer lugar, no hay base normativa alguna que justifique esta jurisprudencia. Antes al contrario, las normas reguladoras del régimen jurídico del control financiero de subvenciones más bien parecen apuntar claramente en otra dirección. Así se deduciría del art. 51 LGS y del art. 96.4 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones, aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio (en adelante, RGS).

Este art. 51 LGS, al que la sentencia que comentamos hace expresa referencia, previó que, en el caso de que en el informe de fiscalización que pusiera fin al procedimiento de control financiero se recogiera la procedencia de reintegrar la totalidad o parte de la subvención, el órgano gestor tendría un plazo de un mes para iniciar el procedimiento de reintegro o para oponerse a él mediante la presentación de un escrito motivado de discrepancia dirigido a

---

<sup>23</sup> Todo ello sin perjuicio del carácter cuasi vinculante que la LGS concede a dicho informe. Antonio BUENO ARMILLO, *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea*, cit., pp. 437-438.

<sup>24</sup> Voto particular presentado a la SAN de 13 de enero de 2011, recurso de apelación n.º 31/2010 (ponente: CÓRDOBA CASTROVERDE) por GARCÍA GARCÍA-BLANCO, al que se adhieren CALDERÓN GONZÁLEZ, SANGÜESA CABEZUDO y MARTÍN VALERO.

la Intervención. Se trata de una nueva muestra del afán del legislador por conseguir la mayor vinculación posible del órgano gestor de subvenciones a los resultados del control financiero llevado a cabo por la Intervención. Pero lo que el legislador no aclaró, sin embargo, fueron las consecuencias de la superación de dicho plazo de un mes sin que el órgano gestor hubiera decidido iniciar el procedimiento de reintegro o expresar formalmente su discrepancia con el informe de fiscalización.

Los primeros comentaristas del precepto se dividieron ante las distintas posibilidades que se ofrecían. De este modo, algunos autores sugirieron, aunque muy tímidamente, que se trataba de un caso de caducidad de la acción de reintegro, directamente inspirado en el art. 209 LGT<sup>25</sup>. La mayoría de la doctrina, sin embargo, se inclinó por considerar que la superación del plazo de un mes previsto en el art. 51 LGS podría dar lugar a medidas de reacción por parte de la Intervención e incluso a responsabilidades disciplinarias, pero en ningún caso afectaría a la validez del acto de iniciación tardío del procedimiento de reintegro o a la resolución que, en su caso, finalmente se dictase<sup>26</sup>. En esta misma línea, se advertía, expresamente, del perjuicio que podría causar para el interés público la postura contraria<sup>27</sup>.

Como se ha adelantado, la solución a esta cuestión vino facilitada por el art. 96.4 RGS, de conformidad con el cual «El transcurso del plazo de un mes previsto en el artículo 51 de la Ley General de Subvenciones sin que se hubiera iniciado el procedimiento de rein-

---

<sup>25</sup> Aunque en términos ciertamente ambiguos, esa parece ser la postura mantenida por Pablo ARELLANO PARDO, «Artículo 51. Efectos de los informes de control financiero», cit., p. 455.

<sup>26</sup> Desde este punto de vista, la superación del plazo previsto en el art. 51 LGS constituiría, «sin duda, una irregularidad no invalidante (art. 63.3 LRJPAC)», Manuel REBOLLO PUIG, «El reintegro de subvenciones», en Germán FERNÁNDEZ FARRERES (dir.), *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Civitas, Madrid, 2005, p. 488.

<sup>27</sup> En efecto, la consideración del plazo de tres meses previsto en el art. 209 LGT entre la finalización de las actuaciones inspectoras y el inicio del expediente sancionador como un plazo de caducidad de la acción sancionadora puede hallar su justificación en el hecho de que es el mismo órgano que controla quien instruye el expediente sancionador. Pero esta identidad no se da en el ámbito de las subvenciones, por lo que, «de configurarse dicho plazo con carácter preclusivo de la acción para reintegrar, tan pronto como los órganos gestores incumplieran dicho plazo (lo que podría darse con mucha frecuencia dada su corta duración) los beneficiarios tendrían a su favor un sólido argumento para oponerse al reintegro», Begoña SESMA SÁNCHEZ, «El control financiero», cit., p. 585.

tegro o (...), en su caso, se hubiera planteado la oportuna discrepancia, tendrá los siguientes efectos:

a) Quedarán automáticamente levantadas las medidas cautelares que se hubieran adoptado en el desarrollo del control financiero.

b) No se considerará interrumpida la prescripción por las actuaciones de control financiero de las que la propuesta de inicio del procedimiento trajera causa.

c) El órgano gestor no quedará liberado de su obligación de iniciar el procedimiento de reintegro, sin perjuicio de las responsabilidades que se deriven de la prescripción del derecho a iniciar el referido procedimiento como consecuencia del incumplimiento de la obligación en plazo».

Lejos de producir, en consecuencia, la caducidad de la acción, la superación del plazo de un mes del art. 51 LGS en ningún caso relevaría al órgano gestor de la subvención de su obligación de iniciar el procedimiento de reintegro. La única repercusión que genera en la potestad de reintegro de la Administración es la de negar la interrupción del plazo de prescripción para ejercerla. Por lo tanto, y por simple coherencia interpretativa, esta debería ser también la única consecuencia que se dedujera, en relación con la potestad de reintegro de la Administración, de la caducidad del procedimiento de control financiero de subvenciones.

Los anteriores argumentos permitirían legítimamente esperar que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional reconsiderara la solución ofrecida en su Sentencia de 13 de enero de 2011, recurso de apelación n.º 31/2010 (ponente: CÓRDOBA CASTROVERDE), que comentamos. Lo cierto, sin embargo, es que esta solución ha sido reafirmada hasta la fecha por todos los pronunciamientos posteriores recaídos sobre asuntos similares<sup>28</sup>.

## 5. CONCLUSIONES

La actividad administrativa de inspección se presenta, por regla general, carente de toda procedimentalización. Esta situación no implica la ausencia de garantías para los administrados sometidos a

---

<sup>28</sup> Así, la SAN de 15 de septiembre de 2011, recurso de apelación n.º 32/2011 (ponente: GUERRERO ZAPLANA) o, aún más recientemente, la SAN de 16 de noviembre de 2012, recurso contencioso-administrativo n.º 19/2012 (ponente: BUI-SÁN GARCÍA).

esta específica forma de actividad administrativa. Tampoco implica que, en aquellos ámbitos en los que lo considera oportuno, y en la medida en que lo estima conveniente, el legislador puede proceduralizar la actividad administrativa de inspección. Ahora bien, una excesiva proceduralización o, en su caso, una interpretación que lleve demasiado lejos las garantías procedimentales establecidas por el legislador, puede ocasionar la esclerotización de la actividad administrativa de inspección.

Este riesgo potencial parece haberse hecho realidad en un ámbito de la actividad de inspección concreto: el control financiero de subvenciones públicas regulado en el Título III LGS. El establecimiento de un verdadero procedimiento de control financiero, que, sin embargo, no se ha regulado con el suficiente detalle, ha multiplicado los litigios y ha generado una prolija jurisprudencia. Dentro de ella, una línea que puede calificarse, cuando menos, de arriesgada, ha entendido que la superación del plazo máximo fijado por el art. 49.7 LGS para tramitar el procedimiento de control financiero, no solo daría lugar a la caducidad de este procedimiento sino que, además, impediría la iniciación de cualquier procedimiento posterior de reintegro de modo que, si este finalmente se tramitara, la resolución de reintegro que eventualmente le pusiera fin sería inválida. Todo ello aun reconociendo la independencia entre ambos procedimientos y su finalidad radicalmente diversa.

Se trata, seguramente, de una jurisprudencia bienintencionada y preocupada por la protección de los derechos de los ciudadanos. No obstante, cabe dirigirle varios reproches. En primer lugar, el carácter extremadamente formalista de su construcción, basada en la superación del plazo para tramitar un procedimiento del que no se derivan actos desfavorables para el administrado, pues no puede alcanzar la consideración de verdadero acto desfavorable un mero acto de trámite, como es el acto de iniciación de un procedimiento de reintegro, del que no se sabe qué consecuencias se derivarán (y que podrían ser incluso positivas, como la declaración de conformidad de la actividad del particular y la improcedencia del reintegro). En segundo lugar, esta jurisprudencia parece perder de vista que cuando se impide a la Administración exigir el reintegro de una subvención indebidamente percibida, se le está impidiendo proteger adecuadamente el dinero público, es decir, el dinero aportado por el conjunto de los contribuyentes. No resulta justificable que se conceda un mejor trato a quien se beneficia de la generosidad de la colectividad, que le confía sus siempre limitados recursos, que a la colectividad en sí.

Bien está ofrecer ciertas garantías procedimentales al beneficiario de una subvención sometido a la actividad de inspección de la Administración. Pero erraríamos si un exceso de buena voluntad nos llevara a aceptar resultados injustos, como que los incumplidores, amparados en meros formalismos, pudieran aprovecharse de la generosidad y el esfuerzo colectivos. No son las buenas intenciones, sino la justicia, la que debe guiar al Derecho, pues no en pocas ocasiones el camino al infierno está empedrado de buenas intenciones.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

ARELLANO PARDO, Pablo, «Título III. Del control financiero de subvenciones», en Jesús del Barco Fernández Molina et al., *Comentarios prácticos a la nueva Ley General de Subvenciones*, Lex Nova, Valladolid, 2004, pp. 381-458.

BUENO ARMIJO, Antonio, *El reintegro de subvenciones de la Unión Europea*, Premio Blas Infante 2010, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, 2011.

BUENO MALUENDA, Cristina, «El control financiero de subvenciones», en Fernando López Ramón (coord.), *Comentarios a la Ley General de Subvenciones (Ley 38/2003, de 17 de noviembre)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, pp. 133-155.

PASCUAL GARCÍA, José, *Régimen jurídico de las subvenciones públicas. Ley 38/2003 General de Subvenciones*, BOE, Madrid, 4ª ed., 2004.

— *Las subvenciones públicas. Legislación comentada, formularios y procedimientos*, BOE, Madrid, 2007.

REBOLLO PUIG, Manuel, «El reintegro de subvenciones», en Germán Fernández Farreres (dir.), *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Civitas, Madrid, 2005, pp. 407-527.

— «El procedimiento sancionador y las actuaciones previas ante la Agencia Española de Protección de Datos», en Manuel Fernández Salmerón (coord.), *La potestad sancionadora de la Agencia Española de Protección de Datos*, Thomson/Aranzadi y AEPD, Madrid, 2008.

— «La actividad de inspección», *Lecciones y materiales para el estudio del Derecho Administrativo*, Tomo III, Volumen II, Iustel, Madrid, 2009, pp. 53-85.

SANTACANA GÓMEZ, José M<sup>a</sup>, «El control interno de las subvenciones y ayudas públicas», en Mario Garcés Sanagustín y Alberto Palomar Olmeda (coords.), *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, Aranzadi/Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, pp. 529-608.

SESMA SÁNCHEZ, Begoña, «El control financiero», en Germán Fernández Farreres (dir.), *Comentario a la Ley General de Subvenciones*, Civitas, Madrid, 2005, pp. 529-595.

— «El control financiero de las subvenciones públicas», en Luis Alfonso Martínez Giner y Amparo Navarro Faure (coords.), *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 229-319.

## 7. JURISPRUDENCIA CITADA

STS de 24 de enero de 2007, Sección Segunda, recurso contencioso-administrativo n.º 252/2005 (ponente: Campos Sánchez-Bordona).

STS de 8 de noviembre de 2007, Sección Tercera, recurso contencioso-administrativo n.º 257/2006 (ponente: Campos Sánchez-Bordona).

STS de 21 de abril de 2009, Sección Cuarta, recurso de casación n.º 2/2006 (ponente: Menéndez Pérez).

STS de 12 de mayo de 2009, Sección Cuarta, recurso de casación n.º 2831/2007 (ponente: Pico Lorenzo).

STS de 17 de febrero de 2010, Sección Tercera, recurso contencioso-administrativo n.º 309/2008 (ponente: Espín Templado).

STS de 13 de junio de 2011, Sección Tercera, recurso de casación n.º 5940/2008 (ponente: Campos Sánchez-Bordona).

SAN de 26 de septiembre de 2007, recurso de apelación n.º 65/2007 (ponente: Martín Valero).

SAN de 18 de abril de 2008, recurso contencioso-administrativo n.º 990/2006 (ponente: Veiga Nicole).

SAN de 4 de junio de 2008, recurso de apelación n.º 296/2007 (ponente: Sangüesa Cabezudo).

- SAN de 12 de noviembre de 2008, recurso de apelación n.º 70/2008 (ponente: Sanz Calvo).
- SAN de 11 de febrero de 2009, recurso de apelación n.º 106/2008 (ponente: Veiga Nicole).
- SAN de 28 de mayo de 2009, recurso contencioso-administrativo n.º 1339/2006 (ponente: García García-Blanco).
- SAN de 30 de septiembre de 2009, recurso de apelación n.º 44/2009 (ponente: Sanz Calvo).
- SAN de 14 de enero de 2010, recurso contencioso-administrativo n.º 56/2009 (ponente: Veiga Nicole).
- SAN de 11 de febrero de 2010, recurso de apelación n.º 66/2009 (ponente: Veiga Nicole).
- SAN de 13 de enero de 2011, recurso de apelación n.º 31/2010 (ponente: Córdoba Castroverde).
- SAN de 15 de septiembre de 2011, recurso de apelación n.º 32/2011 (ponente: Guerrero Zaplana).
- SAN de 4 de noviembre de 2011, recurso contencioso-administrativo n.º 30/2011 (ponente: Veiga Nicole).
- SAN de 9 de octubre de 2012, recurso contencioso-administrativo n.º 87/2011 (ponente: Ortega Martín).
- SAN de 16 de noviembre de 2012, recurso contencioso-administrativo n.º 19/2012 (ponente: Buisán García).
- STSJ de Aragón de 22 de marzo de 2010, recurso contencioso-administrativo n.º 491/2006 (ponente: Martínez Lasierra).
- STSJ de las Islas Canarias/Las Palmas de 20 de febrero de 2009, recurso contencioso-administrativo n.º 398/2007 (ponente: Borrás Moya).
- STSJ de las Islas Canarias/Santa Cruz de Tenerife de 3 de abril de 2009, recurso contencioso-administrativo n.º 145/2008 (ponente: Acevedo y Campos).
- STSJ de las Islas Canarias/Santa Cruz de Tenerife de 15 de abril de 2009, recurso contencioso-administrativo n.º 254/2008 (ponente: Acevedo y Campos).

# Contabilización de transferencias y subvenciones en el Plan General de Contabilidad Pública. Vertientes económico-financiera y presupuestaria

---

**Javier de Diego Alonso**

Auditor del Consejo de Cuentas de Castilla y León

## 1. INTRODUCCIÓN

El Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, (PGCP'10) ha introducido importantes novedades respecto a la forma en que deben contabilizarse las subvenciones y transferencias. Además, como consecuencia de su complejidad y de las dudas que ha suscitado su aplicación en algunas consultas, el PGCP'10 ha sido reformado en esta materia por la Orden EHA/3068/2011.

El objetivo general de este artículo es analizar la contabilización de subvenciones y transferencias, tomando como punto de partida los negocios jurídicos subyacentes y los actos integrantes de los procedimientos de concesión, justificación y presupuestarios previstos en la normativa aplicable. De acuerdo con este propósito general, los puntos objeto de tratamiento son los siguientes:

- En primer lugar, se analizan las diferencias entre los conceptos contables de subvención y transferencia del PGCP'10, y sus definiciones jurídicas.
- Segundo, se estudian desde un punto de vista contable, las diferencias existentes entre las subvenciones y transferencias.

Asimismo, se pone de manifiesto la existencia de ciertos negocios jurídicos cuyos elementos configuradores no nos permiten encuadrarlos dentro de las transferencias ni tampoco dentro de las subvenciones tal y como ambas se encuentran definidas en el PGCP'10.

- Tercero, se revisa de forma somera los procedimientos de concesión, justificación y gestión presupuestaria de subvenciones y transferencias.
- Cuarto, y respecto a la normativa contable anterior, se pone de manifiesto la mayor separación existente entre las vertientes económico-financiera y presupuestaria a efectos de la contabilización de las subvenciones y transferencias.
- Quinto, se examina la contabilización de las subvenciones y transferencias desde la óptica del beneficiario y del concedente y desde las perspectivas económico-financiera y presupuestaria y se analizan los vínculos de conexión entre ambas vertientes.
- Sexto, se analiza la influencia en la contabilización de subvenciones de la correlación de ingresos y gastos y de la afectación de ingresos y gastos presupuestarios.
- Séptimo, se explican y comentan dos supuestos, uno de transferencias y otro de subvenciones, a efectos de clarificar lo analizado teóricamente en los apartados anteriores.

## **2. DELIMITACIÓN DE LOS CONCEPTOS DE SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS DESDE UN PUNTO DE VISTA JURÍDICO Y ECONÓMICO O CONTABLE**

El PGCP'10 establece las definiciones de subvención y transferencia en el apartado 1 de la norma de reconocimiento y valoración n.º 18 (NV 18). Así, de conformidad con esta norma: «*A los únicos efectos de este Plan:*

*Las transferencias tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.*

*Las subvenciones tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras*

*entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.»*

Ambas definiciones, que reproducen en idénticos términos las contenidas en la regulación precedente, se encuentran delimitadas «a los únicos efectos del Plan», por lo que exclusivamente son de aplicación en el ámbito de la contabilidad pública. Por consiguiente, el concepto de subvención del PGCP'10 no puede identificarse con la definición que se hace del negocio jurídico subvencional en el artículo 2 de la Ley General de subvenciones (LGS)<sup>1</sup>, y paralelamente, la definición de transferencia tampoco puede asemejarse con el concepto jurídico que se deduce de la delimitación del negocio subvencional en la Ley<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> **Subvención, a los efectos de la LGS (art. 2)** es toda disposición dineraria realizada por la AGE, las Entidades que integran la Administración local, la Administración de las CCAA y los organismos y demás entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de esas Administraciones a favor de personas públicas o privadas que cumplan los siguientes requisitos: a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios, b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido, c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

<sup>2</sup> La LGS no establece una definición de **transferencia** pero ésta se puede deducir de la delimitación negativa del negocio jurídico subvencional que se efectúa en la LGS (art. 2.2) y en el RLGS (art 2.2). Esta delimitación es objeto de análisis en la consulta de la IGAE (Boletín informativo IGAE n.º 93, año 2007), relativa al alcance que debe darse al artículo 2.2 de la LGS en su redacción dada por la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007. De acuerdo con lo anterior se pueden considerar como transferencias:

- Las aportaciones dinerarias entre Administraciones territoriales, entre una Administración territorial y los organismos y entes integrados (agentes) en otra Administración territorial, así como entre agentes de distintas Administraciones territoriales, realizadas con el objeto de financiar total o parcialmente, con carácter indiferenciado, la totalidad o un sector de la Administración pública o de sus agentes.
- Las aportaciones dinerarias, no derivadas de una convocatoria pública realizadas entre los distintos agentes de una Administración cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenecen, realizadas con el objeto de financiar globalmente la actividad del destinatario de la misma o bien una actuación concreta.

**Analicemos cuales son las diferencias** entre los conceptos contables de subvención y transferencia (del PGCP'10) y las definiciones jurídicas (de la LGS y su Reglamento).

**En primer lugar**, los conceptos contables de subvención y transferencia engloban tanto las entregas dinerarias como las no dinerarias o en especie, mientras que la LGS sólo contempla como tales a las entregas dinerarias. Las entregas no dinerarias o ayudas en especie no se consideran en la LGS como subvenciones, sino que se rigen por la legislación patrimonial y sólo se les atribuye excepcionalmente tal condición, cuando los bienes o derechos hubieran sido previamente adquiridos con la finalidad exclusiva de entregarlos a un tercero (DA 5 de la LGS). De la misma manera, la LGS al definir indirectamente las transferencias se refiere sólo a aportaciones monetarias, por lo que las que son en especie, tampoco se incluyen en el concepto jurídico de transferencia.

**En segundo lugar**, los conceptos contables de subvención y transferencia incluyen las entregas realizadas por un agente de una Administración Pública a otro agente de la misma o de otra Administración (entre agentes de las Administraciones Públicas)<sup>3</sup> o a entidades privadas y particulares. Por el contrario, el concepto jurídico de subvención (y también el de transferencia) no incluye las entregas que realicen determinadas entidades vinculadas o dependientes de una Administración territorial que se rijan por el derecho privado<sup>4</sup> (fundaciones públicas, entidades públicas empresariales y otras entidades públicas) cualquiera que sea el destinatario.

**En tercer lugar**, los conceptos contables de subvención y transferencia, a diferencia de las concepciones jurídicas de la LGS, incluyen también las entregas que con éste carácter se efectúen por personas físicas o jurídicas privadas a favor de los diferentes agen-

---

<sup>3</sup> El término **agente de las administraciones públicas** no se define en la normativa contable, y tampoco en el ámbito jurídico tras la derogación del Texto Refundido de Ley de Estabilidad Presupuestaria por la nueva Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Ahora bien, cabe entender que el término agente incluiría las AAPP, los organismos públicos, y las empresas y fundaciones públicas de los diferentes sectores (estatal, autonómico y local).

<sup>4</sup> La LGS las denomina **entregas dinerarias sin contraprestación**, no subvenciones, y las sujeta a la LGS con una intensidad media (principios de gestión del art. 8 y deber de información del artículo 20). En cuanto a las empresas públicas la LGS no contiene ninguna referencia a que éstas puedan otorgar subvenciones.

tes de las Administraciones Públicas (AAPP). Por lo tanto, en la definición del PGCP'10 se están incluyendo también como subvenciones, otros negocios jurídicos diferentes al subvencional, como por ejemplo, las herencias, legados y donaciones que se puedan percibir por los distintos agentes de las AAPP de determinadas personas físicas y jurídicas privadas.

**Las diferencias señaladas rebelan con bastante claridad, que las definiciones de subvención y transferencia contempladas en el PGCP, son bastante más amplias** que las que se recogen (para subvenciones) o se deducen (para transferencias) en la LGS y su Reglamento, por lo que en muchas ocasiones calificaremos contablemente como subvenciones y transferencias ciertos negocios que, sin embargo, no tienen tal consideración desde un punto de vista jurídico.

La justificación de estas diferencias debemos buscarla, en que al tratarse de un Plan contable en el que el fondo económico de las operaciones prevalece sobre la forma jurídica, se hace preciso otorgarle el mismo tratamiento contable a todos los negocios jurídicos en los que en última instancia lo que subyace es una entrega dineraria o en especie realizada entre agentes de las AAPP o entre éstos y entidades privadas y particulares, sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios.<sup>5</sup>

Por último debe señalarse, que si bien en el ámbito contable la diferencia fundamental entre subvenciones y transferencias radica en que cuando el objeto de la entrega es concreto y específico nos encontramos ante una subvención, mientras que cuando es genérico se conceptúa como transferencia, en el ámbito jurídico, esta delimitación no es tan clara, ya que la LGS considera como transferencias, y no como subvenciones, las aportaciones dinerarias no derivadas de una convocatoria pública que se realicen entre los distintos agentes de una Administración cuyos Presupuestos se integran en los Presupuestos generales de la Administración a la que pertenezcan, y que estén destinadas a financiar **actuaciones con-**

---

<sup>5</sup> El **tratamiento** de estos negocios jurídicos, también se realiza **de forma conjunta en la contabilidad de empresas**. Así, por un lado el PGC 2007 en la denominación de sus cuentas se refiere de forma conjunta a las subvenciones, donaciones y legados a efectos de su contabilización, y por otro, la consulta n.º 8 del BOICAC n.º 77/2009 establece que el término subvención de la NV n.º 18 de ese plan «*debe ser entendido de una forma más amplia que el que tiene en la legislación española que regula las subvenciones públicas*».

**cretas** en el marco de las funciones que tiene atribuidas el destinatario.

En el presente artículo, y con el fin de acotar la dimensión del objeto del trabajo, se han analizado exclusivamente las subvenciones o transferencias contables que también tienen esa consideración desde un punto de vista jurídico (con independencia de que en este ámbito se califiquen como subvenciones o transferencias). Por lo tanto, el estudio se ha circunscrito a las subvenciones y transferencias en las que se producen entregas monetarias (excluyendo las entregas en especie) entre los diversos agentes de las AAPP y de éstos a otras entidades privadas o particulares (dejando al margen aquellas cuyos entes concedentes sean entidades vinculadas a una Administración territorial que se rijan por el derecho privado, o entidades privadas y particulares).

### **3. DIFERENCIAS ENTRE SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS. OTRAS FIGURAS**

Las definiciones de subvenciones y transferencias nos permiten identificar los tres elementos que el PGCP'10 utiliza para delimitar ambas figuras: el destino que se le otorgue a la entrega dineraria, el cumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos por parte del beneficiario, y la posibilidad o no de reintegro de las entregas.

El destino de la entregas, es el elemento que se utiliza con carácter general para diferenciar las subvenciones de las transferencias, así si el objeto de la entrega es concreto y específico, la figura se conceptúa como subvención y si es genérico como transferencia.

En cuanto a los otros dos elementos, y de conformidad con las definiciones ya reproducidas, las transferencias se diferencian de las subvenciones en que en aquéllas el beneficiario no está obligado a cumplir ningún tipo de condiciones o requisitos, y en consecuencia, tampoco se le puede exigir el reintegro de las cantidades percibidas.

La definición de transferencia en la que no concurren estos dos últimos elementos (condiciones y reintegro), no nos permite abordar toda la casuística que puede surgir en la práctica habitual, ya que es frecuente, que junto con las transferencias en las que no se exige el cumplimiento de condiciones o requisitos, nos encontremos con transferencias que financiando operaciones o actividades no singularizadas, exijan (de la misma manera que las subvencio-

nes) el cumplimiento de determinadas condiciones o requisitos a los beneficiarios, y que incluso en algunas de ellas, el concedente tenga derecho a exigir al beneficiario la restitución de los fondos percibidos en caso de incumplimiento por éste de las condiciones requeridas.

Ante esta situación cabe plantearse dos preguntas: **primera** ¿existen las transferencias en las que se puede exigir al beneficiario el cumplimiento de ciertas condiciones o requisitos?; y **segunda**, en caso de existir ¿se puede exigir el reintegro en caso de incumplimiento?

**Respecto a la primera pregunta**, el PGCP'10 entra en ciertas contradicciones, ya que a pesar que la definición de transferencia no contempla que el beneficiario deba cumplir ningún tipo de condiciones o requisitos, posteriormente la NV18, en su apartado 2, al regular de forma conjunta las subvenciones y transferencias concedidas y recibidas, supedita el reconocimiento contable (en al ámbito patrimonial) de ambas (y en consecuencia el de las transferencias) al cumplimiento por parte del beneficiario de las condiciones asociadas a su percepción o disfrute (tanto para el concedente como para al beneficiario).

**En relación a la segunda pregunta**, el PGCP'10 limita exclusivamente la opción del reintegro a la figura de las subvenciones, excluyendo de tal posibilidad a las transferencias. Así, respecto al **beneficiario**, el apartado 2.b) de la NV18 al señalar que «*las subvenciones recibidas que no cumplan los requisitos establecidos... se considerarán subvenciones reintegrables*» está atribuyendo exclusivamente carácter reintegrable a las subvenciones, y no a las transferencias, y la cuarta y quinta parte del plan en la denominación de las cuentas (165, 172, 514, 522), y en su descripción, sólo se hace referencia a deudas transformables en subvenciones, y no en transferencias. Mientras que en lo concerniente al **concedente**, en la misma línea, las cuentas 2529 «*Otros créditos a largo plazo*» y 542 «*Créditos a corto plazo*» incluyen las subvenciones reintegrables concedidas pero no las transferencias.

En cualquier caso, la respuesta a ambas preguntas debe ser afirmativa, ya que por un lado, pueden existir transferencias concedidas para la realización de inversiones y gastos no singularizados en las que se exija al beneficiario el cumplimiento de ciertas condiciones o requisitos, y por otro, es posible que en algunas de esas transferencias, el concedente tenga derecho a reclamar al be-

beneficiario la restitución de los fondos percibidos en el supuesto de incumplimiento de las condiciones requeridas. Pensemos, por ejemplo, en una transferencia concedida para la realización de inversiones y gastos no singularizados, en la que el acuerdo de concesión se exige la justificación de las inversiones o gastos realizados, y el derecho del concedente a exigir el reintegro en ausencia de justificación.

Al amparo de los planteamientos anteriores podríamos añadir a las subvenciones y transferencias (tal y como se definen en la NV18), otras dos categorías de transferencias que financian operaciones o actividades no singularizadas. Por un lado, aquellas en las que se exige el cumplimiento de condiciones o requisitos por parte del beneficiario pero sin que el incumplimiento de éstas de lugar a la posible exigencia de reintegros, y por otro, aquellas en las que se exige el cumplimiento de condiciones o requisitos por parte del beneficiario y también su obligación de reintegro en caso de incumplimiento.

La NICSP23-Ingresos de transacciones sin contraprestación (impuestos y transferencias) nos permite clarificar esta situación. Esta norma, (que no distingue entre transferencias y subvenciones como nuestro PGCP'10) al regular las transferencias, diferencia entre transferencias con estipulaciones y sin ellas, definiendo a las estipulaciones como las limitaciones que se imponen a los beneficiarios para el uso de los activos transferidos.

Esta norma posteriormente clasifica las transferencias con estipulaciones en dos categorías: las transferencias con condiciones y las transferencias con restricciones. Ambas exigen que el beneficiario use o consuma los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio incorporado al activo para un propósito, pero mientras las transferencias con condiciones requieren que estos beneficios económicos futuros o el potencial de servicio se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación, en el caso de las transferencias con restricciones no existe esta obligación de restitución.

Si esta diferenciación la trasladamos a nuestra normativa contable, pero respetando al mismo tiempo la clásica distinción entre subvenciones y transferencias, podríamos distinguir las categorías que se muestran en el cuadro 1:

**CUADRO N.º I**  
**CATEGORÍAS DE SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS**

Tipología		Destino de las entregas monetarias	Cumplimiento de requisitos y condiciones por el beneficiario	Obligación del beneficiario de reintegro en caso de incumplimiento de las condiciones o requisitos
Subvenciones		Un fin, propósito, actividad o proyecto específico.	SÍ	SÍ
Transferencias con estipulaciones	Transferencias con condiciones	Financiar operaciones o actividades no singularizadas	SÍ	SÍ
	Transferencias con restricciones	Financiar operaciones o actividades no singularizadas	SÍ	NO
Transferencias sin estipulaciones		Financiar operaciones o actividades no singularizadas.	NO	NO

Como puede observarse, a las subvenciones y transferencias (sin estipulaciones) definidas en la NV18, les hemos añadido una nueva categoría, las transferencias con estipulaciones. Además, dentro de éstas últimas hemos distinguido dos tipos: las sujetas a condiciones y las sujetas a restricciones.

A los efectos de este artículo, únicamente hemos analizado la contabilización de subvenciones y las transferencias sin estipulaciones, pero tenemos que ser conscientes que, en ocasiones, puede ocurrir que el negocio jurídico a contabilizar sea una transferencia sujeta a estipulaciones. En estos casos, tendremos que acudir al Acuerdo de concesión de la transferencia, para determinar si se trata de transferencias con condiciones o transferencias con restricciones, ya que los criterios para su contabilización en la vertiente patrimonial serán diferentes en uno y otro caso. Si se trata de transferencias sujetas a condiciones los criterios de contabilización serán similares a los de las subvenciones, mientras que si las consideramos sujetas a restricciones se asemejarán más a los de las transferencias sin estipulaciones.

#### 4. PROCEDIMIENTOS DE CONCESIÓN, JUSTIFICACIÓN Y GESTIÓN PRESUPUESTARIA

El análisis de la contabilización **de subvenciones y transferencias** no puede realizarse sin tener en consideración las distintas fases, trámites y procesos que integran los procedimientos para su concesión, justificación (solo para el caso de subvenciones) y gestión presupuestaria, ya que el reconocimiento de los distintos elementos de las vertientes patrimonial (activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos) y presupuestaria (ingresos y gastos presupuestarios) se encuentra en íntima conexión con los actos integrantes de estos procedimientos.

Si nos centramos en las **subvenciones**, la LGS recoge tres procedimientos: el de concesión, el de justificación, y el de gestión presupuestaria. En este ámbito, las actuaciones de los procedimientos para la concesión de subvenciones y para su justificación se encuentran integradas con los actos del procedimiento de gestión presupuestaria. El entrecruzamiento de los actos de ambas vertientes, la administrativa y la presupuestaria, se manifiesta:

- En que la aprobación del gasto, debe efectuarse con carácter previo a la convocatoria de la subvención (subvenciones de concurrencia competitiva) o a la concesión directa de la misma (subvenciones directas).
- En que la resolución de concesión de la subvención o la formalización del correspondiente contrato programa, convenio o pacto (según se trate de subvenciones de concurrencia competitiva o de concesión directa) conlleva el compromiso de gasto correspondiente.
- En que con carácter general (subvenciones postpagables o de justificación previa), para que el concedente pueda realizar los pagos, y en consecuencia reconocer previamente las obligaciones (presupuestarias) es necesario que el beneficiario haya justificado antes (de forma total, o parcial en el caso de pagos a cuenta) la realización de la actividad/es o proyecto/s para los que le fueron concedidas las subvenciones.

Esta regla general se excepciona cuando se contempla la posibilidad de que se realicen pagos anticipados (subvenciones prepagables o de justificación posterior), ya que en tal caso, los fondos se entregan por el concedente con carácter previo a las justificaciones del beneficiario.

Respecto a las **transferencias**, y aun cuando no existe una norma que las regule, en línea con lo establecido en la Instrucción de Operatoria Contable a seguir en la Ejecución del Gasto del Estado, tendríamos: una aprobación del gasto previa al acuerdo de concesión, un compromiso de gasto simultáneo al citado acuerdo y un reconocimiento paulatino de la obligaciones a medida que se van produciendo los vencimientos de los plazos de pago establecidos en el Acuerdo de concesión.

## 5. SEPARACIÓN DE LAS VERTIENTES ECONÓMICO-FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA EN LA CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS

En el ámbito de la contabilidad pública hay 2 vertientes claramente diferenciadas: la económico-financiera o patrimonial y la presupuestaria.

Respecto al PGCP´94, en el nuevo Plan se constata una mayor separación entre ambas vertientes, como consecuencia fundamentalmente de las modificaciones introducidas en la vertiente patrimonial a efectos de su normalización con el plan contable aplicable a las empresas. La contabilización de las subvenciones y transferencias, es uno de los ámbitos en que es ese distanciamiento se manifiesta con una mayor notoriedad. Este alejamiento se exterioriza a través de los siguientes hechos:

1. La desaparición en la vertiente patrimonial de la tradicional distinción entre subvenciones y transferencias **corrientes y de capital** de la vertiente presupuestaria.
2. La diferente conceptualización de **los elementos de las cuentas anuales** derivados de la contabilización de las subvenciones y transferencias concedidas y recibidas.

**En la vertiente económico-financiera**, se han producido importantes modificaciones en el ámbito de las subvenciones recibidas. Así mientras en la normativa anterior se las consideraba siempre como un incremento del patrimonio neto asociado al incremento de un activo para el beneficiario, es decir como un ingreso, en el PGCP´10, pueden registrarse como un ingreso o como un pasivo.

En el ámbito de las transferencias recibidas y en el de las subvenciones y transferencias concedidas no se han producido modificaciones respecto al Plan antiguo, ya que las primeras

se continúan configurando como ingresos, mientras que las segundas se siguen considerando como una disminución del patrimonio neto asociada al surgimiento de una obligación, es decir como gastos.

En este contexto, únicamente deben destacarse las transferencias otorgadas por las entidades públicas propietarias a favor de entidades públicas dependientes, ya que en el PGCP'10, las aportaciones patrimoniales directas, así como las ampliaciones de las mismas por asunción de nuevas competencias deben registrarse por las primeras, como inversiones en el patrimonio, y por las segundas, como patrimonio neto.

En la vertiente presupuestaria no se han producido modificaciones, ya que las subvenciones y transferencias concedidas continúan constituyendo gastos presupuestarios, y las recibidas siguen contabilizándose como ingresos presupuestarios.

- 3. La regulación separada de los criterios para el reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales** derivados de las subvenciones y transferencias concedidas y recibidas. En la vertiente económica-financiera, tenemos que acudir al apartado 2 de la NV18, mientras que para el reconocimiento e imputación de los correspondientes gastos e ingresos presupuestarios debemos analizar el punto 4 del apartado 5 del Marco Conceptual (MC). La propia NV18 deja clara esa separación, ya que tras regular los criterios para la contabilización de las subvenciones y transferencias como ingresos y gastos, señala que *«sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto relativo al marco conceptual de la contabilidad pública»*.

Ahora bien, el que se contemplen criterios diferentes para el reconocimiento de los elementos en la vertiente presupuestaria y en la patrimonial no significa que no exista ninguna vinculación entre ambas vertientes. Esta relación permanece, y se regula también en el MC, en los puntos 2 y 3 del apartado 5.

- 4. En la diferente forma de incorporación de los elementos en los estados de las cuentas anuales.** Los elementos de la vertiente presupuestaria prosiguen registrándose en el estado de liquidación del presupuesto igual que en la normativa

contable pública previa, mientras que la incorporación de los elementos de la patrimonial al resto de los estados contables se efectúa de forma diferente, a efectos de conseguir la convergencia con el plan de privada.

En el plan anterior, las transferencias y subvenciones concedidas y recibidas, al considerarse en la vertiente patrimonial siempre como gastos e ingresos respectivamente, se incluían como componentes negativos y positivos en las cuentas de los resultados económico patrimoniales de concedente y beneficiario.

En el PGCP´2010, las subvenciones recibidas se pueden contabilizar como pasivos, y ciertas transferencias, se pueden contabilizar como activos financieros en la entidad concedente y como patrimonio neto en la entidad beneficiaria, por lo que en estos casos, su reflejo en cuentas anuales se produce a través del balance, y no de la cuenta del resultado económico-patrimonial.

Además, cuando las subvenciones se contabilizan como ingresos por parte del beneficiario, también se producen modificaciones respecto al régimen contable anterior. Así, de acuerdo con el MC del PGCP´2010 *«los ingresos ... del ejercicio se imputarán al resultado del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto»*. Por lo tanto, en las subvenciones recibidas, y en función de su objeto, los ingresos pueden incorporarse en estados diferentes. Por una parte, hay ingresos por subvenciones que se incorporan en la cuenta económico-patrimonial, y por otra, hay determinados ingresos por subvenciones que se incorporan directamente en el patrimonio neto del balance a través del estado de ingresos y gastos reconocidos del estado de cambios en el patrimonio neto sin pasar inicialmente por la cuenta de resultados. Estos últimos, cuando se cumplan determinadas condiciones, se transferirán hasta la cuenta del resultado económico patrimonial, a través del estado de ingresos y gastos reconocidos del estado de cambios del patrimonio neto, todo ello, al objeto de lograr una adecuada correlación entre ingresos y gastos en la cuenta del resultado económico-patrimonial.

## 6. VERTIENTE PRESUPUESTARIA DE LA CONTABILIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS

### 6.1. Subvenciones y transferencias recibidas

Las subvenciones y transferencias recibidas son ingresos presupuestarios, que generan derechos de cobro presupuestarios con origen en ingresos, en el vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros. Estos ingresos presupuestarios se imputan en los capítulos IV «Transferencias corrientes» y VII «Transferencias de capital» del Presupuesto de ingresos y tienen reflejo en el estado de liquidación del Presupuesto.

Respecto a los **criterios de reconocimiento de los ingresos presupuestarios**, derivados de subvenciones y de transferencias recibidas, el punto 4 del apartado 5 del MC señala, al igual que la normativa anterior, que éstos se imputan a presupuesto y se contabilizan en el estado de liquidación cuando se haya producido el incremento del activo en el que se materialicen o antes si el ente beneficiario ha conocido de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

Además, se señala que en aquellas subvenciones y transferencias nominativas que, de acuerdo con su regulación específica, se hacen efectivas mediante entregas a cuenta de una liquidación definitiva posterior, la entidad beneficiaria podrá reconocer como ingresos presupuestarios las entregas a cuenta al inicio del período al que se refieran (esto es con periodicidad mensual, bimestral, etc.). El reconocimiento, en su caso, del ingreso presupuestario derivado de la liquidación definitiva se efectuará de acuerdo con el criterio general antes señalado.

### 6.2. Subvenciones y transferencias concedidas

Las subvenciones y las transferencias concedidas son gastos presupuestarios cuya realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos o en la cancelación de pasivos financieros. Estos gastos presupuestarios se imputan de acuerdo con su naturaleza económica en los capítulos IV «Transferencias corrientes» y VII «Transferencias de capital» del Presupuesto de gastos y tienen reflejo en el estado de liquidación del presupuesto.

Respecto a los **criterios de reconocimiento**, de conformidad con el punto 4 del apartado 5 del MC, **el gasto presupuestario** originado en virtud de subvenciones y transferencias concedidas, de

forma análoga a la normativa precedente se imputa al presupuesto y se registra en el estado de liquidación cuando el concedente haya dictado el acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria de acuerdo con el procedimiento establecido.

Tenemos que ir al procedimiento de gestión presupuestaria, para poder conocer el momento en el que el concedente dicta el acto de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. La Ley General Presupuestaria al regular este procedimiento señala que el reconocimiento se producirá previa acreditación ante el órgano competente del derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día aprobaron y comprometieron el gasto. Por lo tanto, la cuestión que se suscita es la de determinar en que momento queda acreditado ante el concedente el derecho del beneficiario al cobro de la subvención o transferencia.

Como regla general, **en las subvenciones** (porque así lo exige al artículo 34.3 de la LGS) para que el concedente pueda realizar los pagos, y en consecuencia, reconocer las obligaciones, es necesario que, previamente el beneficiario haya justificado total o parcialmente (en el caso de pagos a cuenta) la realización de la actividad/es o proyecto/s para la que le fueron concedidas, siendo en ese momento en el que el beneficiario acredita ante el concedente el derecho al cobro de la subvención. Esa regla general se excepciona, cuando se haya previsto la realización de pagos anticipados, ya que en tal caso, el concedente reconocerá las obligaciones (con carácter previo a las justificaciones del beneficiario), en el momento de la entrega de los fondos como financiación necesaria para que éste pueda llevar a cabo las actividades inherentes a las subvenciones concedidas.

En el caso de **transferencias sin estipulaciones**, el derecho del acreedor surge al vencimiento de los plazos de pago establecidos en el Acuerdo de concesión, por lo que será en estos momentos en los que deberán dictarse los actos administrativos de reconocimiento y liquidación de las obligaciones presupuestarias.

## **7. VERTIENTE ECONÓMICO-FINANCIERA DE LA CONTABILIZACIÓN DE SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS**

A los efectos del análisis, vamos a separar, por un lado, las subvenciones, y por otro, las transferencias sin estipulaciones. A su vez

dentro de cada grupo, el estudio se ha efectuado de forma diferenciada para el beneficiario y para el concedente.

## 7.1. Subvenciones

### 7.1.1. Recibidas. Contabilización por el beneficiario

#### A) Diferenciación entre reintegrables y no reintegrables

A efectos de su registro, ha adquirido una gran relevancia la diferenciación entre reintegrables y no reintegrables<sup>6</sup>, ya que en función de que las subvenciones se consideren de uno u otro tipo, los criterios para su reconocimiento contable, y el carácter con que se registren en las cuentas anuales son distintos.

Si la subvención tiene la consideración de no reintegrable entonces el beneficiario la contabiliza como un ingreso. Hasta que no tenga tal consideración, la subvención se calificará como reintegrable, y en consecuencia se registrará como un pasivo por el ente beneficiario<sup>7</sup>.

#### B) Subvenciones reintegrables

Para considerar una subvención como no reintegrable tenemos que acudir a los criterios que señalan en la letra b del apartado 2 de la norma de valoración 18 del PGCP'10. En tanto no se cumplan esos criterios, la subvención tiene la consideración de reintegrable para el beneficiario. Así lo señala expresamente la NV, la cual, tras la modificación efectuada por la Orden EHA/3068/2011) indica *«que las subvenciones recibidas que no cumplan los requisitos establecidos en el párrafo anterior se considerarán subvenciones reintegrables y se reconocerán como pasivos»*

**Respecto al devengo de ese pasivo y su contrapartida.** La NV no señala cuando deben reconocerse esos pasivos en el balance por lo que debemos acudir al MC. De conformidad con lo señalado en el apartado 5º del MC los pasivos deben reconocerse en balance, cuan-

---

<sup>6</sup> Los conceptos de **reintegrable o no reintegrable**, se encuentran limitados a los efectos del PGCP, por lo que los criterios para considerar una subvención como reintegrable o no, son diferentes de los que nos encontramos en el ámbito jurídico. Así la LGS para considerar una subvención como reintegrable exige que el beneficiario no haya cumplido algunas de las condiciones o requisitos exigidos, mientras que en el PGCP'10 se califican como reintegrables aquellas subvenciones en las que todavía no se han cumplido las condiciones o requisitos exigidos.

<sup>7</sup> Este mismo régimen sería aplicable a las **transferencias condicionadas**.

do además de cumplirse su definición, se cumplan los criterios para su reconocimiento. Además, el registro contable de este pasivo, se encuentra vinculado con el reconocimiento de un activo, por lo que el devengo del pasivo requerirá, que al mismo tiempo se devengue ese activo. Para el devengo de éste último, es preciso que se cumpla la definición de activo y los requisitos del MC para su registro.

En este contexto, es evidente que **si se cobra un anticipo después del acuerdo de concesión**, entonces se dan las condiciones para el registro simultáneo del pasivo y del activo. Este supuesto, es el que se contempla en el PGCP'10, ya que en los movimientos de las cuentas 172 y 522 (Deudas a largo plazo y corto plazo transformables en subvenciones) se señala que éstas se abonarán por las cantidades **percibidas** con cargo a la cuenta 430 «*Deudores de derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente*».

El caso anterior es muy claro, pero, ¿se ha producido el devengo del pasivo a partir del momento **en que existe un acuerdo de concesión de la subvención?** La respuesta a esta pregunta es afirmativa, ya que desde el momento en que existe un acuerdo de concesión que vincula jurídicamente a ambas partes, se dan las condiciones para el registro del pasivo, a saber: existe una obligación actual de reintegro en caso de incumplimiento de las condiciones exigidas en el acuerdo; es probable que deban devolverse los importes concedidos; y su valor puede determinarse con total fiabilidad, ya que se conoce el importe concedido.

En este caso la contrapartida de este pasivo, es un activo, concurriendo también las condiciones para su reconocimiento contable ya que: primero, el beneficiario obtiene el control económico de un derecho por ser éste exigible como consecuencia de la existencia de un acuerdo de concesión que vincula jurídicamente al concedente, segundo, es probable que a partir del mismo el beneficiario pueda obtener rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro, y tercero puede valorarse con fiabilidad. Este activo, al tratarse de un derecho al cobro de una subvención, debe considerarse como un activo financiero que no deriva de una relación contractual<sup>8</sup>. En cuanto a su valoración, y a pesar de su calificación

---

<sup>8</sup> En el Plan contable de empresas, a diferencia con el PGCP'10 no se consideran como **activo financiero**, ya que no derivan de una relación contractual (que es parte de la definición de instrumento financiero), sino que tienen su origen en actividades de fomento por parte de las AAPP. Ver a estos efectos de la Consulta 2 del BOICAC 87 de septiembre de 2011.

como activo financiero no se aplica la actualización de valores prevista para esta categoría de activos (aun cuando su cobro se vaya a producir en el largo plazo), por lo que al igual que el pasivo a reconocer, se reflejará por el importe concedido<sup>9</sup>.

Como consecuencia de los planteamientos anteriores, los pasivos y los activos comentados se devengarían a partir de la existencia del acuerdo de concesión, momento a partir del cual ya se cumplen las definiciones y los requisitos para su reconocimiento contable, siendo la valoración del activo y pasivo la del importe concedido. En realidad, a partir de la existencia del acuerdo de concesión, el beneficiario tiene un derecho a cobrar una subvención, y al mismo tiempo una obligación de proceder a su devolución en caso de no cumplir las condiciones o requisitos exigidos en el acuerdo. En línea con este planteamiento, el Plan de Privada (que establece conceptos de pasivo y activos idénticos a los del PGCP'10), por un lado, en la definición de las cuentas 172 «*Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados*» y 522 «*Deudas a corto plazo transformables en subvenciones*» señala que se trata de «*cantidades **concedidas** por las AAPP, tanto nacionales como internacionales....con carácter de subvención reintegrable....*», y por otro, en sus movimientos contables establece que las citadas cuentas se abonarán por las cantidades **concedidas** a la empresa con cargo, generalmente a cuentas de los subgrupos 47 (cuenta 4708 Hacienda Publica deudora por subvenciones concedidas) o 57.

El PGCP'10, en principio, no parece estar en esa línea de argumentación, ya que en las definiciones de las cuentas 172 y 522 y en sus movimientos solo se contempla su abono por las cantidades **percibidas** con cargo a la cuenta 430 «*Deudores por derechos reconocidos*»<sup>10</sup>, por lo que parece que el devengo del pasivo (y del correlativo activo) solo es posible en el caso de producirse el cobro de las subvenciones concedidas. No obstante, si consideramos que

---

<sup>9</sup> En esa línea se pronuncia varias consultas de la IGAE de aplicación del Plan de empresas, respecto de la cuenta 4708 «Hacienda Publica deudora pos subvenciones concedidas» aun cuando el derecho cobro sea a largo plazo (Consultas 2/2008 y 6/2009). Ambas consultas señalan que **la actualización de valores** no es aplicable por no estar prevista en los movimientos de esta cuenta.

<sup>10</sup> **Cuenta que solo podría haberse reconocido contablemente** en el caso de imputación al presupuesto del ingreso presupuestario, lo cual únicamente podría ocurrir cuando se hubiera producido el incremento del activo en el que se hubieran materializado (tesorería) o antes si el ente beneficiario hubiera conocido de forma cierta que el ente concedente había dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación, pero nunca en el momento de concesión de la subvención.

las relaciones contables definen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas sin agotar todas las posibilidades que las mismas admiten, y que en las cuentas citadas se señala que su movimiento «*generalmente*» es el comentado, nada impide que tomando como referencia los razonamientos antes expuestos, el reflejo contable del pasivo y del activo se realice desde el momento en que exista el acuerdo de concesión, y por el valor del importe concedido. La cuenta en la que podría reflejarse ese activo podría ser la 4709 «*Hacienda Publica deudor por otros conceptos*» u otra que se creara en los subgrupos 44 o 49.

**Respecto a las cuentas en las que se recoge el pasivo**, el plan en su cuarta parte habilita cuatro cuentas, en función del plazo de vencimiento, y de que las subvenciones se hayan recibido de entidades del grupo, multigrupo y asociadas o de otras entidades o particulares. En el cuadro 2 se recogen los números de cuenta, su denominación, descripción y ubicación en balance.

**CUADRO N.º 2**  
**CUENTAS DE PASIVO PARA EL REGISTRO DE SUBVENCIONES**

Número de cuenta	Denominación de la cuenta	Descripción de la cuenta	Epígrafe del balance
165	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.	Subvenciones reintegrables recibidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con vencimiento superior a un año.	III «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo» del Pasivo No corriente.
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.	Subvenciones reintegrables recibidas de otras entidades y particulares con vencimiento superior a un año.	II «Deudas a largo plazo». 4 «Otras deudas» del Pasivo No corriente.
515	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.	Subvenciones reintegrables recibidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con vencimiento no superior a un año.	III «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo» del Pasivo corriente.
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.	Subvenciones reintegrables recibidas de otras entidades y particulares con vencimiento no superior a un año.	II «Deudas a corto plazo». 4 «Otras Deudas» del Pasivo corriente.

En cuanto a la descripción de las cuentas, el PGCP'10 señala que las deudas se reflejarán en las cuentas de pasivo no corriente o corriente en función de que las cantidades recibidas tengan un vencimiento superior o inferior a un año. No parece tener mucha lógica, a estos efectos, hablar de vencimientos, por cuanto no se trata de obligaciones a término, sino más bien de obligaciones sujetas a condición, cuya extinción no se produce hasta que ésta no se cumple. Por lo que habría sido más adecuado, que en las definiciones se hubiera recogido la integración en el pasivo no corriente o corriente, en función de que las condiciones o requisitos exigidos en el Acuerdo de concesión se hubieran de cumplir en un plazo superior o inferior al año.

En cuanto a su ubicación en el balance, y a efectos de ofrecer una información más desagregada, estas subvenciones reintegrables deberían haberse reflejado separadamente respecto de otras deudas ya que a efectos del análisis de este estado no tiene mucho sentido otorgar el mismo tratamiento a una deuda que al «cuasiingreso» que representa una subvención reintegrable.

### C) Subvenciones no reintegrables

Una vez cumplidos los criterios que señalan en la letra b del apartado 2 de la NV 18 del PGCP'10, la subvención ya tiene la consideración de no reintegrable, y en consecuencia, ya puede reconocerse contablemente como un ingreso.

En cuanto a la conceptualización de las subvenciones reintegrables recibidas como ingreso, es evidente que una vez cumplidos los requisitos exigidos, el beneficiario ya no tiene ninguna obligación de devolver o reintegrar los importes que le han sido concedidos, por lo que la deuda se transforma definitivamente en un ingreso o lo que es lo mismo en un aumento del patrimonio neto del beneficiario.

**El devengo del ingreso** para el beneficiario se produce una vez cumplidos los criterios de la NV. Así la misma señala que: *«las subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención a favor de dicho ente y se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción»*.

Por lo tanto, el PGCP'10 de forma mimética con el plan de privada, demanda la concurrencia simultánea de tres requisitos para

el reconocimiento de las subvenciones como ingresos: acuerdo individualizado de concesión, cumplimiento de condiciones asociadas al disfrute, y la inexistencia de dudas razonables para su percepción.

Respecto al **criterio del cumplimiento de las condiciones asociadas al disfrute por parte del beneficiario**, se exige que éste haya cumplido esas condiciones. ¿Y cuando se entienden cumplidas esas condiciones?. Si aplicáramos este criterio restrictivamente, esto supondría que hasta que el beneficiario no justificara ante el concedente la realización de la actividad no podría reconocerse el ingreso<sup>11</sup>. Ahora bien, la aplicación de esta regla no sería coherente con lo que la propia NV establece posteriormente de que la imputación del ingreso de subvenciones obtenidas para financiar gastos se realizará en el momento de devengo de los gastos<sup>12</sup>, por lo que en consecuencia, para el reconocimiento del ingreso no es necesaria la justificación ante el beneficiario de la aplicación de los fondos percibidos.

Además, la NV regula determinadas subvenciones en las que tampoco se exige la justificación para el reconocimiento del ingreso. Así la NV establece que a los exclusivos efectos de su registro contable se entenderán cumplidas las condiciones asociadas al disfrute de la subvención en los siguientes casos:

- **En el caso de subvenciones para la adquisición de activos o para la financiación de gastos en las que el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios**, se presumirá el cumplimiento, una vez adquirido el activo o realizado el gasto, si en el momento de elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte, se está cumpliendo y no existen dudas sobre el cumplimiento de las condiciones que afectan a ejercicios posteriores.
- **En los casos de subvenciones para la ejecución de obras, cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan su finalización y puesta en condiciones de funcionamiento y la ejecución**

---

<sup>11</sup> Ya que **la justificación** es una de las condiciones que se imponen al beneficiario para el disfrute de la subvención.

<sup>12</sup> **El devengo de ese gasto** para el beneficiario se produce sin que sea preciso la justificación ante el concedente, por lo que no tendría sentido que se pudiera imputar el ingreso con el devengo del gasto (que no requiere justificación) y que sin embargo para el reconocimiento del ingreso (que es anterior o simultáneo a su imputación a resultados) se precise su justificación ante el concedente.

**se realice en varios ejercicios o en los supuestos de subvenciones para gastos corrientes de ejecución plurianual cuando se exija en las condiciones la finalización de las actividades subvencionadas**, se entenderán cumplidas las condiciones siempre que en el momento de elaboración de las cuentas anuales no existan dudas razonables de se vayan a cumplir. En estos casos la subvención se considerará no reintegrable en proporción a la obra ejecutada o al gasto corriente realizado<sup>13</sup>.

En relación con este criterio se produce una modificación sustancial frente a la normativa contable pública precedente. Ahora, ya no es necesario para reconocer el ingreso, que la subvención haya sido cobrada o que se tenga constancia de que el ente concedente haya dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación, sino que basta con que se haya adquirido el activo, se haya ejecutado la obra o se haya realizado el gasto financiado con la subvención y que en los supuestos citados, además, no existan dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones futuras<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> La NV establece que las **condiciones asociadas al disfrute se entienden cumplidas** (en estos casos) *a los exclusivos efectos contables*. Semejante apreciación tienen su fundamento en separar el ámbito contable del jurídico. En el ámbito jurídico, la LGS para considerar cumplidas las condiciones asociadas al disfrute de la subvención exige además del cumplimiento del objetivo, ejecución del proyecto, la realización de la actividad o la adopción del comportamiento que fundamentaron la concesión de la subvención, la justificación ante el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, del cumplimiento de los requisitos y condiciones, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinaron la concesión o disfrute de la subvención. Por lo tanto, en el ámbito contable, y en estos supuestos (al igual que en la regla general) la NV no requiere haber presentado la justificación (total o parcial) para poder considerar cumplidas las condiciones asociadas al disfrute de la subvención (y poder considerar la subvención como no reintegrable), bastando con la adquisición del activo, la ejecución de la obra o la realización del gasto y la inexistencia de dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones futuras.

<sup>14</sup> El reconocimiento de ingresos y gastos en las cuentas anuales debería basarse, siempre que sea posible, en criterios objetivos, eliminándose todos aquellos que puedan quedar a juicio del que contabiliza. En el plan de privada de 1990, los criterios para considerar una subvención como no reintegrable (que se hubieran cumplido las condiciones establecidas para su concesión **o en su caso, no existirán dudas razonables sobre su futuro cumplimiento**) eran tan amplios, que no había dos sociedades que contabilizasen las subvenciones de la misma forma. En el nuevo PGCP'10 se avanza en esta línea, ya que ahora se exige la adquisición del activo, la ejecución de la obra o la realización del gasto. Solo se mantiene cierta subjetividad en los supuestos mencionados cuando se exige que no existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones futuras, pero el motivo para hacerlo es el de mantener la correlación entre ingresos y gastos en la cuenta económico-patrimonial.

Respecto al criterio **de la existencia de acuerdo individualizado de concesión**, debe señalarse: primero, que éste puede adoptar la forma de una resolución de concesión del ente concedente o la de un convenio bilateral suscrito por concedente y beneficiario, según el procedimiento de concesión que se haya utilizado para ello; segundo, que ese acuerdo y el simultáneo compromiso de gasto del concedente tienen relevancia jurídica para ambas partes y que, en consecuencia, en tanto no exista este acuerdo, el beneficiario no podrá devengar el ingreso, lo que implica que en aquellas subvenciones en las que el beneficiario cumple previamente el objeto, y posteriormente solicita la subvención comunicando y justificando ante el concedente el cumplimiento de las condiciones requeridas (por las bases reguladoras o por la convocatoria iniciadora del procedimiento), no puede reconocerse el ingreso hasta que no se produzca el pertinente acuerdo de concesión.

El criterio de **«la inexistencia de dudas razonables para la percepción»**, es de escasa aplicación en la práctica. Es un criterio marcadamente subjetivo, y que en poco afecta al reconocimiento de las subvenciones por el beneficiario, el cual viene delimitado fundamentalmente por el cumplimiento de los otros dos requisitos. Por una parte, el ingreso no puede reconocerse basado en la inexistencia de dudas razonables para la percepción, si no se cumplen los otros dos criterios, y por otra, si se cumplen los otros dos requisitos objetivos (acuerdo de concesión y cumplimiento de las condiciones) no es posible (al menos con carácter general) que el beneficiario pueda plantearse la existencia de dudas razonables sobre la percepción de la subvención.

**Respecto a las cuentas en las que debe recogerse el ingreso**, el plan en su cuarta parte habilita siete cuentas, en función del objeto de la subvención, y de que el ingreso se impute al resultado del ejercicio o directamente al patrimonio neto. En el cuadro 3 se recogen: los números de cuenta, su denominación, el objeto de las entregas dinerarias (según las definiciones de la cuentas y las normas de elaboración de las cuentas anuales) y su ubicación en los estados contables.

**CUADRO N.º 3**  
**CUENTAS DE INGRESO PARA EL REGISTRO DE SUBVENCIONES**

Nº cuenta	Denominación de la cuenta	Objeto según definición de la cuenta	Estados contables
751	Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio	Para financiar operaciones corrientes concretas y específicas devengadas en el ejercicio	CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL
752	Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas	Para la cancelación en el ejercicio de deudas que no supongan una financiación específica de un elemento patrimonial	Epígrafe 2. Transferencias y subvenciones recibidas. a) Del ejercicio
755	Subvenciones para gastos financieros del ejercicio	Para financiar operaciones financieras concretas y específicas devengadas en el ejercicio	CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL  Partida a incluir en el Resultado de operaciones financieras en el epígrafe 15 de ingresos financieros (Norma de elaboración de cuentas anuales 6.3.e))
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta	Para financiar activos materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias de carácter amortizable  Para financiar activos no amortizables y activos en estado de venta  Para la cancelación de un pasivo que suponga una financiación específica de un elemento patrimonial de los anteriores	ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO  Estado de Ingresos y gastos reconocidos  Epígrafe II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto  Partida 4. Otros incrementos patrimoniales
941	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	Para la financiación de activos corrientes y gastos (de ejercicios futuros)	
942	Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras	Para financiar un activo o un gasto de naturaleza financiera o una deuda no específica (de ejercicios futuros)	

### 7.1.2. Concedidas. Contabilización por el concedente

#### A) Diferenciación entre reintegrables y no reintegrables

En las subvenciones concedidas, la diferenciación entre no reintegrables y reintegrables, ha desaparecido de la NV 18 tras la modificación efectuada por la Orden EHA/3068/2011.

La NV 18 en el apartado primero señalaba respecto de las subvenciones reintegrables que *«en el caso de que existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados al disfrute de una subvención, ésta tendrá la consideración de reintegrable...»*.

La Orden EHA/3068/2011 ha suprimido esta frase del apartado 1 de la NV, no ha modificado nada del apartado 2.a) relativo a las subvenciones concedidas, y ha establecido esa diferenciación (entre reintegrable o no) en el apartado 2.b) para las subvenciones recibidas, por lo que en síntesis, la NV18 en su redacción actual no diferencia entre subvenciones concedidas reintegrables o no.

A pesar de lo anterior, el PGCP´10 en su exposición de motivos mantiene intacto un párrafo idéntico al suprimido en la NV, y en su quinta parte, en las definiciones de las cuentas 242 *«Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas»*, 2529 *«Otros créditos a largo plazo»*, 532 *«Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas»* y 542 *«Créditos a corto plazo»* continúa señalando que se incluyen las subvenciones reintegrables concedidas.

Cabe entender, que estas últimas cuentas se mantienen exclusivamente a los efectos de registrar el crédito a cobrar que corresponde al concedente para el supuesto de que una vez concedida y pagada la subvención e incumplidas las condiciones de disfrute por el beneficiario, aquél dicte resolución finalizando un procedimiento de reintegro en la que solicite la devolución de la subvención junto con los intereses de demora. Si bien ésta es una interpretación plausible, no deja de ser menos cierto, que en tal caso, el concepto de subvención reintegrable es totalmente diferente según que el análisis se efectúe desde la óptica del beneficiario o del concedente, ya que en el primer caso, la subvención es reintegrable en tanto no se cumplan las condiciones de disfrute por el beneficiario, mientras que en el segundo (al igual que en el ámbito jurídico) solo será reintegrable en el caso de su incumplimiento. Ante esta situación, sería necesario que la NV y los movimientos de las cuentas aclararan un poco más esta diferenciación.

## B) Contabilización de las subvenciones concedidas

Antes de la modificación efectuada por la Orden EHA/3068/2011, la NV 18 en el párrafo suprimido indicaba que cuando la subvención era reintegrable ésta debía reflejarse como un activo por la entidad aportante. Tras la supresión del párrafo, las subvenciones concedidas (con la excepción ya comentada) solo pueden registrarse como gastos, tal y como se señala en la letra a del apartado 2 de la NV18. La cuenta prevista en el PGCP'10 para recoger estos gastos es la 651 «Subvenciones».

En cuanto del devengo del gasto tenemos que distinguir entre **una regla general y varias excepciones**.

**Respecto a la regla general**, NV18 señala que las subvenciones se contabilizarán como gastos en el momento en el que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones para su percepción<sup>15</sup>. En relación con ésta regla debe señalarse lo siguiente:

- Que aunque la NV no lo especifique, también es necesario la existencia previa de un Acuerdo de concesión por los siguientes motivos: en primer lugar, por el hecho de que la norma se refiere a subvenciones «concedidas»; en segundo lugar, porque la cuenta 651 «Subvenciones» se carga generalmente cuando las subvenciones sean vencidas, líquidas y exigibles y sólo pueden ser exigibles si existe esa vinculación jurídica que surge con el Acuerdo de concesión; y en tercer lugar, porque si éste no existiese, no se podría cumplir el requisito de que el concedente conozca si el beneficiario ha cumplido las condiciones asociadas al disfrute de la subvención ya que es en el mismo, donde en la mayor parte de los casos, se señalan cuáles son éstas condiciones.
- Que para que el concedente tenga constancia de que se han cumplido las condiciones para la percepción de la subvención por el beneficiario es preciso que éste haya justificado total o parcialmente la aplicación de los fondos concedidos, ya que en otro caso, no puede tenerse constancia de su cumplimiento.

Esa regla general puede excepcionarse en los siguientes supuestos:

- Cuando una vez concedida una subvención se paga un anticipo. Si aplicamos la dicción literal de la NV no podríamos reconocer el gasto, ya que en tal caso, el beneficiario no habría cum-

---

<sup>15</sup> Este tratamiento sería aplicable también a las **transferencias condicionadas**.

plido todavía ninguna de las condiciones necesarias para la percepción de la subvención. No obstante, en este caso, cabe entender que aunque la NV no lo contemple, en aplicación del principio de devengo<sup>16</sup> del MC, debería reconocerse el gasto como contrapartida del reconocimiento de la obligación.

– Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. En este caso, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto. Provisión, que según la exposición de motivos del PGCP'10 es obligatoria, y no opcional a diferencia con el Plan anterior. Las cuentas que el Plan utiliza para reflejar esa provisión son la 148 «Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones» y la 588 «Provisiones a corto plazo para transferencias y subvenciones». Las definiciones de estas cuentas señalan que las mismas recogen el importe estimado de las subvenciones «concedidas» por lo que para su registro es necesaria, al menos, la existencia de un acuerdo de concesión en el que figure el importe concedido. El problema que aquí se suscita nuevamente es la subjetividad con la que se formula el supuesto en la NV, ¿qué condiciones deben haberse cumplido para poder reconocer el gasto? ¿cuáles o cuántas son las condiciones que deben quedar pendientes? ¿cuándo no existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones pendientes?. El Plan debería haber regulado éste supuesto de una forma un poco más precisa. No tiene sentido obligar a dotar una provisión, y al mismo tiempo establecer criterios subjetivos susceptibles de interpretación por el concedente. Cabe entender que lo normal será que el concedente dote la provisión y registre el gasto al finalizar el ejercicio, por el importe de las subvenciones concedidas no anticipadas ni justificadas.

---

<sup>16</sup> Si no puede identificarse la corriente real de bienes y servicios se reconocerán los gastos cuando se produzcan las variaciones de pasivos que les afecten.

## 7.2. Transferencias sin estipulaciones

### 7.2.1. Recibidas. Contabilización por el beneficiario

Lo primero que debe señalarse es que aquí no cabe diferenciar entre transferencias reintegrables o no reintegrables, ya que estas transferencias siempre son no reintegrables.

Las transferencias sin estipulaciones, no pueden registrarse nunca como pasivos por la entidad beneficiaria. En las transferencias sin estipulaciones no existen condiciones o requisitos para el disfrute de la transferencia por parte del beneficiario, por lo que éste nunca va a incurrir en una obligación presente de restituirlas. Como consecuencia de lo anterior, las transferencias sin estipulaciones solo pueden registrarse por la entidad beneficiaria como ingresos<sup>17</sup>.

Por lo tanto, para el reconocimiento de estas transferencias lo único que debemos plantearnos es el momento en que se devengan los ingresos correspondientes. En esta tarea, el apartado 2 de la NV 18 para el reconocimiento de transferencias como ingresos por parte del beneficiario exige el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute por parte de éste último (además de los otros dos requisitos). Ahora bien, como ya hemos dicho, en la definición de transferencia del apartado 1 de la NV18, no se exige a los beneficiarios el cumplimiento de condiciones o requisitos, por lo que no podemos ampararnos en el cumplimiento de estas condiciones para el reconocimiento del ingreso<sup>18</sup>. En esta situación, en principio, bastaría con el cumplimiento de los otros dos requisitos (acuerdo de concesión e inexistencia de dudas razonables para la percepción) para el reconocimiento del ingreso. Ahora bien, esta interpretación no sería coherente con el movimiento de la cuenta 750 «Transferencias», la cual según el PGCP'10 se abona generalmente (con cargo a la 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de Ingresos corriente»<sup>19</sup>) en el momento que la

<sup>17</sup> Esta misma idea sería aplicable a **las transferencias con restricciones**, ya que no existe obligación de reintegro.

<sup>18</sup> Si se tratara de una **transferencia con restricciones**, si que existirían esas condiciones, y en principio hasta que estas no se cumplieran no podría reconocerse el ingreso.

<sup>19</sup> Cuenta que solo podría haberse reconocido contablemente en el caso de imputación al presupuesto del ingreso presupuestario, lo cual únicamente podía ocurrir cuando se hubiera producido el incremento del activo en el que se hubieran materializado (tesorería) o antes si el ente beneficiario hubiera conocido de

transferencia **sea vencida**, líquida y exigible o excepcionalmente con cargo a la cuenta 441 «*Deudores por ingresos devengados*» cuando el ingreso se haya devengado pero no exigido<sup>20</sup>. De acuerdo con este movimiento, el devengo del ingreso sólo puede producirse, y la cuenta 750 reconocerse, cuando la transferencia esté vencida, líquida y por lo tanto sea exigible (se haya exigido o no), y para que esté vencida no basta (en la mayor parte de los casos) con el acuerdo de la concesión. En las transferencias sin estipulaciones, el único que tiene que cumplir ciertas obligaciones es el concedente, ya que es quien tiene que efectuar los pagos en los plazos señalados en el Acuerdo de concesión, por lo que hasta que no se produzca el vencimiento de estos plazos la transferencia no esta vencida, y por lo tanto, no se ha devengado el ingreso. En consecuencia, deberemos estar pendientes a los vencimientos de los plazos de las transferencias para proceder al reconocimiento de los ingresos correspondientes<sup>21</sup>.

### 7.2.2. Concedidas. Contabilización por el concedente

Al igual que las subvenciones, las transferencias solo pueden registrarse como gastos por la entidad concedente.

En cuanto al devengo del gasto/s, es de aplicación lo ya comentado para el beneficiario, ya que en las transferencias sin estipulaciones no existen condiciones o requisitos para su disfrute por parte del beneficiario, por lo que su reconocimiento, en contra de lo señalado en el apartado 2.a) de la NV18 no puede ampararse en

---

forma cierta que el ente concedente había dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

<sup>20</sup> Esta cuenta señala que se abona generalmente con cargo a la 430. La expresión «generalmente» deja abierta el registro del ingreso cuando siendo exigible todavía no se haya exigido, utilizando en este caso como contrapartida la cuenta 441 «*Deudores por ingresos devengados*».

<sup>21</sup> En línea con estos planteamientos en los Borradores de Orden por las que se aprueba las instrucciones del modelo simplificado y normal de contabilidad local publicados el 21/09/2012 a efectos de tramite de información publica se establece: que las transferencias monetarias se reconocerán simultáneamente al registro del ingreso presupuestario (situación que se produce en el momento del vencimiento de los plazos de pago). Además señalan que no obstante, podrán reconocerse con anterioridad cuando se hayan cumplido las condiciones establecidas para su percepción, situación que sería aplicable para las transferencias con restricciones, ya que las transferencias (sin estipulaciones) tal y como se definen en los Borradores no están sujetas a condiciones.

este criterio<sup>22</sup>. El devengo de los gastos se producirá a medida que vayan venciendo los plazos de pago fijados en el Acuerdo de concesión, momento en que las transferencias estarán vencidas y los gastos devengados. Estos gastos se cargarán con abono a la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» si se han imputado a Presupuesto o excepcionalmente con abono a la cuenta 413 «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», cuando se haya devengado los gastos pero no se hayan aplicado al Presupuesto.

También hay que tener en cuenta, que en aplicación de lo dispuesto en el apartado 2.a) de la NV y en base a los razonamientos expuestos para la subvenciones, la entidad concedente deberá registrar las provisiones (en las cuentas 148 «Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones» y 588 «Provisiones a corto plazo para transferencias y subvenciones») y los gastos correspondientes, respecto de aquellas transferencias concedidas que aun no han sido vencidas.

## **8. VINCULACIÓN ENTRE LAS VERTIENTES ECONÓMICO-FINANCIERA Y PRESUPUESTARIA PARA LA CONTABILIZACIÓN DE SUBVENCIONES Y TRANSFERENCIAS**

El apartado 5 del MC del PGCP'10 establece las reglas de conexión entre los criterios para el reconocimiento de ingresos, gastos activos y pasivos de la vertiente patrimonial y los correspondientes a los ingresos y gastos presupuestarios de la vertiente presupuestaria. Así este apartado, tras fijar los criterios que deben cumplirse para reconocer activos, pasivos, ingresos y gastos de la vertiente patrimonial, establece que: «Cuando se trate de activos y pasivos (y de gastos e ingresos) que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el mencionado reconocimiento (de activos, pasivos, ingresos y gastos) se podrá realizar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. En este caso, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, también deberán reconocerse en el balance los activos y pasivos devengados (o en la cuenta del resultado económico-patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto los gastos e ingresos devengados) por la entidad hasta dicha fecha».

---

<sup>22</sup> Situación distinta sería si se tratara de una **transferencia con restricciones**, ya que en tal caso, debería esperarse al cumplimiento de las condiciones para el reconocimiento del gasto.

Los activos, pasivos, ingresos y gastos que surgen en la contabilización de las transferencias y subvenciones también tienen reflejo en la ejecución del presupuesto, ya que aquellos tienen su origen en los gastos o ingresos presupuestarios correspondientes, o son una consecuencia de la realización de estos, por lo que lo dispuesto en el párrafo anterior es perfectamente aplicable a efectos de su contabilización.

Como consecuencia de ello, para el registro contable de los activos, pasivos, ingresos, gastos de la vertiente económico-financiera y de los gastos e ingresos presupuestarios que derivan de las subvenciones o transferencias concedidas y recibidas existen dos posibilidades: **primera**, que los activos, pasivos, ingresos y gastos de la patrimonial se reconozcan contablemente cuando se devengan, es decir, cuando se cumplen las condiciones para su registro o reconocimiento contable, independientemente del momento en que deban reconocerse los gastos e ingresos presupuestarios, en cuyo caso, los elementos de la vertiente patrimonial se reconocerían previa o simultáneamente a los elementos de la vertiente presupuestaria; o **segunda (que es la que probablemente se utilizará con más asiduidad)** que el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos en los estados de la vertiente patrimonial solo se realice cuando al mismo tiempo se reconozcan los gastos e ingresos presupuestarios en el estado de liquidación del presupuesto, en cuyo caso, y debido a las diferencias existentes entre los criterios de la vertiente patrimonial y presupuestaria, a la fecha de cierre del ejercicio (y aunque no se hayan reconocido los gastos e ingresos presupuestarios correspondientes) deberán reconocerse: en el balance, los activos y pasivos devengados; y en la cuenta del resultado económico-patrimonial o el estado de cambios del patrimonio neto, los ingresos y gastos devengados.

Cualquiera que sea la posibilidad que se utilice, lo que es incuestionable, es que en este contexto, el devengo de un gasto o de un ingreso presupuestario siempre conlleva el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos en la vertiente patrimonial mientras que el devengo de activos, pasivos, ingresos y gastos no siempre lleva aparejado la incorporación de ingresos y gastos presupuestarios en el estado de liquidación del presupuesto. Esto es una consecuencia de que en este ámbito, el devengo en la vertiente patrimonial es siempre anterior al devengo en la presupuestaria.

En el cuadro 4, se recogen los supuestos contemplados en el PGCP'10 en los que se produce el devengo de ingresos, gastos,

activos y pasivos en la vertiente patrimonial sin que se haya producido el devengo de ingresos y gastos en la presupuestaria, con indicación de la entidad que contabiliza y de las cuentas en las que se recogen aquellos elementos.

**CUADRO N.º 4**  
**DEVENGO EN PATRIMONIAL PREVIO A DEVENGO**  
**EN PRESUPUESTARIA**

ENTIDAD	SUPUESTO	CUENTAS
Entidad concedente de una subvención o transferencia.	Cuando al cierre del ejercicio el ente concedente tenga constancia de que se han cumplido las condiciones para su percepción (se ha justificado por el beneficiario de la subvención o han vencido los plazos de pago de la transferencia) pero no se ha dictado el acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria de acuerdo con el procedimiento establecido (devengo del gasto y del pasivo sin que se haya producido el devengo del gasto presupuestario).	Cuentas de gasto: 650 «Transferencias» y 651 «Subvenciones».  Cuenta de pasivo: 413 «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto».
	Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones o trámite necesario para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento se deberá dotar una provisión por los importes correspondientes (devengo del pasivo) con la finalidad de reflejar el gasto (devengo del gasto). En este caso no se ha devengado todavía el gasto presupuestario.	Cuentas de gasto: 650 «Transferencias» y 651 «Subvenciones».  Cuentas de pasivo: 148 «Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones» y 588 «Provisiones a corto plazo para transferencias y subvenciones».
Entidad beneficiaria de una subvención.	Cuando al cierre del ejercicio existe un acuerdo de concesión que vincula jurídicamente a beneficiario y concedente (se produce el devengo simultaneo de activo y pasivo) sin haberse producido el incremento de tesorería y sin que haya conocido de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación (devengo del ingreso presupuestario).	Cuentas de activo: 4709 «Hacienda Pública deudor por otros conceptos» u otra que se creara en los subgrupos 44 o 49.  Cuentas de pasivo: 165, 172, 515 y 522 «Deudas a c/p o l/p con entidades del grupo, multigrupo y asociadas y de otras entidades o particulares».

ENTIDAD	SUPUESTO	CUENTAS
Entidad beneficiaria de una subvención o transferencia.	<p>Para las <b>subvenciones</b>: cuando al cierre del ejercicio exista un acuerdo individualizado de concesión a su favor, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción (devengo del ingreso) sin haberse producido el incremento de tesorería y sin que haya conocido de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación (devengo del ingreso presupuestario).</p> <p>Para las <b>transferencias</b>: cuando al cierre del ejercicio exista un acuerdo de concesión a su favor, y hayan vencido los plazos para el cobro señalados en el acuerdo (devengo del ingreso) sin haberse producido el incremento de tesorería y sin que haya conocido de forma cierta que el ente concedente haya dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación (devengo del ingreso presupuestario).</p>	<p>Cuentas de ingresos: 750 «Transferencias»; 751, 752, 755 «Subvenciones para gastos financieros y no financieros del ejercicio y para la cancelación de deudas genéricas»; 940, 941 y 942 «Ingresos de subvenciones para la financiación de inmovilizado no financiero, de activos en estado de venta, activos corrientes, gastos y operaciones financieras»</p> <p>Cuenta de activo: 441 «Deudores por ingresos devengados».</p>

## 9. CORRELACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS Y AFECTACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS PRESUPUESTARIOS EN LAS SUBVENCIONES

Hasta ahora, y desde el punto de vista del beneficiario, hemos contemplado las subvenciones como ingresos o pasivos en la vertiente patrimonial y como ingresos presupuestarios en la vertiente presupuestaria, pero nada hemos dicho en relación con la contabilización de la aplicación de los fondos percibidos.

En la vertiente patrimonial, y según el objeto con el que se concedió la subvención, es evidente, que además de los ingresos, también deben ser objeto de contabilización los gastos derivados de éstas, en unas ocasiones, porque se financia la realización de gastos concretos, y en otras, porque estos surgen de la amortización o de la enajenación o venta de los activos financiados con las mismas.

De igual manera, en la vertiente presupuestaria, además de los ingresos presupuestarios, también deben contabilizarse los gastos presupuestarios derivados de la aplicación de las subvenciones re-

cibidas. Estos gastos presupuestarios surgen como consecuencia de la realización de gastos, la adquisición de activos o la cancelación de pasivos, según cual fuera el objeto de la subvención.

Tanto entre los ingresos y gastos de la vertiente económico-financiera, como entre los ingresos y gastos presupuestarios de la vertiente presupuestaria, en ocasiones, existe una vinculación o relación, que tiene una denominación concreta en cada ámbito: correlación de ingresos y gastos en la vertiente patrimonial y afectación de ingresos y gastos presupuestarios en la presupuestaria.

Esa vinculación o relación entre ingresos y gastos de la patrimonial y entre ingresos y gastos presupuestarios existe por supuesto en las subvenciones<sup>23</sup>, y debe ser objeto de seguimiento y registro contable.

Esa vinculación o relación afecta a estados contables diferentes según que se trate de una u otra vertiente. En la vertiente patrimonial, la correlación de ingresos y gastos tiene su reflejo en cuentas anuales a través de la cuenta de resultado económico patrimonial y del estado de cambios en el patrimonio neto (y en la memoria en el apartado 14 Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos), mientras que en la presupuestaria la afectación se manifiesta por medio del resultado presupuestario del estado de liquidación del presupuesto (y del apartado 23 de la memoria, subapartados 4 Gastos con financiación afectada y 5 Remanente de Tesorería).

### 9.1. Correlación de ingresos y gastos. Vertiente patrimonial

En el antiguo PGC privada, se contemplaba entre los principios contables el de correlación de ingresos y gastos. En el ámbito de los ingresos, este principio se manifestaba por la contabilización por los beneficiarios de los ingresos de las subvenciones recibidas en correlación con los gastos derivados de éstas. Así, de acuerdo con la NV 18 y con numerosas consultas del ICAC las subvenciones de

---

<sup>23</sup> Esa vinculación o relación no es de aplicación **a las transferencias sin estipulaciones**. En cambio, si existe en **las transferencias condicionadas y con restricciones** siempre que entre las condiciones o requisitos exigidos al beneficiario se encuentre la justificación ante el órgano concedente de los gastos e inversiones realizadas, ya que si se debe justificar el coste de las actividades ejecutadas, entonces, es incuestionable que existe una vinculación o relación entre estas transferencias y los gastos e inversiones financiados con aquéllas, y que esa vinculación o relación debería ser objeto de seguimiento y registro contable en ambas vertientes de la contabilidad pública.

capital no reintegrables se imputaban a resultados del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por los activos financiados con dichas subvenciones durante ese período, y en el caso de activos no depreciables, en el momento en que se produjese su enajenación o baja en inventario.

La filosofía que se persigue con la correlación de ingresos y gastos es que los ingresos derivados de las subvenciones se imputen en la cuenta de resultados al mismo ritmo que los gastos que se derivan de esas subvenciones, de tal forma que el resultado por estos conceptos sea nulo<sup>24</sup>.

En el PGCP94 a pesar de recoger el principio de correlación de ingresos y gastos, éste no era de aplicación práctica en el ámbito de las subvenciones<sup>25</sup>, por lo que los ingresos procedentes de las subvenciones recibidas se imputaban a resultados sin ninguna correlación con los gastos derivados de la depreciación, enajenación o baja de los activos financiados con las subvenciones, y en consecuencia la cuenta del resultado económico patrimonial, incumpliendo aquel principio, no ponía de manifiesto la relación entre los gastos derivados de las subvenciones recibidas y los ingresos correspondientes a éstas últimas.

El Tribunal de Cuentas en su «Moción sobre la aplicación de principios y normas contables uniformes en el sector público» señalaba en su recomendación número 3: *«Aunque en la actualidad el número de diferencias entre la vertiente económico y patrimonial de la contabilidad pública y la contabilidad privada es escaso, se recomienda que el Plan General de Contabilidad Pública se eliminen esas diferencias en cuanto no sean estrictamente necesarias. Ello facilitaría la elaboración y presentación de cuentas generales consolidadas de todos los subsectores en la forma prevista en el artículo 130.3 de la LGP»* Previamente la Moción, analizaba esas escasas diferencias y entre ellas incluía las derivadas de la contabilización de las subvenciones de capital recibidas y las donaciones de inmovilizado.

---

<sup>24</sup> De esta forma se impide que se puedan reflejar ingresos en la cuenta de resultados que den lugar a repartos de beneficios, cuando los fondos procedentes de las subvenciones no han sido todavía gastados o invertidos.

<sup>25</sup> En los documentos de los Principios Contables Públicos, en el Anexo I en el «Análisis efectuado en el seno del grupo de trabajo para la elaboración del Documento 4: Transferencias y subvenciones», se señala de forma expresa que «se descartó la posibilidad, para las Administraciones Públicas, de considerar las subvenciones y transferencias de capital recibidas como un ingreso diferido» y se señalan los motivos.

En el nuevo PGC de privada el principio de correlación de ingresos y gastos aunque formalmente desaparece, en realidad continúa vigente, tal y como se señala con carácter general al final del apartado 5 del MC<sup>26</sup>, y de una forma específica para las subvenciones en la NV 18.

En el PGCP'10, siguiendo la recomendación de la Moción del Tribunal de Cuentas, y en aras de la normalización contable con el nuevo PGC de privada, la adaptación ha sido casi completa. Así, por un lado, el principio de correlación ha perdido su carácter de principio contable si bien se sigue incluyendo en otra parte del MC (último párrafo del apartado 5.3), y por otro, se ha modificado la forma en que se imputan a resultados los ingresos derivados de las subvenciones recibidas a efectos de conseguir su correlación con los gastos derivados de éstas. Así, el PGCP'10 tras establecer que las subvenciones recibidas se contabilizarán, con carácter general, como ingresos imputados al patrimonio neto en una partida específica, señala que éstas *«deben imputarse al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención de que se trate, para lo que se tendrá en cuenta la finalidad fijada en su concesión»*.

En el cuadro 5 se establecen los criterios de imputación, en función de que los ingresos se imputen a resultados o directamente al patrimonio neto.

**CUADRO N.º 5**  
**CRITERIOS DE IMPUTACIÓN DE INGRESOS**

IMPUTACIÓN	TIPO DE SUBVENCIÓN	MOMENTO DE IMPUTACIÓN
Ingresos imputados a resultados del ejercicio.	Para financiar gastos no financieros del ejercicio.	Cuando se devenguen los gastos en el ejercicio.
	Para financiar gastos financieros del ejercicio.	
	Para cancelar deudas genéricas en el ejercicio.	Cuando se cancelen las deudas genéricas en el ejercicio.

<sup>26</sup> Aunque muy limitado, ya que su aplicación en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

IMPUTACIÓN	TIPO DE SUBVENCIÓN	MOMENTO DE IMPUTACIÓN
Ingresos imputados a Patrimonio neto.	Para financiar activos materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias de carácter amortizable.	Cuando se amorticen (en proporción a la vida útil del bien, aplicando el mismo método que para la dotación de la amortización de los elementos), o en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.
	Para financiar activos (no corrientes) no amortizables y activos en estado de venta.	Cuando se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.
	Para financiar activos corrientes.	
	Para financiar activo de naturaleza financiera.	
	Para financiar gastos no financieros de ejercicios posteriores.	Cuando se devenguen los gastos.
	Para financiar gastos financieros de ejercicios posteriores.	
	Para la aplicación de fondos (gastos e inversiones).	Cuando se vayan imputando a resultados(devengando) los gastos derivados de esas aplicaciones de fondos.
	Para la cancelación de un pasivo que suponga una financiación específica de un elemento patrimonial.	En función del elemento patrimonial financiado específicamente, cuando se amorticen o cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.
	Para la cancelación de deudas genéricas en ejercicios posteriores.	Cuando se cancelen las deudas genéricas.

Respecto a los ingresos imputados directamente al patrimonio neto, estos se registran inicialmente de esta forma para conseguir la posterior correlación de los ingresos y gastos en la cuenta del resultado económico patrimonial. En el cuadro 6 se recogen las cuentas que se utilizan para la contabilización de las subvenciones que se imputan al patrimonio neto.

**CUADRO N.º 6**  
**CUENTAS PARA LA CONTABILIZACIÓN DE SUBVENCIONES IMPUTA-**  
**DAS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO**

Imputación inicial al patrimonio neto	Imputación a resultados	Ajuste final al patrimonio neto
Cuenta 940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta.	Cuenta 840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.  Cuenta 753 Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta, imputadas al resultado del ejercicio.	Cuenta 940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta.  Cuenta 840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.  Cuenta 130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.
Cuenta 941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.	Cuenta 841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.  Cuenta 754. Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio.	Cuenta 941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.  Cuenta 841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.  Cuenta 131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.
Cuenta 942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.	Cuenta 842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.  Cuenta 756. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio.	Cuenta 942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.  Cuenta 842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.  Cuenta 132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

Las subvenciones que se imputan directamente al patrimonio neto deben pasar inicialmente por las cuentas transitorias 940, 941 y 942 para, cuando corresponda (de acuerdo con los criterios del Cuadro 5), imputarse al resultado del ejercicio mediante las cuentas 753, 754 y 756, reduciendo el patrimonio neto a través de las cuentas transitorias 840, 841 y 842. Finalmente, y a efectos de mostrar en el balance las subvenciones pendientes de traspasar al re-

sultado del ejercicio, al cierre del ejercicio se cancelarán las cuentas transitorias 940, 941, 942 y 840, 841, 842 recogiendo las subvenciones pendientes de imputar a resultados en las cuentas 130, 131 y 132.

## 9.2. Afectación de ingresos y gastos. Vertiente presupuestaria

Las inversiones y gastos financiados con subvenciones constituyen gastos con financiación afectada ya que cumplen con la definición que de los mismos se efectúa en el apartado 23.4 de la memoria; es decir, son gastos presupuestarios que se financian en todo o en parte, con recursos presupuestarios concretos que en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron.

### **Esta figura de carácter presupuestario se caracteriza:**

**En primer lugar**, los criterios de imputación de los ingresos y gastos no se ven modificados como consecuencia de la afectación, por lo que a efectos de determinar los resultados presupuestarios de los ejercicios correspondientes, los ingresos derivados de las subvenciones se imputan a los presupuestos independientemente de los gastos presupuestarios que aquellos financian. Así lo señala: de **forma general**, el Documento 8 de los Principios Contables Públicos que en su párrafo 2.e) establece *«el registro contable y la correspondiente imputación presupuestaria de los derechos y obligaciones que deriven de un gasto con financiación afectada se efectuarán de acuerdo con los criterios de reconocimiento e imputación establecidos...»*; y de **forma específica**, el Documento n.º 4 «Transferencias y subvenciones» que en los párrafos 154 y 155 señala que *«la concesión de subvenciones, bien por acto unilateral del concedente, bien mediante acuerdo, concierto o convenio formal, no da lugar al reconocimiento de derechos presupuestarios (si bien serán objeto de un seguimiento específico, constituyendo fuente de financiación de las modificaciones crediticias que amparen el gasto presupuestario a ejecutar)»*<sup>27</sup> y que *«el cumplimiento de la actividad y la ejecución del gasto presupuestario acordado, tampoco dan lugar al reconocimiento de derechos»* (serán objeto igualmente de seguimiento al objeto de controlar los derechos susceptibles de generarse y los efectivamente reconocidos).

---

<sup>27</sup> Los denominados compromisos de ingresos.

Esta regla continua siendo aplicable, por cuanto en el ámbito presupuestario las cosas siguen igual que en la normativa contable pública anterior. Así, el reconocimiento de los derechos presupuestarios (vía ingresos presupuestarios) se fundamenta con carácter general en el cobro de la subvención por el beneficiario<sup>28</sup> y no en la concesión de subvenciones ni en el cumplimiento de la actividad y la ejecución del gasto presupuestario acordado, mientras que el reconocimiento de las obligaciones presupuestarias (vía gastos presupuestarios) se fundamenta, con carácter general, en que se hayan dictados los actos administrativos de reconocimiento y liquidación presupuestaria previa acreditación documental ante el órgano concedente de la realización de la prestación o del derecho del acreedor.

**En segundo lugar**, este sistema determina que los ingresos y gastos presupuestarios derivados de las subvenciones se imputen a resultados en períodos contables distintos y presupuestos diferentes, en función de los criterios de devengo aplicables en cada caso, lo que ocasiona una distorsión en los resultados presupuestarios inicialmente obtenidos. Por ello, y para corregir esas asincronías entre los ingresos y gastos presupuestarios derivados de las subvenciones, los resultados presupuestarios inicialmente calculados son posteriormente corregidos con las desviaciones de financiación positivas o negativas producidas en cada ejercicio, (calculadas y reflejadas en el apartado 23.4 de la memoria) obteniéndose de esta forma los denominados resultados presupuestario ajustados (con la nueva terminología del PGCP'10), que en lo referente a estas operaciones son nulos<sup>29</sup> en cada uno de los ejercicios. Las desviaciones de financiación según el apartado 23.4 de la memoria representan el desfase entre los ingresos presupuestarios obtenidos del agente financiador (ente concedente de la subvención) durante un período determinado y los que, en función de la parte de gasto efectuada en cada período, deberían haberse obtenido del mismo, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario. En el cuadro 7 se recogen las fórmulas para el cálculo de las desviaciones de financiación del ejercicio y el coeficiente de financiación del ente concedente.

---

<sup>28</sup> O en que se tenga constancia de que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación, para lo que será necesario: primero que el beneficiario haya adquirido el activo, haya ejecutado la obra o haya realizado el gasto financiado con la subvención; segundo, que el beneficiario lo haya justificado (total o parcialmente) ante el ente concedente; y tercero que éste último haya dictado el acto de reconocimiento y liquidación de su obligación presupuestaria.

<sup>29</sup> Cuando el coeficiente de financiación es del 100%.

**CUADRO N.º 7**  
**DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN DEL EJERCICIO Y COEFICIENTE**  
**DE FINANCIACIÓN**

Desviación de financiación del ejercicio =	DRN durante el ejercicio presupuestario	-	[	Coeficiente de financiación del ente concedente	*	ORN durante el ejercicio presupuestario	]
Coeficiente de financiación del ente concedente =	$\frac{\text{Ingresos presupuestarios reconocidos o a reconocer}}{\text{Gasto presupuestario realizado o a realizar}}$						

**La aplicación de las reglas anteriores, ha sido, y es en la actualidad, objeto de numerosas críticas y controversias por parte de los responsables de la contabilidad e incluso de los auditores.**

Así es frecuente, que en contabilidades en las que no se lleva un seguimiento de las inversiones y gastos y de las subvenciones que los financian como gastos con financiación afectada (y que en consecuencia no calculan las desviaciones de financiación a efectos de corregir los resultados presupuestarios), se reconozcan los derechos presupuestarios al mismo ritmo en que se produce la ejecución del gasto presupuestario financiado con las subvenciones (es decir antes del cobro o de tener constancia del reconocimiento de la obligación presupuestaria por parte del concedente) o simultáneamente a la justificación ante el órgano concedente de la aplicación de los fondos recibidos (y por lo tanto antes de tener constancia del reconocimiento de la obligación presupuestaria por parte del concedente). Esta perfecta sincronización entre gastos e ingresos presupuestarios conlleva dejar el resultado presupuestario ajustado correspondiente a estas operaciones en importe cero, que es como también figuraría si estos ingresos y gastos presupuestarios se reconocieran siguiendo los criterios de devengo aplicables y posteriormente el resultado presupuestario se corrigiese con las desviaciones de financiación calculadas. Ahora bien, contabilizando de esta forma se incumple el principio de desafectación<sup>30</sup> y, por ello, el sistema contable no permite efectuar el seguimiento de los

<sup>30</sup> Este principio se enuncia: «En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectado, el sistema contable deberá reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento».

gastos con financiación afectada en cuentas anuales con la pérdida de información que este incumplimiento conlleva.

También los auditores cometen errores en la interpretación de estas reglas, ya que en ocasiones, ante el reconocimiento de los ingresos de subvenciones de forma sincrónica con los gastos presupuestarios financiados, se limitan a efectuar ajustes negativos en los resultados presupuestarios de las entidades beneficiarias, sin hacer referencia a los ajustes positivos que (por la vía de las desviaciones negativas de financiación) procedería efectuar en el estado del resultado presupuestario, a efectos de que los resultados presupuestarios ajustados correspondientes a estas operaciones quedarán con un importe nulo.

La situación llegó a tal punto, que el propio Tribunal de Cuentas en varios informes de Comunidades Autónomas de 2002 (Castilla y León, La Rioja) y respecto subvenciones comunitarias llegó a incluir la siguiente recomendación: *«La regulación contable actual sobre la contabilización presupuestaria de las operaciones derivadas de la gestión de proyectos y actuaciones cofinanciadas con fondos estructurales y de cohesión europeos, produce efectos negativos sobre la representatividad del resultado presupuestario del ejercicio al exigir el reconocimiento e imputación a presupuesto de los gastos e ingresos que genera esta actividad siguiendo criterios contables diferentes, el criterio de devengo para los gastos y el de caja para los ingresos, lo que motiva la ausencia de correlación de estos flujos económicos.»*

*Esta situación aconseja que por las autoridades responsables de la contabilidad pública se acometa una revisión sistemática de las normas contables que regulan estas operaciones con el objeto de adecuar la representatividad de los estados de liquidación del presupuesto y del resultado presupuestario del ejercicio a la realidad económica de la actividad cofinanciada con los fondos estructurales europeos.»*

La citada recomendación no tuvo en consideración que las asincronías en el reconocimiento de ingresos y gastos presupuestarios derivadas de subvenciones están contempladas en la normativa contable pública y que su efecto se neutraliza por la vía de las desviaciones de financiación en el «ahora denominado» resultado presupuestario ajustado, por lo que en ningún caso, aquellas producen efectos negativos sobre la representatividad del estado del

resultado presupuestario en su conjunto<sup>31</sup>. El PGCP antiguo (y el actual) recoge esas asincronías y establece un sistema para su corrección por lo que si se cumple toda la normativa contable aplicable, el estado de liquidación del presupuesto y el resultado presupuestario muestran la realidad económica de la actividad financiada con las subvenciones.

## 10. SUPUESTO DE TRANSFERENCIA SIN ESTIPULACIONES

La CCAA X a través de su Consejería de Educación ha concedido a la Universidad Y una transferencia de 120 millones de euros. Según el Acuerdo, esa cuantía se paga por doceavas partes sucesivas hasta su total liquidación, realizándose los pagos en los últimos días de cada mes.

Los pagos de los 11 primeros meses del ejercicio se efectuaron en los meses correspondientes. No se efectúa el pago del mes 12 y se dan dos posibles situaciones al finalizar el ejercicio:

- Que al finalizar el ejercicio la Consejería dicte el acto de reconocimiento de su obligación.
- Que la Consejería no llegue a dictar el acto de reconocimiento de la obligación presupuestaria correspondiente.

Explicar la contabilización de estas transferencias desde el punto de vista del concedente y del beneficiario, si en ambos casos seguimos el criterio de reconocer los activos, pasivos, ingresos y gastos sólo cuando se reconozcan los gastos e ingresos presupuestarios.

1. En el momento en el que se formalice el acuerdo de concesión de la transferencia, la Consejería realizará el correspondiente asiento si se llevan cuentas de control presupuestario.

La Universidad Y no realizaría ningún asiento, ya que aunque se ha devengado un pasivo y un activo, se sigue el criterio de no reconocer elementos de la vertiente patrimonial hasta que no devenguen los elementos de la vertiente presupuestaria.

---

<sup>31</sup> Esta recomendación es el fundamento que sigue utilizando la Comunidad de Castilla y León, a día de hoy, para continuar justificando un reconocimiento de ingresos presupuestarios de subvenciones sincronizado con los gastos presupuestarios financiados con las mismas.

2. La Consejería, al vencimiento de los plazos señalados para el pago de cada una de los 11 primeros meses dictará los actos de reconocimiento y liquidación de las obligaciones presupuestarias, reconocerá los gastos presupuestarios por transferencia en el estado de liquidación del presupuesto de gastos, y simultáneamente efectuará el registro de los gastos en la cuenta del resultado económico-patrimonial. Posteriormente se reflejarán los pagos. Los asientos a realizar al final de cada uno de los 11 meses serían los siguientes:

10	(650) Transferencias	a	(400) AOR Presupuesto gastos corriente	10
10	(400)AORPresupuesto gastos corriente	a	a (57)Efectivo	10

La Universidad Y al final de cada uno de los 11 meses, en el momento en que se produzca el incremento de su tesorería reconocerá el ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto de ingresos, y simultáneamente efectuará el registro del ingreso en la cuenta del resultado económico-patrimonial. Al mismo tiempo, se reflejará el cobro. Los asientos serían los siguientes:

10	(430)DDR Presupuesto de ingresos corriente	a	(750) Transferencias	10
10	(57) Efectivo	a	a (430) DDR Presupuesto de ingresos corriente	10

3. En el momento en el que deba efectuarse el pago del mes de diciembre, y para el caso de que la Consejería dicte el acto de reconocimiento de la obligación, pero no llega a efectuar el pago.

La Consejería realizará el siguiente asiento, de la misma forma que en los vencimientos de los plazos de pago de los 11 meses anteriores.

10	(650) Transferencias	a	(400) AOR Presupuesto gastos corriente	10
----	----------------------	---	--	----

La Universidad Y que no cobra la parte de la transferencia del mes de diciembre tiene dos opciones:

- Primera, si conoce de forma cierta que la Consejería ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa

obligación (presupuestaria) entonces podrá reconocer el ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto de ingresos, y simultáneamente efectuar el registro del ingreso en su cuenta del resultado económico-patrimonial. El asiento a realizar sería el siguiente:

10	(430) DDR Presupuesto de ingresos corriente	a	(750) Transferencias	10
----	---	---	----------------------	----

- Segunda, si por el contrario la Universidad no conoce si la Consejería ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación (presupuestaria) la Universidad no podrá reconocer el ingreso presupuestario, pero en aplicación de lo dispuesto en el PGCP en el apartado 5 del MC (... , *al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, también deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico patrimonial los ingresos devengados por la entidad hasta dicha fecha*) deberá registrar en la cuenta económico-patrimonial el ingreso devengado. Este ingreso se ha devengado porque ha vencido el plazo fijado para el pago de la parte de la transferencia de diciembre. Se registraría:

10	(441) Deudores por ingresos devengados	a	(750) Transferencias	10
----	--	---	----------------------	----

4. En el momento en el que deba efectuarse el pago de finales de mes de diciembre, y para el caso de que la Consejería no llegue a dictar el acto de reconocimiento de su obligación presupuestaria.

La Consejería aunque no haya dictado el acto de reconocimiento de su obligación presupuestaria, en aplicación de lo dispuesto en el PGCP en el apartado 5 del MC Conceptual (... , *al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, también deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico patrimonial los gastos devengados por la entidad hasta dicha fecha*) deberá reconocer en la cuenta económico-patrimonial el gasto devengado, ya que ha vencido el plazo de pago de la parte de la transferencia de diciembre.

10	(650) Transferencias	a	(413) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto	10
----	----------------------	---	---	----

La Universidad Y, no puede reconocer el ingreso presupuestario ya que ni ha cobrado ni puede tener constancia de que la Consejería haya reconocido su correlativa obligación presupuestaria. Ahora bien, deberá al menos registrar el ingreso devengado, por lo que se contabilizaría:

10	(441) Deudores por ingresos	a	(750) Transferencias	10
----	-----------------------------	---	----------------------	----

## 11. SUPUESTO DE SUBVENCIÓN

La CCAA X a través de su Consejería de Educación ha concedido el 1/06/2012 a la Universidad Y una subvención de 5 millones de euros para un proyecto de investigación a ejecutar durante los dos años siguientes. Según el Acuerdo, esa cuantía, se paga de la siguiente forma: primero un anticipo para iniciar el proyecto de un 20% del total el 01/07/2012, el cual debe justificarse antes del 1/10/2012; el resto mediante pagos parciales a medida que se vaya justificando anualmente (1/06/2013 y 01/06/2014 son las fechas de justificación) la realización de los gastos subvencionados.

Explicar la contabilización de estas subvenciones en 2012 desde el punto de vista del concedente y del beneficiario, si en ambos casos seguimos el criterio de reconocer los activos, pasivos, ingresos y gastos sólo cuando se reconozcan los gastos e ingresos presupuestarios, y si consideramos que la Universidad Y justificó el importe del anticipo concedido e incurrió en gastos para la ejecución del proyecto hasta 31/12/2012 de otro 20% del importe concedido.

1. En el momento en el que se dicte el acuerdo de concesión de la subvención, la Consejería lo registraría en el caso de que llevase cuentas de control presupuestario.

La Universidad Y no realizaría ningún asiento, ya que aunque se ha devengado un pasivo y un activo, se sigue el criterio de no reconocer los elementos de la vertiente patrimonial hasta que no devenguen los elementos de la vertiente presupuestaria.

2. La Consejería, para el pago del anticipo dictará el acto de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria, reconocerá el gasto presupuestario por subvención en el estado de liquidación del presupuesto de gastos, y simultáneamente efectuará el registro del gasto en la cuenta del resultado económico-patrimonial. Esta cuenta de gasto se carga como conse-

cuencia de la aplicación del principio de devengo, ya que la norma de valoración no señala nada al respecto. Los asientos a realizar por la Consejería de Educación serían los siguientes:

1	(651) Subvenciones	a	(400) AOR Presupuesto gastos corriente	1
1	(400) AOR Presupuesto gastos corriente	a	a (57) Efectivo	1

La Universidad Y, en el momento en que se produzca el incremento de su tesorería registrará el ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto de ingresos, y simultáneamente efectuará el reconocimiento de un pasivo en la cuenta del resultado económico-patrimonial al considerarse esa subvención como reintegrable. Al mismo tiempo se reflejará el cobro. Los asientos serían los siguientes:

1	(430) DDR Presupuesto de ingresos corriente	a	(522) Deuda a corto plazo transformables en subvenciones	1
1	(57) Efectivo	a	a (430) DDR Presupuesto de ingresos corriente	1

3. La Universidad Y incurre en gastos de ejecución del proyecto de 1 millón y justifica ante a la Consejería el anticipo concedido. Al tratarse de una subvención para gastos corrientes de ejecución plurianual, la Universidad Y considerará no reintegrable la subvención correspondiente al gasto corriente realizado. Los asientos a realizar serían los siguientes:

1	(6) Gastos	a	(400) AOR Presupuesto gastos corriente	1
1	(522) Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	a	(751) Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio	1

La Consejería al recibir la justificación no hace nada, ya que tanto el gasto presupuestario como el gasto patrimonial ya fueron registrados en el momento de la concesión del anticipo.

4. La Universidad Y al final del ejercicio 2012 ha incurrido en nuevos gastos de 1 millón de euros (20% del importe concedido), si bien la siguiente justificación no se presenta hasta el 01/06/2013. La Universidad reconoce el gasto presupuestario en el estado de liquidación y el gasto en la cuenta de resultados.

No puede registrar el ingreso presupuestario correspondiente, ya que no ha cobrado la subvención por el gasto ejecutado, pero si que debe reconocer el ingreso (ya que si se ha devengado) por el importe del gasto ejecutado si considera que no existen dudas razonables de que va a concluir el proyecto. Los asientos serían los siguientes:

1	(6) Gastos	a	(400) AOR Presupuesto gastos corriente	1
1	(441) Deudores por ingresos devengados	a	(751) Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio	1

Al estar en el final del ejercicio debemos reflejar los activos y pasivos devengados, por lo que por la diferencia entre el importe de la subvención concedida (5) y los ingresos devengados (2) debe efectuarse el siguiente asiento.

3	(44..) Deudores...	a	(522) Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	1
		a	(172) Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	1

Corroborar lo anterior que la NV señala que en las subvenciones para gastos corrientes de ejecución plurianual la subvención se considerará no reintegrable en proporción al gasto corriente realizado (por eso ya se han reflejado ingresos por 2 millones), por lo que el resto debe considerarse como reintegrable y en consecuencia registrarse como pasivo.

La Consejería de Educación al no haber recibido la justificación no puede reconocer el gasto presupuestario. Ahora bien, si consideramos que no existen dudas razonables sobre el futuro cumplimiento por parte de la Universidad, en este caso, con la finalidad de reflejar el gasto, se deberá dotar una provisión por el importe de la subvención concedida pendiente de justificar.

4	(651) Subvenciones	a	(148) Provisión a l/ p para transferencias y subvenciones	2
		a	( 588)Provisión a c/ p para transferencias y subvenciones	2

5. Por último, y a efectos de mostrar la correlación de ingresos y gastos y la afectación de ingresos y gastos presupuestarios, a continuación se recoge como quedarían el estado del resultado

presupuestario y la cuenta del resultado economico-patrimonial de la Universidad Y correspondientes a estas operaciones. Como puede observarse ambos resultados quedarían con importe cero.

RESULTADO PRESUPUESTARIO	CUENTA DE RESULTADOS	
	Derechos Reconocidos Netos 1	Gastos 1
<u>Obligaciones Reconocidas Netas (2)</u>	Gastos 1	Ingresos 1
Resultado Presupuestario (1)		
Desviación de financiación 1		
[1-(5/5*2)]		
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO 0	TOTAL GASTOS 2	TOTAL INGRESOS 2
	RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL 0	



# CONGRESO DE LOS DIPUTADOS Y REALES DECRETOS-LEYES ANTICRISIS

---

**Luis María Cazorla Prieto**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Académico de Número de la Real de Jurisprudencia y Legislación

## I. INTRODUCCIÓN

La crisis económica que nos azota desde 2008 está produciendo transformaciones de todo tipo y en todos los campos. La configuración de las funciones de los Estados y el equilibrio entre las distintas instituciones y poderes que lo conforman no ha quedado al margen<sup>1</sup>.

Uno de los campos en los que se está produciendo tal transformación es en el de la producción normativa, y más en particular en la que tiene rango jerárquico de ley. Me refiero ahora a la transformación afectante a la producción normativa en sentido formal, es decir, desde el punto de vista del órgano que aprueba tales disposiciones.

Como se lee en una publicación de actualidad jurídica: «Durante el año 2012 las reuniones del Consejo de Ministros han adquirido un enorme protagonismo debido en gran medida al elevado número de reales decretos ley aprobados. En total han sido 29, cifra que iguala a la de 1997 y que por ahora ha sido la más elevada desde 1979»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Para más detalle en mi libro *Crisis económica y transformación del Estado*, Aranzadi, Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2009. Buena parte de las ideas y consideraciones que figuran en este artículo proceden de tal libro.

<sup>2</sup> Newsletter Consejo de Ministros, correspondiente al 18 de enero de 2013, Aranzadi Thomson Reuters, pág. 3.

En efecto, el decreto-ley ha tomado con la crisis económica un papel primordial, dispartado un papel primordial, dispartado me atrevo a afirmar, en la producción legislativa de rango legal, y con ello el gobierno ha desplazado decididamente a las Cortes Generales en tan trascendental tarea. «La crisis justifica un mayor uso, pero no el abuso. Entre 2008 y 2012 se han aprobado un total de 87», se afirma en esta misma publicación con respecto a los decretos-leyes.

Analicemos este fenómeno cómo se ha proyectado en la aprobación del gasto público y las transformaciones consiguientes, en especial respecto a los Presupuestos Generales del Estado y a la función parlamentaria en este terreno.

## **II. LA APORTACIÓN MASIVA DE FONDOS PÚBLICOS**

### **A. Planteamiento**

En una primera fase, la reacción del Gobierno ante la crisis económica, bastante en la línea con lo que ha constituido la respuesta internacional, fue la de inundar la economía con una cantidad enorme de gasto público.

Al hilo de lo que escribía en las líneas iniciales, repasemos con brevedad las disposiciones normativas que inyectaron tan cuantioso gasto público en la economía española.

El Real Decreto-ley 6/2008, de 10 de octubre, señaló en su artículo 2.1 que: «El Fondo de Adquisición de Activos Financieros se dotará con cargo a los Presupuestos Generales del Estado por un importe de 30.000 millones €, ampliable hasta un máximo de 50.000 millones €». La disposición final primera del Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito, rebaja el importe aplicable «hasta un máximo de 43.250 millones €».

El Real Decreto-ley 7/2008, de 13 de octubre, dispuso en su artículo 1.6 que: «En el año 2008, se podrán conceder avales hasta un importe máximo de 100.000 millones de euros, considerándose incrementado en dicha cuantía el límite establecido en el artículo 54 de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008».

El Real Decreto-ley 9/2008, de 28 de noviembre, creó «por un importe de 8.000.000.000 de euros, un Fondo adscrito al Ministe-

rio de Administraciones Públicas, destinado a financiar la realización de actuaciones urgentes en el ámbito municipal en materia de inversiones especialmente generadores de empleo» (artículo 2, párrafo primero). Por este mismo Real Decreto-ley (artículo 11) también «se dota un Fondo por un importe de 3.000.000.000 de euros, a disposición del Gobierno, para la realización de actuaciones de inmediata ejecución y de amplio ámbito geográfico con objeto de mejorar la situación coyuntural de determinados sectores económicos estratégicos y acometer proyectos con alto impacto en la creación de empleo» (artículo 11, párrafo primero).

El Real Decreto-ley 10/2008, de 12 de diciembre, «autoriza la concesión de un crédito por la Administración General del Estado al Instituto de Crédito Oficial, por un importe máximo de cinco mil millones de euros, cuya finalidad será la creación y puesta en marcha de una nueva línea de mediación del Instituto de Crédito Oficial para atender a las necesidades de financiación de capital de las pequeñas y medianas empresas que, siendo solventes y viables, estén sometidos a una situación transitoria de restricción de crédito».

El Real Decreto-ley 8/2009, de 12 de junio, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito por importe total de 19.821,28 millones de euros, y se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. «De dicha cuantía –se lee en el preámbulo de este Real Decreto-ley, 16.898,05 millones de euros se dotan en el Ministerio de Trabajo e Inmigración destinado fundamentalmente al servicio público de empleo estatal para atender los mayores gastos en prestaciones y compensar la pérdida de ingresos en sus cotizaciones».

Por último, el Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, sobre reestructuración bancaria y reforzamiento de los recursos propios de las entidades de crédito, creó en su artículo 12 el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria con «dotación mixta a cargo de los Presupuestos Generales del Estado y de las aportaciones de los Fondos de Garantía de Depósito en Establecimientos Bancarios, Cajas de Ahorros y Cooperativas de crédito» (artículo 2.1). «El importe de la dotación con cargo a los Presupuestos Generales del Estado será de 6.750 millones de euros. La dotación de la aportación patrimonial al Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria se financiará con cargo al crédito 15.16.931M.879, para el cual se realizarán las modificaciones presupuestarias, que procedan, de conformidad con lo establecido en la Ley 47/2003, de 26 de no-

viembre, General Presupuestaria» (artículo 2.3). Todo ello sin perjuicio de avales por importe de 27.000 millones de euros para garantizar operaciones propias del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria, de conformidad con la disposición final segunda del Real Decreto-ley 9/2009, que modifica el artículo 54.dos de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, precepto que fija el importe máximo de los avales a otorgar por el Estado durante el ejercicio del año 2009.

## **B. Estamos ante gasto público anticrisis**

1. Según su entendimiento más admitido, podemos predicar del gasto público en general las siguientes características.

*a.* Entraña movimiento de dinero.

*b.* Este movimiento de dinero ha de efectuarse conforme a los mecanismos establecidos en Derecho.

*c.* La aplicación por parte de los entes públicos de los correspondientes fondos ha de ir precedida de la aprobación previa pertinente en términos jurídicos.

*d.* La aplicación efectiva de fondos que entraña el gasto público sirve para que el ente público concernido pueda afrontar las obligaciones de contenido económico que le correspondan.

2. Todas estas características son reproducibles con respecto a las disposiciones de fondos que los Reales Decretos-leyes anticrisis autorizan. Podemos, pues, hablar de que nos hallamos ante un cuantioso gasto público cuya causa se encuentra en el intento, propio de la primera fase, de atajar o al menos paliar la crisis económica que nos azota.

## **III. SOBRE LA APROBACIÓN DEL INGENTE GASTO PÚBLICO ANTICRISIS MEDIANTE REALES DECRETOS-LEYES**

### **A. Planteamiento**

Como expuse en un apartado anterior, los Reales Decretos-leyes anticrisis suman en total un gasto público directo y efectivo aproximadamente de hasta 86.000 millones de euros, e indirecto y potencial de 186.000 millones de euros.

Los Presupuestos Generales del Estado para 2009, según el apartado uno del artículo 2 de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, ascendieron a 350.213.281,51 miles de euros. A su vez, el artículo 2.uno de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2008, aprobó créditos presupuestarios por un importe de 314.322.266,91 miles de euros.

Esto significa que por decreto-ley, los anticrisis, se ha modificado la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente y se han aumentado los gastos públicos en un porcentaje muy elevado.

La cuestión que nos plantea este proceder es si la aprobación de los medios económicos extraordinarios a los que aludo por la vía del decreto-ley es respetuosa con la Constitución o no, y las consecuencias correspondientes respecto al reparto de funciones constitucionales.

## **B. Desarrollo**

El artículo 134.1 de la Constitución, sintonizando con ecos históricos, con el constitucionalismo moderno y con las exigencias de publicidad e integración de intereses propias del Parlamento contemporáneo, es claro: a las Cortes Generales corresponde el «examen, enmienda y aprobación» de los Presupuestos Generales del Estado.

Los Presupuestos Generales del Estado aprueban inicialmente todos los gastos u obligaciones de contenido económico que prevé realizar el Estado y estiman o calculan los ingresos con los que los va a afrontar. Pero la variabilidad de las circunstancias de todo tipo que puede producirse a lo largo del ejercicio económico obliga a plantearse el problema de cómo abordar jurídicamente la mayor necesidad de financiación de un gasto previsto y que se ha mostrado insuficiente o la necesidad de financiar un gasto imprevisto por completo.

La respuesta de la Constitución ante estas situaciones es tan clara como consonante con el principio de universalidad de la competencia parlamentara en materia presupuestaria. El primer inciso del apartado 5 del ya citado artículo 134 es cristalino en tal sentido: «Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público». Así pues, si el Gobierno a lo largo del ejercicio

presupuestario tiene necesidad de más gasto público por el motivo que sea, ha de presentar el pertinente proyecto de ley a las Cortes Generales y éstas, si lo estiman procedente, aprobar la correspondiente ley.

En suma, y como he escrito en otro lugar: «Estos preceptos establecen con claridad y plena justificación que la competencia de las Cortes Generales va más allá de la aprobación de los Presupuestos y que cualquier modificación que signifique aumento de las consignaciones presupuestarias, por vía de ampliación o de crédito extraordinario, requiere aprobación de las Cámaras. De lo contrario, por esta vía se podría defraudar la competencia presupuestaria de las Cortes Generales que consagra el artículo 134.1 de la Constitución»<sup>3</sup>.

Frente a estas exigencias constitucionales se yerguen los Reales Decretos-leyes anticrisis que aprueban créditos extraordinarios por el enorme montante que nos es conocido y que alteran materialmente la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La pregunta que de inmediato asalta visto lo anterior es si, con independencia de que el gasto público anticrisis sea constitucional en sí, el cauce escogido para aprobarlo –decreto-ley– es respetuoso o no con la Constitución.

Los preceptos constitucionales son claros tanto en su tenor literal como en su finalidad. Las Cortes Generales tienen que aprobar el gasto público anual en los oportunos Presupuestos Generales del Estado y si, a lo largo del periodo anual de que se trate, el gasto público aprobado se muestra insuficiente, aquéllas, a iniciativa del Gobierno, tienen que aprobar las pertinentes leyes de crédito extraordinario o de suplemento de crédito. Remacha esto que la designación constitucional del órgano a quien compete la aprobación del gasto público se hace por la vía orgánica –Cortes Generales–, no por la vía de designar el cauce normativo –ley– a través del cual debe efectuarse la aprobación del gasto público en cualquiera de los posibles supuestos<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> En Comentarios a la Constitución, Civitas, Madrid, 2001, 3ª edición, pág. 2283.

<sup>4</sup> Destaco la siguiente opinión coincidente con lo que expongo de D. López Garrido. Lo hago no sólo por la categoría jurídico-científica del autor, sino por el importante papel parlamentario que ha ocupado –secretario general y portavoz del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso de los Diputados–.

Si el tenor literal del artículo 134, apartados 1 y 5, del texto constitucional es cristalino, no lo es menos su finalidad. Arrancando de cuajados antecedentes, los preceptos constitucionales invocados persiguen que sea el órgano representativo por excelencia en el Estado contemporáneo, el Parlamento, quien apruebe el gasto público. Lo persiguen, entre otras razones, porque las Cortes Generales son la única institución que lo puede hacer respetando las funciones de integración de intereses, publicidad, transparencia y legitimación del gasto público aprobado por el consentimiento indirecto de los afectados.

A pesar de todo lo anterior, no podemos desconocer la existencia anterior a los Reales Decretos-leyes anticrisis de una práctica, de dudosa constitucionalidad, de aprobar ciertos créditos extraordinarios por decreto-ley<sup>5</sup>.

### **C. La dudosa constitucionalidad de aprobar el ingente gasto público anticrisis por decreto-ley**

Sabido es que el ingente gasto público anticrisis ha sido aprobado por sendos Reales Decretos-leyes en contradicción con los apartados 1 y 5 del artículo 135 de la Constitución.

No podemos olvidar, empero, que a pesar de las normas constitucionales, hay numerosos decretos-leyes concediendo créditos extraordinarios con anterioridad a la aprobación de las disposiciones anticrisis.

---

La opinión en la siguiente, «Reflexiones sobre la constitucionalidad del Real Decreto-ley 1/1992, de Medidas urgentes sobre fomento del empleo y protección del empleo», Revista Española de Derecho Constitucional, año 13, número 38, mayo-agosto, 1993, pág. 48: «El decreto-ley modifica la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1992, ya que deroga su artículo 72.5, lo que es contrario a los artículos 66.2 y 134 de la Constitución, que prescriben que la aprobación y modificación de los Presupuestos Generales del Estado debe hacerse por ley votada en Cortes». Antes, pág. 42, el autor citado había escrito: «El artículo 66.2 de la Constitución concede a las Cortes Generales la potestad de aprobar los Presupuestos Generales del Estado. Se trata de una afirmación solemne que hace el citado precepto, ya que, junto a la potestad legislativa y el control de la acción del Gobierno, el artículo 66.2 menciona únicamente como potestad propia y diferenciada de las Cortes Generales la de aprobar los Presupuestos del Estado. Ello incluye, se entiende, la modificación de los citados Presupuestos. Por eso los créditos extraordinarios y los suplementos de créditos pasan también por la aprobación de las Cortes Generales».

<sup>5</sup> Para más detalle vid. la nota a pie de pág. 198 de mi libro Crisis económica y transformación del Estado.

Sin embargo, antes de seguir con la argumentación, resulta fundamental, a mi parecer, diferenciar con nitidez lo que separa a los Reales Decretos-leyes que han ido aprobando a lo largo del tiempo ciertos créditos extraordinarios y suplementos de créditos de los Reales Decretos-leyes que contienen las medidas anticrisis, de los que forman parte los créditos extraordinarios de los que ya tenemos noticia. No menos importante es subrayar que las argumentaciones que formularé a continuación no son aplicables al Real Decreto-ley 9/2009, de 26 de junio, por el que se crea el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria. Esta disposición no aprueba propiamente créditos extraordinarios, sino que modifica el destino de créditos presupuestarios aprobados con carácter previo.

Una diferencia sustancial es la de la cuantía del gasto público que aprueban unos y otros Reales Decretos-leyes. Los dictados antes de los anticrisis aprueban cantidades relativamente modestas. De las astronómicas cuantías que albergan las disposiciones anticrisis tenemos sobrada información. La diferencia primordial, pues, entre unos y otros desde un punto de vista cuantitativo es que los Reales Decretos-leyes anticrisis desfiguraron o alteraron sustancialmente los Presupuestos Generales del Estado en vigor, mientras que los anteriores a los anticrisis no lo hicieron propiamente, dadas las cantidades a las que abren paso.

Hay otra diferencia importante. Los Reales Decretos-leyes que aprobaron créditos extraordinarios o suplementos de crédito antes de los anticrisis solían cumplir a satisfacción con el principio de especialidad presupuestaria cualitativa; dicho de otra manera, especificaban con detalle la finalidad de los gastos concretos que se aprueban. No se puede afirmar lo mismo con respecto a los Reales Decreto-leyes anticrisis. Estos hablan genéricamente de invertir «en instrumentos financieros emitidos por entidades de crédito y fondos de titulización, respaldados por créditos concedidos a particulares, empresas y entidades no financieras», de «otorgamiento de avales del Estado a las operaciones de financiación nuevas que realicen las entidades de crédito residentes en España», de «financiar la realización de actuaciones urgentes en el ámbito municipal en materia de inversiones especialmente generadoras de empleo», de «la realización de actuaciones de inmediata ejecución y de amplio ámbito geográfico con objeto de mejorar la situación coyuntural de determinados sectores económicos estratégicos y acometer proyectos con alto impacto en la creación de empleo», y, por fin, de «la creación y puesta en marcha de una nueva línea de mediación del Instituto de Crédito Oficial para atender las necesidades de finan-

ciación de capital circulante de las pequeñas y medianas empresas que, siendo solventes y viables, estén sometidas a una situación transitoria de restricción de crédito».

Aunque en algún supuesto la especificación sea mayor, la determinación tan abierta y amplia del destino del gasto público aprobado por los Reales Decretos-leyes anticrisis permite afirmar, a mi juicio, que éstos no cumplen con el principio de especialidad cualitativa que consagra el artículo 42 de la Ley General Presupuestaria.

¿Qué significa esto en el fondo? Salta a la vista: que se deja las manos casi libres al Gobierno para que maneje una cuantía ingente de gasto público que desfigura de manera sustancial los Presupuestos Generales del Estado correspondientes.

Si los Reales Decretos-leyes previos a los anticrisis que aprobaban créditos extraordinarios y suplementos de crédito ya planteaban dudas de constitucionalidad, las dudas se disparan ahora con respecto a los Reales Decretos-leyes anticrisis, conocidas las características que los han acompañado, y no por su contenido sino por el camino normativo que se ha escogido.

Para salvar la constitucionalidad de los Reales Decretos-leyes distintos a los anticrisis que aprobaban gasto público, podría acudir a la doctrina acuñada por el Tribunal Constitucional con respecto al decreto-ley en materia tributaria.

El Tribunal Constitucional ha desarrollado una doctrina que ha conectado el decreto-ley en materia tributaria con el deber general de contribuir. En tal sentido, el Tribunal Constitucional, cambiando el criterio seguido hasta entonces, estableció un su Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, y sea dicho en muy pocas palabras, que queda excluida del decreto-ley en materia tributaria toda medida que suponga una alteración sustancial del ordenamiento tributario. O, como afirma la Sentencia del Tribunal Constitucional 189/2005, de 7 de julio, es inconstitucional un decreto-ley en materia tributaria cuando haya «afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal como esta se configura en el artículo 31.1 CE»<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Para más detalle sobre esta doctrina jurisprudencial puede consultarse L. M<sup>a</sup> CAZORLA PRIETO, *Derecho Financiero y Tributario*, 1.<sup>a</sup> edición, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2013, págs. 143 y ss., y F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, 15.<sup>a</sup> edición, Thomson-Civitas, Madrid, 2005, págs. 91 y ss.

Si trasladamos esta doctrina al campo del gasto público, podría argumentarse que los Reales Decretos-leyes que aprobaron créditos presupuestarios distintos a los que denominó anticrisis no alteraban de modo esencial los correspondientes Presupuestos Generales del Estado dada su cuantía y la especificación cualitativa que contenían, y que por ello tampoco afectaban «sensiblemente» al derecho de los ciudadanos a que el gasto público que tienen que afrontar sea aprobado por las Cortes Generales.

Esta argumentación, de por sí ya muy discutible ante el tenor tajante del artículo 135.1 y 5 de la Constitución, es, a mi parecer, inaplicable a los Reales Decretos-leyes anticrisis que, como es conocido, alteraron sustancialmente los Presupuestos Generales del Estado y afectaron a la esencia del derecho de los ciudadanos a que el gasto público sea aprobado por la institución representativa por excelencia.

#### **D. La convalidación no transforma un decreto-ley en ley**

La incorporación definitiva del decreto-ley a nuestro ordenamiento jurídico no termina con su aprobación por el Gobierno. Es preciso que aquél sea sometido a un debate de totalidad en el Congreso de los Diputados a los treinta días de su promulgación. La Cámara parlamentaria convalidará o denegará el decreto-ley en cuestión<sup>7</sup>.

Con independencia de la discutida naturaleza del acto de convalidación<sup>8</sup>, como escribe Astarloa Huarte-Mendicoa: «En nuestro sistema, el acto de convalidación o derogación toma la forma de una resolución firmada por el Presidente del Congreso, por la que se ordena la publicación del acuerdo adoptado por la Cámara. For-

---

<sup>7</sup> El artículo 86.2 de la Constitución dice: «Los decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario».

<sup>8</sup> Sobre la naturaleza del acto de convalidación puede verse, entre otros, a A. de la Iglesia, «La «convalidación» parlamentaria del decreto-ley en España», *Revista de las Cortes Generales*, Madrid, 1998, número 44, págs. 8 y ss., y A. M. Carmona Contreras, «Los efectos de la convalidación parlamentaria del decreto-ley. Análisis crítico», en *Parlamento y control del Gobierno*, V Jornadas de la Asociación Española de Letrados de Parlamentos, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 381 y ss.

malmente no es, por tanto, una ley. Como tampoco lo es materialmente, dado que es decidido por una sola Cámara y que su contenido no es directamente regulador de situaciones jurídicas»<sup>9</sup>.

Pero, al margen de estas consideraciones sobre la naturaleza y efectos de la convalidación de los decretos-leyes, lo cierto es que, a la luz de los artículos 15 y siguientes de su Reglamento que regulan el procedimiento de convalidación, el Congreso de los Diputados tiene sus facultades modificativas y su función de integración reducidas a la nada<sup>10</sup>, todo ello en el seno de un debate parlamentario único y sometido a restricciones que limitan mucho la función de publicidad tan propia del Parlamento contemporáneo. En conexión con lo cual, es destacable la siguiente afirmación de Santolaya Machetti: «La convalidación no ofrece las suficientes garantías para la actuación parlamentaria, lo que constituye, desde mi punto de vista, uno de los mayores problemas para la consideración de los decretos-leyes como instrumentos plenamente democráticos en el ordenamiento jurídico español»<sup>11</sup>.

### **E. Las deficiencias de los Reglamentos del Congreso de los Diputados y del Senado se hacen especialmente apreciables en situaciones de urgencia legislativa**

Una de las muestras de las dificultades de nuestra clase política actual de ponerse de acuerdo en aspectos básicos de nuestra organización política, incluso en temas y momentos críticos como los actuales, es la pervivencia a lo largo de décadas de unos Reglamentos del Congreso de los Diputados y del Senado desfasados y con numerosas deficiencias<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> I. ASTARLOA HUARTE-MENDICOA, en Comentarios a la Constitución española de 1978, Cortes Generales, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1992, pág. 233.

<sup>10</sup> Afirma J. SALAS HERNÁNDEZ, «Los decretos-leyes en la teoría y en la práctica constitucional», Estudios sobre la Constitución española, homenaje al profesor Eduardo García de Enterría, tomo I, Civitas, Madrid, 1991, pág. 305: «El Congreso, como es sabido, no tiene, en principio, otra opción que convalidar o derogar, en bloque, el decreto-ley sometido a su consideración. Cualquier modificación del mismo, en base a la aceptación de las correspondientes enmiendas, ha de seguir un procedimiento distinto al considerado hasta ahora».

<sup>11</sup> P. SANTOLALLA MACHETTI, El régimen constitucional de los decretos-leyes, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 256.

<sup>12</sup> De esta cuestión me he ocupado, entre otros escritos, en El Congreso de los Diputados (su significación actual), Aranzadi, Pamplona, 1999, págs. 131 y ss.

El sistema parlamentario estatal español, bicameral y con un procedimiento legislativo lento y repetitivo, carece de mecanismos para que se pueda tramitar con la máxima rapidez y en muy pocos días un proyecto de ley. Por esta razón adolece de mecanismos procedimentales que sirvan para afrontar una situación de verdadera urgencia.

Recordemos que la convalidación por el Congreso de los Diputados que el artículo 86.2 de la Constitución impone a los decretos-leyes no los transforma en ley aprobada por las Cortes Generales, por lo que, convalidado, el decreto-ley sigue siendo tal. Junto a ello, un Gobierno urgido porque se apruebe una ley no puede acogerse a procedimientos parlamentarios rápidos y urgentes que le garanticen que una medida legislativa urgente quedará aprobada o rechazada en un plazo de tiempo corto y sometido a límites temporales estrictos.

He aquí una carencia que debería subsanarse sin demora para evitar que un Gobierno urgido se apoye en tal carencia para justificar la aprobación por vía de decreto-ley de aquello que deba ser aprobado por ley votada en Cortes Generales, como es el caso, en mi criterio, de los créditos presupuestarios aprobados por los Reales Decretos-leyes anticrisis.

#### **IV. SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS INGENTES CANTIDADES DE DEUDA PÚBLICA AUTORIZADAS POR LOS REALES DECRETOS-LEYES ANTICRISIS**

##### **A. Introducción**

Los créditos extraordinarios que conceden los Reales Decretos-leyes anticrisis se financian con deuda pública, como indican las distintas disposiciones enumeradas en líneas precedentes. Nos hallamos, en consecuencia, ante la emisión de deuda pública autorizada por un decreto-ley.

##### **B. Desarrollo**

Analicemos el rigor constitucional de un proceder normativo como el indicado.

De acuerdo con el artículo 135.1 de la Constitución: «El Estado habrá de estar autorizado por ley para emitir deuda pública o contraer crédito». A su vez, el primer inciso del artículo 94.1 de la Ley

General Presupuestaria remacha que: «La creación de deuda del Estado habrá de ser autorizada por ley». A la Ley de Presupuestos Generales el Estado incumbe, con arreglo a este mismo precepto, fijar «el límite de la variación del saldo vivo de la deuda del Estado de cada ejercicio presupuestario».

El problema que plantea la utilización del decreto-ley para aprobar la emisión de la deuda pública es algo distinto al de la aprobación del gasto público.

La Constitución no habla de que las Cortes Generales han de aprobar la deuda pública; habla del instrumento normativo, la ley, a tal efecto.

Visto lo cual, ¿cabe aprobar la emisión de deuda pública por decreto-ley? ¿es admisible constitucionalmente que los Reales Decretos-leyes anticrisis hayan modificado la exigencia de la Ley General Presupuestaria de que los Presupuestos Generales del Estado correspondientes fijen el límite del saldo vivo de aquélla?

Estamos ante una cuestión vidriosa y de no fácil contestación con afirmaciones generales referidas a todos los supuestos posibles.

Hace años ya me incliné porque el decreto-ley pueda ser instrumento válido constitucionalmente para aprobar deuda pública<sup>13</sup>. Dada la naturaleza de este trabajo, no procede repetir aquí los argumentos que me llevaron a esa conclusión.

Esta opinión se basa en los supuestos de extraordinaria y urgente necesidad considerables como normales, es decir, aquellos en los que la deuda pública aprobada por decreto-ley no alteraba sustancialmente o de una manera muy importante el saldo vivo de la deuda pública aprobada en los Presupuestos Generales del Estado.

No es este el caso de la deuda pública autorizada por los Reales Decretos-leyes anticrisis. Su excepcional cuantía y la alteración tan sustancial que supusieron del saldo vivo de la deuda pública prevista presupuestariamente arrojan dudas sobre la opinión que expuse en su momento de un modo general y sin matices. Más dudas me

---

<sup>13</sup> En comentarios a la Constitución, op. cit., págs. 2349 y ss.

No obstante, F. DE LA HUCHA CELADOR, «La deuda pública: análisis de su evolución desde la aprobación de la Constitución de 1978», Cuadernos de Derecho Público, número 25, mayo-agosto, 2005, defiende con argumentos muy apreciables la inconstitucionalidad de la aprobación de la emisión de deuda pública por decreto-ley.

asaltan cuando me vienen a la cabeza las exigencias del Estado social y democrático de Derecho concretadas en la transparencia, publicidad, integración de intereses y derecho de los ciudadanos a que el Estado español no se endeude sin mediar consentimiento del órgano representativo por excelencia, las Cortes Generales. Las dudas se disparan, por fin, si recordamos la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el alcance del decreto-ley en materia tributaria. En la línea marcada por esta jurisprudencia, no trasladable sin más aquí pero sí orientativa, cabría el decreto-ley aprobatorio de la deuda pública si no modificara «sensiblemente» o en un porcentaje importante el saldo vivo de la deuda pública aprobada presupuestariamente. No fue este el supuesto de la deuda pública autorizada por los Reales Decretos-leyes anticrisis; su extraordinaria cuantía y la alteración tan sustancial que supusieron del saldo vivo de la deuda pública emitida abonan, a la luz de los argumentos esgrimidos, serias dudas acerca de su viabilidad constitucional.

Reconozco, sin embargo, que esta opinión es más discutible que la expuesta con relación a la aprobación del gasto público por decreto-ley. Es innegable que la Constitución consagra que las Cortes Generales como órgano constitucional sean las que aprueben el gasto, mientras que sólo habla de ley como instrumento normativo en el supuesto de la deuda pública, y el decreto-ley tiene el mismo rango jerárquico-normativo que la ley.

### **C. Sobre la constitucionalidad de los avales que por ingentes cuantías autorizan los Reales Decretos-leyes anticrisis**

El artículo 135.1 de la Constitución también establece que «el Gobierno habrá de estar autorizado por ley para ... contraer crédito».

Los mismos razonamientos y conclusiones expuestos en el apartado anterior con respecto a la constitucionalidad de la deuda pública autorizada por los Reales Decretos-leyes anticrisis son reproducibles aquí. Para evitar reiteraciones me remito, pues, a lo ya tratado.

## **V. SOBRE POSIBLES MUTACIONES CONSTITUCIONALES**

### **A. Planteamiento**

Como escribe Ruipérez: «El primer problema del Derecho Constitucional es de cómo conseguir la adecuación entre un texto constitucional que, por decirlo en la feliz expresión de Loewenstein,

se presenta como un complejo normativo fruto del acuerdo de unas determinadas fuerzas políticas en unas circunstancias históricas concretas, aparece como algo estático, con una realidad política y social –la vida del Estado– que, por definición, es históricamente cambiante y que se encuentra en continuo e ininterrumpido movimiento»<sup>14</sup>.

La mutación constitucional es una de las vías para la integración de la cambiante realidad en la norma constitucional y su subsiguiente aplicación.

La mutación constitucional como categoría fue acuñada por la doctrina alemana de finales del siglo XIX y primeras décadas del XX impulsada por la necesidad de adaptar la realidad de la vida constitucional alemana a las normas formalmente vigentes<sup>15</sup>.

La mutación constitucional, como instrumento al servicio de la adecuación a la realidad, «modifica, de la manera que sea, el contenido de las normas constitucionales de modo que la norma, conservando el mismo texto, recibe una significación diferente»<sup>16</sup>.

Tiene razón Pedro de Vega cuando afirma que: «El reconocimiento de la realidad constitucional, como una realidad englobante y superior, supone la asimilación y la justificación dentro de ella de las mutaciones constitucionales»<sup>17</sup>.

Admitida la mutación constitucional como mecanismo de una adaptación de la norma constitucional a la realidad que culmina en la admisión de distintos significados a lo largo del tiempo en una norma generalmente de textura muy abierta, el principal problema que plantea es el de sus límites. Este problema se agrava por la

---

<sup>14</sup> J. RUIPÉREZ, «Una cuestión actual en la discusión política española. La Constitución española y las propuestas nacionalistas o de los límites de la mutación y la reforma constitucional como instrumento para el cambio político», *Civitas Europa*, número 2, marzo de 1999, pág. 148.

<sup>15</sup> Sobre el origen y desarrollo del concepto de mutación constitucional en Alemania puede consultarse, entre otros, a K. HESSE, *Escritos de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983, págs. 94 y ss., a P. DE VEGA, *La reforma constitucional y la problemática del poder constituyente*, Tecnos, Madrid, 1985, págs. 179 y ss., y, a A.V. SÁNCHEZ URRUTIA, «Mutación constitucional y fuerza normativa de la Constitución. Una aproximación al origen del concepto», *Revista Española de Derecho Constitucional*, número 58, enero-abril, 2000, págs. 106 y ss.

<sup>16</sup> K. HESSE, «Límites ...», pág. 91.

<sup>17</sup> P. DE VEGA, «La reforma constitucional ...», pág. 214.

forma sigilosa e imperceptible con la que se introduce y por la variedad de manifestaciones con las que aquélla se reviste.

Por mucho alcance que se dé a las mutaciones constitucionales, la validez de esta forma de ir adaptando la norma constitucional a la realidad se topa, por un lado, con el límite infranqueable del Estado social y democrático de Derecho, que por muy social y democrático que sea también es de Derecho, y, por otro, con el principio insoslayable de supremacía constitucional. Esto expulsa del campo de las mutaciones constitucionales a los entendimientos y aplicaciones que choquen abiertamente con el texto de la Constitución. En tales supuestos nos hallamos ante violaciones y quebrantamientos de la Constitución, no ante mutaciones constitucionales<sup>18</sup>.

## **B. Aplicación a los Reales Decretos-leyes anticrisis**

Tiene fundamento afirmar que el artículo 135.1 de la Constitución ha sido objeto de una mutación constitucional amparada en la amplia fórmula que emplea este precepto («El Gobierno habrá de estar autorizado por ley»), en virtud de la cual la deuda pública y los avales puedan ser autorizados dentro de ciertos límites cuantitativos por decreto-ley. Me suscita alguna duda, sin embargo, que la mutación ampare supuestos tan extremos, por las cuantías que barajan, como los que se recogen en los Reales Decretos-leyes con el alcance que señalé líneas atrás.

Por el contrario, no puede admitirse la existencia de una mutación constitucional concerniente a la aprobación del gasto público por decreto-ley. Aquí, a mi juicio, nos encontramos ante una infracción del artículo 134.1 y 5 de la Constitución, dados los términos

---

<sup>18</sup> Como escribe J. TAJADURA, «Cortes Generales y supletoriedad del Derecho estatal», *Revista de Cortes Generales*, número 50, 2000, pág. 111: «En definitiva, el problema que plantean las mutaciones constitucionales no es otro que el de los límites a los mismos y, en este sentido, la lógica intrínseca del Estado constitucional (la que resulta de la conjunción de los principios democráticos, liberal y de supremacía constitucional) nos obliga a restringir el concepto de mutación. Lo que Hsu Dau Lin denomina mutaciones en abierta contradicción con la Constitución no son tales mutaciones sino simples violaciones del orden constitucional».

A su vez, P. DE VEGA, «La reforma constitucional ...», pág. 194, afirma: «Cualquier ley que modifique el contenido de la Constitución, sin seguir el procedimiento establecido para la reforma, se puede calificar, sin paliativos, como inconstitucional. Lo que implica una limitación importante del propio concepto de mutación. Las que Hsü Dau-Lin llamaba mutaciones en abierta contradicción con la Constitución, no deberían ser entendidas como tales, sino como simples violaciones del ordenamiento fundamental».

claros y tajantes que esta norma emplea. La numerosa y frecuente práctica de aprobar gasto público por decreto-ley no es argumento para que esto sea admisible constitucionalmente. El Estado de Derecho y la supremacía constitucional hacen inexorable que prevalezca el tenor de la norma constitucional, que aquí es cristalino: el gasto público debe ser aprobado por los Presupuestos Generales del Estado oportunos o por la ley aprobada en Cortes Generales que habilita el crédito extraordinario o el suplemento de crédito que proceda.

Con los decretos-ley aprobatorios de gasto público anteriores a los anticrisis ha habido tolerancia ante una práctica inconstitucional, que, por su cuantía y la especificación cualitativa que traía consigo, amparaba tal tolerancia.

Tal tolerancia ya no es explicable cuando los Reales Decretos-leyes anticrisis aprobaron gasto en la enorme cuantía que conocemos, que, además, desvirtúa sustancialmente lo aprobado por las Cortes Generales en los pertinentes Presupuestos Generales del Estado. En tales supuestos nos topamos con unas disposiciones que, al aprobar gasto público por decreto-ley, entran en contradicción con el tan invocado artículo 134.1 y 5 de la Constitución, por lo que no se puede hablar de mutación constitucional admisible. Nos topamos también con que tales Reales Decretos-leyes aprobaron gasto público y sobrepasaron los límites presupuestarios fijados parlamentariamente en tal cuantía que la tolerancia ante este proceder normativo debe cesar por el socavamiento de los raigones democráticos de nuestro sistema político que esto supone.

## **VI. LAS TRANSFORMACIONES SILENCIOSAS DEL REPARTO DEL PODER ENTRE EL GOBIERNO Y LAS CORTES GENERALES CON MOTIVO DE LAS MEDIDAS ANTICRISIS**

### **A. Planteamiento**

Las líneas precedentes se han ocupado de la corrección o no desde un punto de vista jurídico-constitucional de acudir el instrumento del decreto-ley para aprobar las distintas medidas anticrisis a la que me he referido.

Pero, más allá de los aspectos jurídicos abordados, las medidas tomadas en los Reales Decretos-leyes anticrisis han tenido consecuencias en el reparto del poder entre las Cortes Generales y el Gobierno, extremo que paso a tratar.

## **B. El debilitamiento de las Cortes Generales**

Los Reales Decretos-leyes anticrisis excluyeron al Congreso de los Diputados y al Senado de la aprobación de créditos presupuestarios y avales ascendían a una proporción muy importante de los Presupuestos Generales del Estado, ya sean los de 2008 o los de 2009.

Los Reales Decreto-leyes anticrisis impidieron la posibilidad de que las Cortes Generales debatieron con detalle y a través del procedimiento adecuado las nuevas funciones que dichas disposiciones confían al gasto público.

Los Reales Decretos-leyes aprobados por el Gobierno autorizaron la emisión de grandes cantidades de deuda pública por encima del límite aprobado por los Presupuestos Generales del Estado correspondientes.

Basta formular estas afirmaciones para que la conclusión salte con fuerza: el órgano constitucional, el Gobierno, que ha aprobado las normas anticrisis ha quedado reforzado político-institucionalmente frente al órgano constitucional, las Cortes Generales, que se ha limitado a decir sí o no en el seno de un debate limitado y con relación a unas disposiciones que ya habían entrado en vigor, como ocurre en el trámite de convalidación de los decretos-leyes.

Es cierto que, como tuve ocasión de exponer años atrás<sup>19</sup>, las Cortes Generales vienen sufriendo desde hace tiempo un socavamiento de su poder político efectivo en beneficio del Gobierno. Pero no es menos cierto que con los Reales Decretos-leyes anticrisis se dio, en mi criterio, un paso más en tal dirección y en este caso muy importante. En materia tan trascendental como la que nos ocupa, la institución parlamentaria a la que me refiero ha podido cumplir escasamente con las funciones que García Pelayo atribuye al Parlamento dentro el Estado de nuestro tiempo. Reténganse estas funciones y recuérdese el limitado papel que las Cortes Generales han desarrollado con respecto a los Reales Decretos-leyes anticrisis: «Ejercer la crítica de la política del Gobierno, orientarlo hacia ciertos objetivos, constituir la representación genuina de la sociedad nacional y hacer presentes las demandas de los distintos grupos sociales a través de los partidos representados y, en fin, garan-

---

<sup>19</sup> En el libro «El Congreso de los Diputados ...», y antes en *Las Cortes Generales, ¿Parlamento contemporáneo?*, Civitas, Madrid, 1985.

tizar la publicidad de los actos gubernamentales de tal manera que ésta no se conviertan en arcana imposición de las oligarquías políticas y sus tecnocracias auxiliares»<sup>20</sup>.

No se puede desconocer, empero, que las propias deficiencias de los procesos de toma de decisiones parlamentarias favorecen que la mirada se pose con facilidad en el decreto-ley como cauce para afrontar situaciones de más o menos urgente y extraordinaria necesidad, algo que se acentúa día a día según expuso en las líneas iniciales de este trabajo. Recordemos que ni el Congreso de los Diputados ni el Senado cuentan en sus Reglamentos con un procedimiento legislativo acelerado al máximo que permita garantizar que, en su caso, una ley pueda estar en el Boletín Oficial del Estado en muy pocos días.

Pero, sea como sea, por una razón u otra, lo cierto es que con la aprobación de los Reales Decretos-leyes anticrisis hemos asistido a un renglón más en el proceso de debilitamiento político-institucional del Congreso de los Diputados y del Senado.

Remacha la opinión que defiendo que en los Reales Decretos-leyes anticrisis no se haya previsto ni en sede parlamentaria ni extraparlamentaria ningún mecanismo especial de control parlamentario en sentido estricto sobre la ejecución de las medidas anticrisis. A lo sumo, se prevé que el hoy Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas remita a la hoy Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas del Congreso de los Diputados un informe cuatrimestral sobre la gestión del Fondo para la Adquisición de Activos Financieros.

### **C. Sobre la calidad de nuestro sistema democrático**

El cauce normativo por el que se optó en España para aprobar las medidas anticrisis, al margen de las dudas jurídicas que puede suscitar en algún caso, desemboca, como he apuntado, en un debilitamiento de las Cortes Generales y en un nuevo fortalecimiento del Gobierno<sup>21</sup>. Los sucesivos Reales Decretos-leyes anticrisis limi-

---

<sup>20</sup> M. GARCÍA PELAYO, *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Alianza Editorial, Madrid, 1977, pág. 39.

<sup>21</sup> Otros Estados han seguido el camino parlamentario para aprobar ciertas medidas anticrisis. Por ejemplo, el Gobierno alemán remitió el 13 de mayo de 2009 al Bundestag para su debate y aprobación un proyecto de ley para el desarrollo y estabilidad del sistema financiero. Este proyecto de ley propone, entre otros extremos, la creación de un Fondo especial para la estabilidad del mer-

tan la acción legislativa de esta institución parlamentaria a la que aludo así como su capacidad deliberativa y su función de publicidad e integración de intereses. Esto trae consigo, a su vez, que el tratamiento jurídico-político que recibió la crisis económica en España haya redundado en una potenciación de las funciones del Gobierno no sólo de dirección político-económica, sino de aprobación de disposiciones con rango jerárquico de ley.

Pero, demos un paso más. El problema no se limita a un aumento en el desequilibrio ya existente en las relaciones Gobierno-Parlamento dentro del sistema político español. El nuevo paso en el debilitamiento de nuestra institución parlamentaria por excelencia va en perjuicio de la calidad del sistema democrático español.

Ha cobrado gran vigor en los últimos años el entendimiento de la democracia «como diálogo participativo, lo cual se opone a la perspectiva pluralista o elitista». En esta línea «para que la democracia tenga valor epistémico, su procedimiento debe permitir la discusión y la decisión de la mayoría»<sup>22</sup>. Pettit habla del «ideal de una democracia basada, no en el supuesto consentimiento de las gentes, sino en la disputabilidad por parte de la gente de cualquier cosa que pueda hacer el Estado». «Una democracia contestataria –agrega este autor– tendrá que ser deliberativa y requerirá que las decisiones se basen en consideraciones de un supuesto interés común»<sup>23</sup>. «Una de las razones para preferir las democracias –remacha Rorty– es que nos permiten construir contextos de discusión siempre mayores y mejores»<sup>24</sup>.

Esto significa que uno de los elementos que más deben caracterizar, sino el que más, a un sistema democrático contemporáneo es su condición deliberativa. La deliberación conduce, a su vez, a la publicidad, a la transparencia y a la integración de intereses, tareas tan propias de la institución parlamentaria.

La aprobación de las medidas anticrisis por la vía del decreto-ley no concuerda plenamente con las exigencias de la democracia deliberativa, y esto redundará en perjuicio de la calidad de nuestro

---

cado financiero, al tiempo que establece un mecanismo para el tratamiento separado de los activos tóxicos.

<sup>22</sup> C. SANTIAGO NINO, *La Constitución de la democracia deliberativa*, Gedisa, Barcelona, 1997, págs. 20 y 25.

<sup>23</sup> P. PETTIT, *Republicanism*, Paidós, Barcelona, 1999, pág. 357.

<sup>24</sup> R. RORTY / J. HABERMAS, *Sobre la verdad: ¿validez universal o justificación?*, Amorrortu ediciones, Buenos Aires, 2007, pág. 45.

sistema democrático. Recordemos, una vez más, que, al adoptarse estas medidas por decreto-ley, la decisión con plenos efectos jurídicos correspondió al Gobierno y que el posterior tratamiento parlamentario de convalidación fue un debate restringido, sin posibilidad de modificar nada en un texto cerrado y que ya ha comenzado a producir efectos jurídicos.

No es justo, sin embargo, señalar sólo al Gobierno como único causante del uso excesivo de los decretos-leyes en materia como la que nos centra. Las Cortes Generales, como indiqué líneas atrás, llevan años y años regidas por Reglamentos muy de espaldas a las exigencias de un sistema parlamentario plenamente acorde con la realidad actual. Un anquilosado procedimiento parlamentario, incapaz de que las Cortes Generales, por razones de extraordinaria urgencia, sean capaces de aprobar o rechazar en pocos días un proyecto de ley remitido por el Gobierno, es una de las principales deficiencias de los vigentes Reglamentos parlamentarios, hecho agravado por nuestro bicameralismo.

## VII. LA DEMOCRACIA VIGILANTE

Es cierto que, como escribe Antón Costas: «En las democracias avanzadas como la nuestra, el marco institucional general que regula el derecho y los deberes y las relaciones entre los diferentes actores sociales, está consolidado y aceptado. No se necesitan grandes reformas institucionales, sino imaginación para innovar dentro de cada una de las instituciones existentes»<sup>25</sup>.

No es menos cierto, sin embargo, que el vendaval de la crisis económica y las medidas y los comportamientos que está trayendo consigo pueden alterar sin reformas formales, sin parecerlo externamente, el reparto del poder político, su ejercicio entre las distintas instituciones públicas, las funciones que éstas desarrollen y la propia entidad sustancial de los distintos cuerpos integrantes del sistema democrático.

---

<sup>25</sup> A. COSTAS, «Cómo impulsar ...», pág. 27.

Apuntan, no obstante M. GAGGI y E. NARDUZZI, «El fin ...», pág. 137, algo extremo, pero ante lo que hay que estar vigilante: «No se puede excluir que, incluso los sofisticados ciudadanos europeos, frente a la necesidad de elegir entre una democracia que tiene dificultades para garantizar la capacidad de bienestar conquistado y una tecnocracia retrógrada, pero capaz de expandir continuamente las posibilidades de consumo, acaben por buscar refugio en un gobierno de los «mejores»: un gobierno no estrictamente democrático, o incluso no elegido, según la fórmula acuñada por Platón en la antigua Grecia».

Las líneas que escritas hasta aquí ponen de relieve que, a mi criterio, los Reales Decretos-leyes anticrisis están redundando en un recorte parcial de funciones esenciales de las Cortes Generales, propias de todo Parlamento democrático contemporáneo.

Es innegable, empero, que la situación de crisis profunda que padecemos favorece que el actor principal de la acción anticrisis sea el Gobierno, órgano constitucional que por su composición y forma de actuación tiene más condiciones que la institución parlamentaria para reaccionar ante la avalancha que se nos ha venido encima. Mas, esta realidad tiene sus límites y nunca puede traspasar aquellos que impidan que la institución parlamentaria quede vaciada de contenido sustancial por las medidas que se vayan tomando.

Comprendo que los Gobiernos aprueben con carácter general medidas anticrisis más pendientes de su sustancia y efectos económicos que puedan tener que del cauce jurídico por el que se aprueban. Se trata de atajar el enorme problema que tenemos más pensando en los fines que en los medios para ello. Pero esto no puede llevar a franquear límites que culminen en perjuicio de la calidad del sistema democrático. El reto en estos momentos es agudizar la imaginación y ampliar los horizontes de todo tipo, incluso los jurídico-procedimentales, para hacer posible la combinación de medidas anticrisis y respeto a los procedimientos y cauces propios de un sólido sistema democrático, particularmente a los propios del desarrollo de sus funciones por las Cortes Generales, verdadera cruzada de nuestra democracia.

Es explicable también que el Gobierno de la Nación, empeñado tenazmente en organizar la lucha contra la crisis económica y al mirar más a los fines que a los medios, deje por el camino dudas sobre la constitucionalidad de alguna de sus medidas por razones del cauce jurídico a través del cual han sido adoptadas. Mas, también es tarea de los estudiosos, sobre todo de los académicos, poner de manifiesto los límites infranqueables con los que se enfrenta la acción del Gobierno, por muy apremiada que esté por la crisis. Uno de estos límites es el respeto a las funciones que competen al órgano constitucional representativo por excelencia en el sistema democrático, es decir, a las Cortes Generales.

Acabo de escribir que en estos momentos hay que aguzar la imaginación para combinar la necesidad de medidas anticrisis rápidas y eficaces con respeto a las funciones de las Cortes Generales, singularmente en el campo del gasto público.

No hace falta mucha imaginación para caer en la cuenta de que una reforma de los Reglamentos parlamentarios para incluir un procedimiento parlamentario expeditivo que permita aprobar o rechazar una ley en muy pocas fechas es imprescindible en la época que nos está tocando vivir. Tampoco hay que ser muy imaginativo para apreciar que, dada la libertad con la que los Reales Decretos-leyes anticrisis han dotado al Gobierno en materia de gran trascendencia económica y política, los variados mecanismos de control parlamentario deben activarse al extremo. Lo mismo cabe decir con respecto a los controles que incumben a la Intervención General del Estado y al Tribunal de Cuentas.

Pero, por encima de todo, entiendo que los que están al margen del ejercicio del poder político y económico, fundamentalmente los que observen con ojos universitarios y científicos los acontecimientos de estos días, deben estar vigilantes para poner de relieve y airear cualquier acción del Gobierno que, por muy justificada que esté por la situación económica que nos aqueja, perjudique los fundamentos democráticos del sistema político que acuñó la Constitución de 1978.

Como escribió don Nicolás Pérez Serrano hace muchos años: «Para captar la vida, la realidad de cualquier ser orgánico, no basta con una sola instantánea: hace falta toda una serie de sucesivas imágenes y, mejor aún, una película que recoja las fases de esa movilidad»<sup>26</sup>. La acción del Estado actual está sometida a frecuentes cambios por el zarandeo constante de la crisis económica. En esta situación es preciso estar vigilante para que, por el acuciamiento de la crisis azotante, la potencia del Estado frente a los ciudadanos, encarnada por excelencia en el Gobierno, no degenera silenciosamente, como quien no quiere la cosa, en casi omnipotencia<sup>27</sup> que pueda contribuir a horadar los fundamentos del sistema democrático. En esta tarea a la institución parlamentaria le pertenece un papel señero y a los estudiosos y académicos un papel complementario insustituible. Como escribe Víctor Pérez Díaz: «Gustar del malestar es morboso. Un organismo sano toma su malestar ante una situación como un reto para mejorarla, a condición de que entienda cuál es su bien, no vaya a ser que la empeore. En el caso de la democracia liberal, lo primero es constatar que la crisis exis-

<sup>26</sup> N. PÉREZ SERRANO, *Vilanos forenses*, Madrid, 1962, pág. 24.

<sup>27</sup> Como manifiesta A. TOURAINE, *¿Que es la democracia?*, Temas de hoy, Madrid, 1994, pág. 62, la democracia «existe cuando se crea un espacio político que protege los derechos de los ciudadanos frente a la omnipotencia del Estado».

tencial y de representación de las democracias puede ser de más o menos gravedad. No hay que infravalorarlas ni sobredramatizarlas. Si las democracias pueden sucumbir a ellas, como lo han hecho en el pasado remoto y en el reciente, también pueden sobrevivirlas y superarlas»<sup>28</sup>.

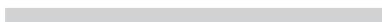
---

<sup>28</sup> V. PÉREZ DÍAZ, *El malestar de la democracia*, Crítica, Barcelona, 2008, pág. 235.

---

# LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

---





# TERCER CUATRIMESTRE DEL AÑO 2012

## 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 primer cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad económica-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 Tribu-

nal de Cuentas, así como de las cuestiones y recursos de inconstitucionalidad que, por su relevancia, merecen citarse.

La tercera parte refleja las «Fiscalizaciones» del Tribunal de Cuentas, incluyendo, en su caso, la resolución aprobada por la Comisión Mixta en relación con el resultado fiscalizador que se trate, con el Boletín Oficial de su publicación. En este cuatrimestre dicha tercera parte carece de contenido, porque no se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado ninguna Fiscalización.

## 1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

### 1.1. Leyes estatales

■ CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (*BOE* n.º 228, de 21 de septiembre de 2012).

■ LEY ORGÁNICA 4/2012, de 28 de septiembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (*BOE* n.º 235, de 29 de septiembre de 2012).

■ LEY ORGÁNICA 5/2012, de 22 de octubre, de reforma de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (*BOE* n.º 255, de 23 de octubre de 2012).

■ LEY 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (*BOE* n.º 261, de 30 de octubre de 2012).

■ LEY ORGÁNICA 6/2012, de 30 de octubre, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Adhesión a la Unión Europea de la República de Croacia (*BOE* n.º 262, de 31 de octubre de 2012).

■ LEY 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero (*BOE* n.º 262, de 31 de octubre de 2012).

■ LEY 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito (*BOE* n.º 275, de 15 de noviembre de 2012).

■ LEY 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses (BOE n.º 280, de 21 de noviembre de 2012).

## **1.2. Leyes autonómicas**

### *1.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía*

■ REFORMA DEL REGLAMENTO del Parlamento de Andalucía, de modificación del artículo 125 (BOE n.º 273, de 13 de noviembre de 2012).

### *1.2.2. Comunidad Autónoma de Aragón*

■ LEY 7/2012, de 4 de octubre, de medidas extraordinarias en el sector público de la Comunidad Autónoma de Aragón para garantizar la estabilidad presupuestaria (BOE n.º 258, de 26 de octubre de 2012).

### *1.2.3. Comunidad Autónoma de Asturias*

■ LEY 2/2012, de 26 de julio, de autorización del endeudamiento para la financiación de créditos de gastos de inversión de los Presupuestos Generales para 2011 prorrogados durante el ejercicio 2012 (BOE n.º 220, de 12 de septiembre de 2012).

### *1.2.4. Comunidad Autónoma de Canarias*

■ LEY 7/2012, de 7 de diciembre, por el que se modifica el Texto Refundido de las Leyes de Ordenación de la Actividad Comercial de Canarias y reguladora de la Licencia Comercial, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2012, de 21 de abril (BOE n.º 314, de 31 de diciembre de 2012).

### *1.2.5. Comunidad de Castilla-La Mancha*

■ LEY 5/2012, de 12 de julio, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2012 (BOE n.º 273, de 13 de noviembre de 2012).

### *1.2.6. Comunidad de Castilla y León*

■ LEY 7/2012, de 24 de octubre, de Estabilidad y Disciplina Presupuestaria (BOE n.º 279, 20 de noviembre de 2012).

### 1.2.7. Comunidad Autónoma de Cataluña

■ DECRETO-LEY 2/2012, de 25 de septiembre, sobre mejoras de la prestación económica de incapacidad temporal del personal al servicio de la Administración de la Generalidad, de su sector público y de las universidades públicas catalanas (*BOE* n.º 278, de 19 de noviembre de 2012)

■ DECRETO-LEY 3/2012, de 16 de octubre de reordenación urgente de determinadas garantías financieras del sector público de la Generalidad de Cataluña y de modificaciones tributarias (*BOE* n.º 278, de 19 de noviembre de 2012).

### 1.2.8. Comunidad Autónoma de Extremadura

■ CORRECCIÓN DE ERRORES del Decreto-ley 1/2012, de 25 de junio, de medidas urgentes para contención del gasto público y la adaptación del funcionamiento de los servicios públicos a la realidad económica y social en Extremadura (*BOE* n.º 247, de 13 de octubre de 2012).

■ DECRETO-LEY 2/2012, de 8 de octubre, para la implementación en la Comunidad Autónoma de Extremadura de las medidas de reordenación y racionalización de las Administraciones Públicas aprobadas por el Estado (*BOE* n.º 253, de 20 de octubre de 2012).

### 1.2.9. Comunidad Autónoma de Galicia

■ LEY 9/2012, de 3 de agosto, de adaptación de las disposiciones básicas del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, en materia de empleo público (*BOE* n.º 217, de 8 de septiembre de 2012).

■ LEY 10/2012, de 3 de agosto, de modificación de la estructura del Valedor del Pueblo (*BOE* n.º 217, de 8 de septiembre de 2012).

### 1.2.10. Comunidad Autónoma de las Illes Balears

■ LEY 12/2012, de 26 de septiembre, de medidas tributarias para la reducción del déficit de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears (*BOE* n.º 274, de 14 de noviembre de 2012).

### 1.2.11. Comunidad Autónoma de Madrid

■ LEY 2/2012, de 12 de junio, de Dinamización de la Actividad Comercial en la Comunidad de Madrid (*BOE* n.º 247, de 13 de octubre de 2012)

■ LEY 3/2012, de 12 de junio, de Supresión del Defensor del Menor en la Comunidad de Madrid (*BOE* n.º 247, de 13 de octubre de 2012)

■ LEY 4/2012, de 4 de julio, de modificación de la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2012, y de medidas urgentes de racionalización del gasto público e impulso y agilización de la actividad económica (*BOE* n.º 247, de 13 de octubre de 2012).

### 1.2.12. Comunidad Foral de Navarra

■ CORRECCIÓN DE ERRORES de la Ley Foral 11/2012, de 21 de junio, de la Transparencia y del Gobierno Abierto (*BOE* n.º 211, de 1 de septiembre de 2012).

■ LEY FORAL 15/2012, de 4 de octubre, de modificación de la disposición adicional segunda de la Ley Foral 13/2012, de 21 de junio, con medidas urgentes en materia de personal al servicio de las Administraciones Públicas de Navarra (*BOE* n.º 268, de 7 de noviembre de 2012).

■ LEY FORAL 17/2012, de 19 de octubre, de modificación de la Ley Foral 11/1998, de 3 de julio, que regula la financiación pública de los centros de iniciativa social que imparten las enseñanzas de bachillerato, ciclos formativos de grado medio y programas de garantía social (*BOE* n.º 274, de 14 de noviembre de 2012).

■ LEY FORAL 18/2012, de 19 de octubre, sobre la complementación de las prestaciones farmacéuticas en la Comunidad Foral de Navarra (*BOE* n.º 274, de 14 de noviembre de 2012)

■ DECRETO-LEY FORAL 1/2012, de 21 de noviembre, por el que se modifica la Ley Foral 17/2001, de 21 de julio, reguladora del comercio en Navarra (*BOE* n.º 306, de 21 de diciembre de 2012).

■ DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2012, de 21 de noviembre, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley

Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE n.º 306, de 21 de diciembre de 2012).

*1.2.13. Comunidad Autónoma de La Rioja*

■ LEY 5/2012, de 28 de septiembre, de medidas urgentes para garantizar la estabilidad presupuestaria en el ámbito del Sector Público de la Comunidad Autónoma de La Rioja (BOE n.º 247, de 13 de octubre de 2012).

*1.2.14. Comunidad Autónoma de Valencia*

■ LEY 6/2012, de 24 de octubre, de Medidas Urgentes para el Impulso de la Actividad Comercial y la Eliminación de Cargas Administrativas (BOE n.º 268, de 7 de noviembre de 2012).

■ LEY 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE n.º 311, de 27 de diciembre de 2012).

■ LEY 13/2012, de 26 de diciembre, de lucha contra el empleo irregular y el fraude a la Seguridad Social (BOE n.º 311, de 27 de diciembre de 2012).

■ LEY ORGÁNICA 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social (BOE n.º 312, de 28 de diciembre de 2012).

■ LEY ORGÁNICA 8/2012, de 27 de diciembre, de medidas de eficiencia presupuestaria en la Administración de Justicia, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE n.º 312, de 28 de diciembre de 2012).

■ LEY 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE n.º 312, de 28 de diciembre de 2012).

■ LEY 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE n.º 312, de 28 de diciembre de 2012).

■ LEY 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE n.º 312, de 28 de diciembre de 2012).

### 1.3. Reales Decretos

■ **CORRECCIÓN DE ERRORES** del Real Decreto-ley 24/2012, de 31 de agosto, de reestructuración y resolución de entidades de crédito (*BOE* n.º 221, de 13 de septiembre de 2012).

■ **REAL DECRETO 1336/2012**, de 21 de septiembre, por el que se modifican determinados reales decretos en relación con las facultades de las Autoridades Europeas de Supervisión (*BOE* n.º 240, de 5 de octubre de 2012).

■ **REAL DECRETO 1483/2012**, de 29 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada (*BOE* n.º 261, de 30 de octubre de 2012).

■ **REAL DECRETO 1484/2012**, de 29 de octubre, sobre las aportaciones económicas a realizar por las empresas con beneficios que realicen despidos colectivos que afecten a trabajadores de cincuenta o más años (*BOE* n.º 261, de 30 de octubre de 2012).

■ **REAL DECRETO 1529/2012**, de 8 de noviembre, por el que se desarrolla el contrato para la formación y el aprendizaje y se establecen las bases de la formación profesional dual (*BOE* n.º 270, de 9 de noviembre de 2012).

■ **REAL DECRETO-LEY 27/2012**, de 15 de noviembre, de medidas urgentes para reforzar la protección a los deudores hipotecarios (*BOE* n.º 276, de 16 de noviembre de 2012).

■ **REAL DECRETO 1559/2012**, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos (*BOE* n.º 276, de 16 de noviembre de 2012).

■ **REAL DECRETO 1558/2012**, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de desarrollo de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre (*BOE* n.º 283, de 24 de noviembre de 2012).

■ **REAL DECRETO-LEY 28/2012**, de 30 de noviembre, de medidas de consolidación y garantía del sistema de la Seguridad Social (*BOE* n.º 289, de 1 de diciembre de 2012).

■ REAL DECRETO 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (*BOE* n.º 289, de 1 de diciembre de 2012).

■ REAL DECRETO 1657/2012, de 7 de diciembre, por la que se regula el procedimiento de pago de la compensación equitativa por copia privada con cargo a los Presupuestos Generales del Estado (*BOE* n.º 295, de 8 de diciembre de 2012).

■ REAL DECRETO 1715/2012, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y se introducen otras disposiciones relacionadas con el ámbito tributario (*BOE* n.º 313, de 29 de diciembre de 2012).

■ REAL DECRETO-LEY 29/2012, de 28 de diciembre, de mejora de gestión y protección social en el Sistema Especial para Empleados de Hogar y otras medidas de carácter económico y social (*BOE* n.º 314, de 31 de diciembre de 2012).

■ REAL DECRETO 1716/2012, de 28 de diciembre, de desarrollo de las disposiciones establecidas, en materia de prestaciones, por la ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de la Seguridad Social (*BOE* n.º 314, de 31 de diciembre de 2012).

#### **1.4. Órdenes Ministeriales y Circulares**

■ CORRECCIÓN DE ERRORES de la Orden ECC/1762/2012, de 3 de agosto, por la que se desarrolla el artículo 5 del Real Decreto-ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero, en materia de remuneraciones en las entidades que reciban apoyo financiero público para su saneamiento o reestructuración (*BOE* n.º 223, de 15 de septiembre de 2012).

■ ORDEN HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (*BOE* n.º 240, de 5 de octubre de 2012).

■ ORDEN HAP/2326/2012, de 29 de octubre, por la que se regulan las operaciones de cierre del ejercicio 2012, relativas al presupuesto de gastos y operaciones no presupuestarias (*BOE* n.º 262, de 31 de octubre de 2012).

■ ORDEN ESS/2541/2012, de 27 de noviembre, por la que se adoptan disposiciones para la determinación de la forma y contenido de la información estadística en aplicación y desarrollo de lo establecido en el Real Decreto 1483/2012, de 29 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada (*BOE* n.º 287, de 29 de noviembre de 2012).

■ ORDEN HAP/2597/2012, de 28 de noviembre, por la que se modifica la Orden EHA/4078/2005, de 27 de diciembre, por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, en relación a la publicación de anuncios de subastas en los boletines oficiales (*BOE* n.º 292, de 5 de diciembre de 2012).

■ ORDEN ECC/2741/2012, de 20 de diciembre, de desarrollo metodológico de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera sobre el cálculo de las previsiones tendenciales de ingresos y gastos y de la tasa de referencia de la economía española (*BOE* n.º 308, de 24 de diciembre de 2012).

■ ORDEN HAP/2802/2012, de 28 de diciembre, por la que se desarrolla para la Administración del Estado y los organismos y entidades de derecho público dependientes de la misma, lo previsto en la disposición adicional trigésima octava de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, en materia de ausencias por enfermedad o accidente que no den lugar a incapacidad temporal (*BOE* n.º 313, de 29 de diciembre de 2012).

### 1.5. Acuerdos y Resoluciones

■ RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2012, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se determina la estructura y composición de la Cuenta General de la Seguridad Social y de las cuentas anuales de las entidades que integran el sistema de la Seguridad Social (*BOE* n.º 216, de 7 de septiembre de 2012).

■ ACUERDO INTERNACIONAL. Instrumento de Ratificación del Tratado Constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE) entre el Reino de Bélgica, la República Federal de Alemania, la República de Estonia, Irlanda, la República Helénica, el Reino de España, la República Francesa, la República Italiana, la

República de Chipre, el Gran Ducado de Luxemburgo, Malta, el Reino de los Países Bajos, la República de Austria, la República Portuguesa, la República de Eslovenia, la República Eslovaca y la República de Finlandia, hecho en Bruselas el 2 de febrero de 2012 (*BOE* n.º 239, de 4 de octubre de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 19 de septiembre de 2012, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se posibilita la tramitación de los modelos normalizados de cuentas justificativas de los pagos a justificar y para la reposición de anticipos de caja fija en soporte fichero (*BOE* n.º 239, de 4 de octubre de 2012).

■ ACUERDO INTERNACIONAL. Declaración interpretativa formulada por los representantes de los Estados Parte del Tratado Constitutivo del Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE), hecho en Bruselas el 2 de febrero de 2012 (*BOE* n.º 241, 6 de octubre de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 25 de septiembre de 2012, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 y al Fondo de Liquidez Autonómico (*BOE* n.º 243, de 9 de octubre de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 17 de octubre de 2012, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se designan los miembros de la Mesa de Contratación (*BOE* n.º 255, de 23 de octubre de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 12 de noviembre de 2012, de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, por la que se aprueba y publica el Acuerdo de la Mesa General de Negociación de la Administración General del Estado de 29 de octubre de 2012, sobre asignación de recursos y racionalización de las estructuras de negociación y participación (*BOE* n.º 274, de 14 de noviembre de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 25 de octubre de 2012, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se modifica la de 25 de septiembre de 2012 por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía que se acojan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 y al Fondo de Liquidez Autonómico (*BOE* n.º 282, de 23 de noviembre de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 12 de noviembre de 2012, de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, por la que se establece el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2013, a efectos de cómputos de plazos (*BOE* n.º 283, de 24 de noviembre de 2012).

■ ACUERDO INTERNACIONAL, de Facilidad de asistencia Financiera, hecho en Madrid y en Luxemburgo el 29 de noviembre de 2012, y Acuerdo de Transferencia y Asunción, hecho en Madrid y en Luxemburgo el 29 de noviembre de 2012 (*BOE* n.º 296, de 10 de diciembre de 2012).

■ ACUERDO INTERNACIONAL. Memorando de Entendimiento sobre condiciones de Política Sectorial Financiera, hecho en Bruselas y Madrid el 23 de julio de 2012, y Acuerdo Marco de Asistencia Financiera, hecho en Madrid y Luxemburgo el 24 de julio de 2012 (*BOE* n.º 296, de 10 de diciembre de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 11 de diciembre de 2012, de la Presidencia del Tribunal de Cuentas, por la que se autoriza la eliminación de determinada serie documental custodiada en el Archivo General del Tribunal de Cuentas (*BOE* n.º 306, de 21 de diciembre de 2012).

■ RESOLUCIÓN de 28 de diciembre de 2012, de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, por la que se dictan instrucciones sobre jornada y horarios de trabajo del personal al servicio de la Administración General del estado y sus organismos públicos (*BOE* n.º 313, de 29 de diciembre de 2012).

## 2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

### 2.1. Sentencias y Resúmenes Doctrinales

■ SENTENCIA n.º 18/2012, de 8 de noviembre. Recurso de apelación n.º 3/12. Procedimiento de reintegro por alcance n.º A-9/10. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de ..... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Señala la Sala que la aceptación expresa o tácita de la herencia por parte de los causahabientes es un hecho esencial para que se transmitan tanto las responsabilidades directas como las subsidiarias. Sigue afirmando que en el presente caso los herederos habían tenido conocimiento de lo sucedido el día del fallecimiento del causante, antes por tanto, de la declaración de herederos abintestato y

del cumplimiento de las obligaciones fiscales, operando ope legis la transmisión de la responsabilidad contable una vez aceptada la herencia con el límite del importe líquido a que asciende la misma.

Afirma la Sala que desde el fallecimiento del causante por la aceptación de la herencia sus causahabientes se encontraban en condiciones de intervenir en el procedimiento jurisdiccional con toda la plenitud de derechos que les confería el ordenamiento jurídico, sin que pueda hablarse de indefensión porque pudieron intervenir tanto en el acto de la Liquidación Provisional como en el propio procedimiento jurisdiccional.

Finalmente, señala la Sala que los requisitos de la responsabilidad contable deben darse en la actuación del gestor de fondos públicos, quedando obligados al reintegro del daño producido en caso de fallecimiento de éste, sus causahabientes hasta el importe líquido de la herencia.

■ SENTENCIA n.º 19/2012, de 8 de noviembre. Recurso de apelación n.º 25/12. Procedimiento de reintegro por alcance n.º A-34/10. Ramo de Comunidades Autónomas (Inf. Fisc.). Ponente: Excm.a Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Diferencia la Sala entre las actuaciones del art. 45 de la Ley 7/88 y las actuaciones previas a practicar por el Delegado instructor, señalando que en éstas no resulta posible una citación «ab initio» de los presuntos responsables contables ya que tienen por objeto la práctica de diligencias para, con carácter previo y provisional, determinar los hechos y si son constitutivos de responsabilidad contable, siendo su finalidad la preparación del ulterior procedimiento jurisdiccional en el que se dirimirá la contienda de las partes.

Señala la Sala que no son de aplicación al proceso contable los principios y normas del proceso penal no habiéndose causado indefensión por la incorporación de documentación en las actuaciones previas, ya que las partes pudieron alegar lo que a su derecho convino en el juicio, habiéndose además valorado conjuntamente la prueba por el juzgador de instancia y siendo indiferente a estos efectos que el Ministerio Fiscal no compareciera a la testifical practicada.

Continúa afirmando que la omisión del deber de control de la documentación justificativa de los gastos de manutención y pernocta recaía sobre el Director Gerente, sin que pueda servir de excusa que ni por el Departamento interno de la sociedad ni por la

empresa asesora se hubiera opuesto objeción alguna a las mismas. Además, el que la dieta por pernocta consistiese en una cantidad fija no excluye el deber de presentar los documentos justificativos del devengo de la dieta.

Finalmente, entiende la Sala que para la existencia de responsabilidad contable no es necesario que se haya producido la vulneración de un precepto específico de la Ley General Presupuestaria o leyes presupuestarias anuales.

■ SENTENCIA n.º 20/2012, de 8 de noviembre. Recurso de apelación n.º 26/12. Procedimiento de reintegro por alcance n.º C-108/11. Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de ..... Ponente: Excm. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.

Afirma la Sala que en los pagos en firme son responsables de su falta de justificación quien los ordenó y quien no los fiscalizó adecuadamente y que en el caso enjuiciado correspondería al Alcalde y al Interventor. Sin embargo, si se trata de una orden de pago a justificar la obligación de justificar recaería en los perceptores de las cantidades.

Sigue señalando que la justificación de los pagos realizados con caudales públicos no resulta suficiente si se limita a una prueba de finalidad legítima a la que estaba previsto dedicarlos, sino que obviamente se tiene que extender, sobre todo, a la acreditación de que efectivamente fueron aplicados a dicha finalidad. En general, es el servicio prestado lo que justifica la retribución y si, como en el caso de autos, la orden de pago tiene que emitirse antes, debe poder expedirse con el carácter de a justificar, por lo que los cuenta-dantes obligados a la justificación son los perceptores de los fondos y no el Alcalde y el Secretario-Interventor que carecen de legitimación pasiva.

También afirma la Sala que la inclusión en el juicio de un nuevo debate procesal como es la cuestión de la existencia y de la legalidad del título jurídico necesario para fundamentar la transferencia de fondos supone una modificación de la causa de pedir que si fuese tratada por la Sala generaría indefensión.

Sin embargo, sí reconoce legitimación pasiva a los demandados por un pago que debió emitirse en firme, no siendo lo decisivo la emisión de la orden desde un punto de vista material, ya que ello implicaría que la obligación de justificar recaería no en quien prevé

la norma, sino en quien decidiera el gestor de fondos públicos mediante la emisión de órdenes a justificar en lugar de en firme.

Finalmente, señala la Sala que la insuficiencia o deficiencia de la documentación justificativa de un pago no resulta «per se» constitutiva de responsabilidad contable por alcance, sin perjuicio de que pueda dar lugar a otras responsabilidades jurídicas.

■ SENTENCIA n.º 21/2012, de 15 de noviembre. Recurso de apelación n.º 12/12. Procedimiento de reintegro por alcance n.º C-163/09. Ramo de Comunidades Autónomas (Inf. Fiscaliz.) Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso de apelación y diferencia la autenticidad de un documento con su fuerza probatoria señalando que el que no haya sido impugnado no significa que haga prueba de los hechos a que se refiere. A estos efectos analiza la fuerza probatoria de los documentos privados y de los públicos y señala que no cabe confundir la valoración de la prueba documental con la interpretación del contenido documental, siendo el primer aspecto procesal, y el segundo sustantivo.

Recoge también el principio de inmediación del juez de instancia en relación con la valoración de la prueba, transfiriendo la apelación al tribunal *ad quem* el conocimiento pleno de la cuestión, pero quedando reducida la alzada a verificar si en la valoración conjunta del material probatorio se comportó el juez a quo de forma ilógica, arbitraria, contraria a las máximas de experiencia o a las normas de la sana crítica.

Sigue analizando la Sala las presunciones legales que son un mecanismo de naturaleza probatoria pero no un medio de prueba, y que son aplicables sólo cuando se pueda presumir la certeza de lo alegado por la parte como consecuencia de una ilación entre lo que se pretende demostrar y otros hechos probados en el proceso.

Finalmente, se analiza la responsabilidad del Gerente del Patronato cuya falta de control e intervención en el manejo de los caudales no comportó sino una omisión incardinada en los parámetros de la negligencia que dio ocasión al menoscabo sufrido, distinguiendo entre la responsabilidad directa y la subsidiaria.

■ SENTENCIA n.º 22/2012, de 10 de diciembre. Recurso de apelación n.º 34/12. Procedimiento de reintegro por alcance

n.º 125/09. Ramo de Comunidades Autónomas. Ponente: Excma. Sra. D.<sup>a</sup> Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Afirma la Sala que el Consejo a que se refieren los hechos es una entidad de derecho público con personalidad jurídica propia y con plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, y que a su Presidenta no se le exigía un régimen de dedicación exclusiva ni le era aplicable la Ley de Incompatibilidades de Altos Cargos de la Administración de la Comunidad Autónoma. Entiende la Sala que los sueldos satisfechos a la Presidenta en base a un contrato laboral que fue declarado nulo por el orden jurisdiccional social carecen de apoyo legal.

Se analiza la responsabilidad de la Presidenta en estos hechos considerando que llevó y defendió ante la Asamblea la propuesta de contratación a sueldo de la propia Presidenta, forzando, induciendo a ejecutar o cooperando decisivamente. Sigue señalando que los juicios fácticos basados en presunciones judiciales pueden ser impugnados en apelación, bien discutiendo la valoración de la prueba que lleva al tribunal de instancia a considerar probados los hechos indicio en que haya basado la presunción, o bien cuestionando la existencia del enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano que debe haber entre los indicios y el hecho presunto.

La Sala afirma que concurre negligencia grave en la conducta de la Presidenta ya que si hubiera actuado con la diligencia debida, habría podido evitar fácilmente el error sobre la legalidad del pago del sueldo, y entiende que es responsable contable directa del alcance.

También entiende que lo que determina que una concreta conducta sea constitutiva de responsabilidad contable directa o subsidiaria, no es el carácter grave o leve de la negligencia apreciada en la misma, sino su relevancia para la provocación del resultado lesivo para los fondos públicos.

Continúa señalando la Sala que es necesario que concurra el necesario nexo de causalidad entre la conducta y el resultado lesivo para poder declarar la responsabilidad contable y que no habiéndose condenado como responsable contable directa del daño a ninguna otra persona, no es posible condenar a nadie como responsable contable subsidiario.

## 2.2. Autos y resúmenes doctrinales

■ AUTO n.º 29/2012, de 8 de noviembre. Recurso de apelación n.º 21/12, Procedimiento de reintegro n.º A-142/11, Ramo de Entidades Locales, Ayuntamiento de ..... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso de apelación y la alegación del recurrente de que el Auto recurrido no tuvo en cuenta lo resuelto en la jurisdicción penal. La Sala entiende que dichas sentencias fueron aludidas en la denuncia presentada pero no aportadas en fases anteriores a la del presente recurso y que, además, los hechos probados que constan en la sentencia penal firme no se corresponden con los que han sido objeto del procedimiento contable.

Sigue afirmando la Sala que los preceptos del ordenamiento jurídico que se consideran infringidos establecen los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad, e inembargabilidad de los bienes de dominio público y de los comunales, así como su desafectación, la descripción de los bienes de dominio público y de uso público, y la tipificación del delito de malversación de una autoridad o funcionario público que, con ánimo de lucro, sustraiga los caudales o efectos públicos que tenga a su cargo por razón de sus funciones, cuestiones que no tienen relación con los hechos objeto del procedimiento de reintegro por alcance y añade que, aun en el caso de que se hubiera producido una vulneración de la legislación administrativa como consecuencia de las irregularidades denunciadas, no sería objeto de la jurisdicción contable, sino de la contencioso administrativa.

Finalmente recoge la Sala cual es el objeto de la jurisdicción contable y señala que las partes legitimadas activamente podrán pretender ante esta Jurisdicción el reintegro de los daños y el abono de los perjuicios originados a los caudales o efectos públicos, con los intereses legales desde el día en que se entienda producido el alcance o irrogados los perjuicios, y que los daños determinantes de la responsabilidad deberán ser efectivos, evaluables económicamente e individualizados en relación a determinados caudales o efectos.

■ AUTO n.º 30/2012, de 8 de noviembre. Recurso del art. 46.2 de la Ley 7/1988, n.º 27/12, Diligencias Preliminares n.º C-30/12-0. EE.LL. Ayuntamiento de.... Ponente: Excmo. Sra. D.<sup>a</sup> Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Conforme al artículo 46.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas procede el archivo de las diligencias preliminares cuando no resulte de ellas un alcance «individualizado con referencia a cuentas determinadas o a concretos actos de administración, custodia o manejo de caudales o efectos públicos».

La Sala comparte el criterio del Consejero de Cuentas que entendió que los escritos y voluminosa documentación inicialmente presentada no cumplían los requisitos de determinación y concreción exigidos en el precepto citado hasta el punto de suscitarse la duda acerca de si lo que el entonces denunciante pretendía era promover un procedimiento jurisdiccional para la exigencia de responsabilidad contable o bien solicitar una fiscalización, cuestión que fue planteada al recurrente mediante Diligencia de ordenación, indicándole que, en el primer caso debería concretar los hechos presuntamente generadores de responsabilidad contable cumpliendo las exigencias del citado art. 46.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. El recurrente presentó escrito manifestando que pretendía promover la exigencia de responsabilidad contable pero no consideró necesario realizar ninguna concreción de los hechos, no remediando por tanto la inicial falta de determinación y concreción y subsistiendo así una situación de imposibilidad para identificar hechos en relación con los que pudiera plantearse la existencia o inexistencia de alcance.

Para que proceda el nombramiento de un Delegado Instructor que investigue unos hechos que puedan ser constitutivos de alcance no basta con referencias genéricas a la existencia de múltiples irregularidades. Es doctrina de esta Sala que la labor instructora difiere notablemente de la fiscalización de una entidad pública, en este caso local. La realización de unas actuaciones previas en estas circunstancias implicaría exceder las competencias que la ley atribuye al Delegado instructor y desconocer tanto las que le son atribuidas a la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas (art. 23.1 Ley 7/88) como las que son atribuidas al Consejo de Cuentas de Castilla y León.

■ AUTO n.º 31/2012, de 8 de noviembre. Recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 n.º 31/12, Actuaciones Previas n.º 313/2011. Comunidades Autónomas (Inf. Fiscaliz.). Ponente: Excm. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso 48.1 de la Ley 7/88 y de las Actuaciones Previas y afirma en cuanto a la alegación de pres-

cripción que, siendo una cuestión perteneciente al fondo del asunto sometido a enjuiciamiento contable, conocer de ella supondría e implicaría invadir, con manifiesta ilegalidad, el ámbito de las competencias atribuidas «ex lege» a los Consejeros de Cuentas adscritos a la Sección de Enjuiciamiento como órganos jurisdiccionales de primera instancia.

Continúa señalando respecto a la alegación de falta de legitimación pasiva que dicha cuestión tiene su específica tramitación dentro del proceso contable, como excepción procesal, y que las alegaciones relativas a la ausencia de los requisitos para generar responsabilidad contable, son cuestiones que sólo pueden ser planteadas y enjuiciadas en el proceso que, en su caso, se promueva tras las actuaciones previas.

Afirma la Sala que las investigaciones de las actuaciones previas se llevan a cabo de oficio por iniciativa del Delegado Instructor, sin que tenga sentido plantear, ni respecto de estas actuaciones, ni respecto de la liquidación provisional con que culminan, cuestiones de congruencia, que exigirían una previa vinculación de la actividad del instructor a la iniciativa de las partes o interesados, vinculación que no se da. Precisa a continuación que no ha de confundirse la congruencia con el deber que sí incumbe a los Delegados Instructores de valorar y dar respuesta a las alegaciones formuladas por los comparecientes en el acto de la liquidación provisional y que deriva del propio derecho de defensa, e indica que tampoco desde esta perspectiva cabe apreciar indefensión, ya que las alegaciones formuladas por la representación de la recurrente sí fueron valoradas por la Delegada Instructora.

Señala, finalmente, la Sala que no se causa indefensión por no haberse tenido conocimiento del procedimiento hasta que se notificó la citación para la liquidación provisional, porque es precisamente esta citación la que permite al interesado formular alegaciones y solicitar las diligencias que considere oportunas, pudiendo recurrir, en su caso, frente a cualquier actuación de esta fase procedimental que le hubiese generado indefensión.

■ AUTO n.º 32/2012, 16 de noviembre. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/1988 n.º 30/12, Actuaciones Previas n.º 127/09, Ramo: Seguridad Social. Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.

Analiza la Sala la naturaleza del recurso del art. 48.1 de la Ley 7/88 y de las actuaciones previas y señala que la providencia de re-

querimiento de pago o de afianzamiento, tiene su cobertura legal en el apartado 1.f) del artículo 47 de la Ley 7/1988 y su finalidad es solamente evitar que, en el curso del ulterior procedimiento de reintegro que pudiera incoarse, el demandado pueda ocultar sus bienes o devenir insolvente. Por ello, el Instructor ha de dictar dicha providencia por imperativo legal.

Entiende la Sala que la Delegada Instructora ha actuado en todo momento conforme dispone el artículo 47 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, realizando las diligencias de investigación pertinentes, resultando provisionalmente, a su juicio, indicios de alcance, por el importe que se refleja en la Liquidación provisional y ello, con identificación de los presuntos responsables contables, uno de los cuales sería una Mutua. Indica la Sala que dicha Entidad goza, tanto de personalidad jurídica propia, como de plena capacidad para adquirir, poseer, gravar o enajenar bienes, y realizar toda clase de actos y contratos o ejercitar derechos o acciones, y que por tanto, ostenta la condición de sujeto jurídico, susceptible de verse afectado por las obligaciones que resulten del ejercicio de su capacidad jurídica y de obrar, que le otorgan las normas antedichas, estando justificada la imposición a dicha Mutua, de medidas de garantía del presunto alcance, por parte de la Delegada Instructora.

El requerimiento de depósito o afianzamiento, previsto en el artículo 47.1.f), constituye una típica medida cautelar de aseguramiento, que en nada afecta a la ulterior determinación, en sede jurisdiccional, de la responsabilidad contable en sus diferentes grados y modalidades, permitiéndose además que, dentro ya de ese eventual procedimiento judicial, se plantee ante el Órgano de instancia la pertinencia, o no, de su mantenimiento, o de la minoración de tales cauciones, de conformidad con las normas establecidas en el Título VI de la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil, en lo que resulte aplicable, por las especialidades del procedimiento contable de reintegro por alcance. La oportunidad del embargo preventivo que, en caso de incumplimiento de las garantías requeridas prevé la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, corresponderá valorarla y decidirla al Delegado Instructor.

■ AUTO n.º 33/2012, de 10 de diciembre. Recurso del artículo 48.1 de la Ley 7/88 n.º 29/12, Actuaciones Previas n.º 16/11, del ramo de Comunidades Autónomas, (Inf. Fiscaliz.) Ponente: Excm. Sra. D<sup>a</sup> María Antonia Lozano Álvarez.

Afirma la Sala que el derecho de los interesados en el procedimiento de las Actuaciones Previas se concreta en que sus alegaciones se estudien y valoren, pero no se extiende a que se les deban estimar en todo caso y que las discrepancias entre la posición del interesado y el criterio de la Delegada Instructora no provocan indefensión y no puede entrar en ellas esta Sala a través del presente recurso pues se refieren a cuestiones de fondo.

Sigue señalando que la alegación sobre la justificación de la subida salarial no guarda relación con ninguno de los dos motivos que el artículo 48.1 de la Ley 7/1988 establece de forma taxativa para que pueda prosperar este tipo de recursos: denegación injustificada de la práctica de diligencias o indefensión, y que es una cuestión de fondo que no corresponde resolver mediante este recurso.

Por último, afirma la Sala que el artículo 48.1 de la Ley 7/88 no prevé que a través del concreto recurso que regula se pueda entrar a valorar y decidir sobre la conclusión o continuación de las actuaciones. A través de esta vía impugnatoria, el citado precepto sólo permite enjuiciar si determinadas actuaciones del Delegado Instructor deben confirmarse o revocarse, por haberse provocado indefensión. En uno y otro caso, las actuaciones previas continuarán su normal desarrollo procesal hasta llegar a la instancia, no pudiendo en el trámite que le ofrece este tipo de recursos provocar un archivo o un sobreseimiento que serían procesalmente extemporáneos.

■ AUTO n.º 34/2012, 10 de diciembre. Recurso de apelación n.º 35/12. Medidas cautelares. Procedimiento de reintegro por alcance n.º A-125/09. Comunidades Autónomas. Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.

Afirma la Sala que, las medidas cautelares, por esencia, están abocadas a extinguirse al mismo tiempo que el proceso de declaración, pero, excepcionalmente, se autoriza al órgano judicial a que, previa audiencia de la parte contraria, pueda mantenerlas o sustituirlas por otras tras una sentencia que no haya adquirido firmeza, atendidas las circunstancias del caso.

La Sala discrepa del criterio sostenido en el auto impugnado al no haber variado las causas que dieron lugar a las medidas adoptadas, por la falta de firmeza de la Sentencia de primera instancia, al estar pendiente de resolución un recurso de apelación en el que se

suscitaba la cuantía de la responsabilidad contable declarada en la instancia.

No obstante, concluye la Sala que, con independencia de lo anterior, el presente recurso carece, en este momento procesal, de efectos, ya que este órgano ad quem ha resuelto, en esta misma fecha, el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia de instancia, estimando parcialmente el mismo, y confirmando la responsabilidad contable subsidiaria que la medida cautelar pretendía garantizar por el importe fijado en la sentencia recurrida y que ha sido consignado en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones, por lo que procede el levantamiento del embargo trabado sobre la finca.



---

# DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

---

---



# LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LOS OBJETIVOS DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA. LA STC 134/2011, DE 20 DE JULIO

---

Pascual Sala Sánchez

## 1. INTRODUCCIÓN

En el contexto del objetivo común por lograr la estabilidad presupuestaria y garantizar el crecimiento económico, en el marco de la Unión Económica y Monetaria, el Estado aprobó la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, y la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

Estas dos leyes establecen los principios y reglas para conseguir una actuación presupuestaria coordinada de todas las Administraciones públicas (central, autonómica y local), sin perjuicio de la libertad de cada Administración para adoptar las medidas necesarias para alcanzar la estabilidad presupuestaria y, por tanto, con independencia de que el citado objetivo último fuera atendido mediante políticas de aumento de ingresos o mediante políticas de reducción de gastos, bien que, en todo caso, con la interdicción de acudir libremente a la emisión de deuda pública como fórmula de financiación.

En particular, las citadas leyes contemplan:

1) La atribución al *Consejo de Política Fiscal y Financiera* tanto la función de emitir informes sobre el objetivo de estabilidad de las

Comunidades Autónomas, como la de recabar de éstas la información necesaria para determinar el grado de realización del objetivo de cada una.

2) La imposición a las Comunidades Autónomas que incurriese en una situación de desequilibrio de la obligación de elaborar un *plan económico-financiero* que corrigiese la situación.

3) La introducción de la *autorización del Estado* para que las Comunidades Autónomas pudiesen realizar operaciones de crédito o emisión de deuda, tratando de limitar la capacidad de endeudamiento de aquellas Administraciones Públicas que hubiesen incumplido sus objetivos de estabilidad presupuestaria.

Varias Comunidades Autónomas plantearon en el año 2001 diversos recursos de inconstitucionalidad frente a las Leyes de estabilidad presupuestaria, cuestionando la constitucionalidad de las previsiones estatales que se han resumido.

## 2. LA STC 134/2011, DE 20 DE JULIO

El Tribunal Constitucional ha resuelto en la STC 134/2011, de 20 de julio, el recurso de inconstitucionalidad promovido contra determinados preceptos de las citadas leyes por el Parlamento de Cataluña, sentando una doctrina que bien parece importante y que, de hecho, ha sido seguida puntualmente por el propio Tribunal desde entonces en otras muchas resoluciones<sup>1</sup>.

En concreto, los preceptos entonces impugnados de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, eran los siguientes: arts. 3.2; 19; 20.2; 22.2; 23.2; y disposición adicional única, apartado 2. En cuanto a la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, se impugnan sus arts. 2; 5,

---

<sup>1</sup> Cfr. SSTC 157/2011, de 18 de octubre, 195/2011, de 13 de diciembre, 196/2011, de 13 de diciembre, 199/2011, de 13 de diciembre, y 203/2011, de 14 de diciembre (en recursos de inconstitucionalidad contra la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria); en las SSTC 186/2011, de 23 de noviembre, 187/2011, de 23 de noviembre, y 188/2011, de 23 de noviembre (en recursos de inconstitucionalidad contra la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria); y en las SSTC 185/2011, de 23 de noviembre, 189/2011, de 23 de noviembre, 197/2011, de 13 de diciembre, y 198/2011, de 13 de diciembre (en recursos de inconstitucionalidad tanto contra la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, como contra la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria a la Ley General de Estabilidad Presupuestaria).

segundo inciso; 6.3 y 4; 8.2, 3, 4, 5, 7 y 8; y su disposición adicional única, apartados uno, dos, tres y cuatro.

La representación procesal del Parlamento de Cataluña consideraba que ambas leyes están estrechamente conectadas entre sí y denunció que los preceptos recurridos vulneraban la autonomía política y financiera de la Generalitat de Cataluña (arts. 137 y 156.1 CE) y la de los entes locales (arts. 137, 140 y 142 CE), menoscabando asimismo la tutela financiera de aquélla sobre éstos (art. 48.1 del Estatuto de Autonomía de Cataluña: EAC, 1979), sin que los títulos habilitantes que dan cobertura constitucional a las leyes recurridas justificasen el alcance de su regulación.

El Abogado del Estado y la representación procesal del Senado rechazaron que ambas leyes incurriesen en las infracciones constitucionales denunciadas al haber sido dictadas en ejercicio de las competencias que al Estado le atribuye el art. 149.1.13ª CE y complementariamente, para aspectos concretos, las reglas 11, 14 y 18 del mismo art. 149.1 CE.

Tras unas pocas observaciones de carácter procesal, que ahora sin embargo no nos interesan tanto, el Tribunal comienza por agrupar el contenido de las tachas formuladas por la Generalitat recurrente, y que resumen del siguiente modo:

1) Infracción del alcance legítimo del art. 149.1.13ª CE con la consecuencia de vulnerar la autonomía política y financiera de la Generalitat de Cataluña (arts. 137 y 156.1 CE).

2) Establecimiento de un control indebido sobre el Parlamento de Cataluña que también menoscaba la autonomía financiera de la Generalitat de Cataluña.

3) Vulneración de la autonomía local garantizada (arts. 137 y 140 CE) y de la suficiencia financiera de los entes locales (art. 142 CE).

4) Infracción de la competencia de la Generalitat para ejercer la tutela financiera de los entes locales.

Siguiendo el orden propuesto, la sentencia nota en primer lugar la estrecha relación existente entre las dos leyes recurridas y la normativa europea, subrayada también por las partes del proceso, y, de modo particular, con el acto de estabilidad y crecimiento que desarrolla el art. 104 C del Tratado de la Unión Europea, y concretan los Reglamentos (CE) núms. 1466/1997, del Consejo, de 7 de julio, –relativo al reforzamiento de la supervisión de las situaciones

presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas– y 1467/1997, del Consejo, de 7 de julio, –relativo a la aceleración y clarificación del procedimiento de déficit excesivo–.

Una vez advertida la citada conexión, el Tribunal recuerda a continuación que «aunque se trate de disposiciones que articulan o aplican otras del Derecho derivado europeo ... las normas que han de servir de pauta para la resolución de estos conflictos son exclusivamente las de Derecho interno que establecen el orden de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ya que, como este Tribunal ha declarado en anteriores ocasiones (SSTC 252/1988, 64/1991, 76/1991, 115/1991 y 236/1991), la traslación de la normativa comunitaria derivada al Derecho interno ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, criterios que ... no resultan alterados ni por el ingreso de España en la CEE ni por la promulgación de normas comunitarias, pues la cesión del ejercicio de competencias en favor de organismos comunitarios no implica que las autoridades nacionales dejen de estar sometidas, en cuanto poderes públicos, a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, como establece el art. 9.1 de la Norma fundamental» (STC 79/1992, de 28 de mayo, FJ 1).

Con arreglo a estas premisas la Sentencia encara el examen de los preceptos legales impugnados, comenzando, como es norma en este tipo de conflictos, por determinar el encuadramiento competencial que mejor les conviene.

Al respecto la Sentencia recuerda que en esa operación «los preámbulos de las normas constituyen un elemento importante a tener en cuenta en las operaciones de encuadramiento competencial (STC 193/1984, de 23 de julio, FJ 4), aunque este Tribunal no resulte vinculado por los criterios contenidos en las normas sobre este extremo (STC 152/2003, de 17 de julio, FJ 7, con cita de la STC 144/1985, de 25 de abril, FJ 1). Sin olvidar tampoco que, por razón de la vinculación de los preceptos impugnados con el Derecho comunitario, «prestar atención a como se ha configurado una institución por la normativa comunitaria puede ser no sólo útil, sino incluso obligado para aplicar correctamente sobre ella el esquema interno de distribución competencial» (STC 13/1998, de 22 de enero, FJ 3).

De modo congruente la sentencia subraya cómo en este caso las exposiciones de motivos de los Reglamentos (CE) 1466/1997 y 1467/1997 ponen de relieve que la estabilidad presupuestaria constituye un elemento esencial de la política económica comunitaria en materia presupuestaria, debiendo las instituciones comunitarias verificar «la conformidad de las políticas económicas [de los Estados] con las orientaciones económicas generales previstas en el apartado 2 del art. 103 [del Tratado]» (exposición de motivos del Reglamento CE 1466/1997). En el mismo sentido, la exposición de motivos de la Ley 18/2001 afirma que en el contexto de la Unión Económica y Monetaria de 1999 «la política presupuestaria continuará jugando un papel clave en esta orientación de política económica».

Siguiendo estas declaraciones y teniendo en cuenta que el propio Tribunal ha declarado que el establecimiento de topes máximos al presupuesto en materias concretas «halla su justificación tanto en el título competencial contenido en el art. 149.1.13. CE, como en el principio de coordinación, que opera como límite de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (art. 156.1 CE), con el alcance previsto en el art. 2.1 b) LOFCA (STC 103/1997, FJ 1)» (STC 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4), la Sentencia afirma la competencia estatal ex art. 149.1.13ª CE, en conexión con la competencia estatal exclusiva sobre la Hacienda general ex 149.1.14ª CE, para dictar las leyes controvertidas, sin perjuicio de que al hacerlo ha limitado o no de modo indebido las competencias autonómicas, en particular su autonomía política y financiera (arts. 137 y 156.1 CE), como sostiene la representación del Parlamento de Cataluña.

Y dicho esto la sentencia examina por separado cada uno de los motivos de impugnación antes anotados, en relación con los correspondientes preceptos en cada caso considerados.

1. A propósito de los preceptos recurridos, que según la representación procesal del Parlamento de Cataluña vulneran la autonomía política y financiera de la Generalitat al excederse de la competencia que al Estado le atribuye el art. 149.1.13ª CE, la sentencia examina en primer lugar la constitucionalidad del art. 3.2 de la Ley 18/2001.

Este precepto define el principio de estabilidad presupuestaria «en relación con los sujetos a los que se refiere el art. 2.1 de esta Ley», es decir, respecto de los grupos de agentes que integran el sector público, que, como señala la norma remitida, son la Admi-

nistración General del Estado, las entidades de la Seguridad Social, las Comunidades Autónomas y los entes locales, integrándose en cada uno de dichos agentes los entes públicos dependientes de cualquier naturaleza. La estabilidad presupuestaria se concibe como «situación de equilibrio o superávit», computada según el sistema europeo de cuentas nacionales.

La Sentencia comienza por advertir que la definición de «estabilidad presupuestaria» se configura como una orientación de política económica general que el Estado puede dictar ex art. 149.1.13ª, aunque su ejercicio haya de respetar la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas.

Al respecto la Sentencia recuerda que la autonomía política de las Comunidades Autónomas establecida en los arts. 2 y 137 de la Constitución no es sino la «capacidad de autogobierno, que se manifiesta, sobre todo, en la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia» (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7); lo que, entre otras consecuencias, «implica la plena disponibilidad de sus ingresos sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, para poder ejercer las competencias propias y, en especial, las que se configuran como exclusivas».

De todas formas, la Sentencia recuerda también que «esa libertad para establecer el plan de ingresos y gastos, en definitiva el presupuesto, no se establece constitucionalmente con carácter absoluto» (STC 237/1992, de 15 de diciembre, FJ 6). En consecuencia, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, entendida en el sentido expuesto, «no excluye, sin embargo, la existencia de controles, incluso específicos» (STC 96/1990, de 24 de mayo, FJ 14), siempre que resulten «imprescindibles para asegurar la coordinación de la política autonómica en un determinado sector económico con programación, a nivel nacional» (STC 201/1988, de 27 de octubre, FJ 4).

Con arreglo a este planteamiento la Sentencia rechaza que el hecho de que el art. 3.2 de la Ley 18/2001 conciba la estabilidad presupuestaria como situación de «equilibrio o superávit», cuando no la configura así el Derecho comunitario no es ningún motivo de reproche, pues, como se ha recordado, aquél no es ningún parámetro de constitucionalidad en nuestro orden interno, ya que «no corresponde a este Tribunal ... pronunciarse sobre la eventual incompatibilidad entre una norma de Derecho interno y el sistema normativo de la Unión Europea» (STC 28/1991, FJ 5; en el mismo

sentido, STC 64/1991)» (STC 147/1996, de 19 de diciembre), ni juzgar «el acierto de las decisiones técnicas adoptadas por los poderes públicos, sino [solo] si tales decisiones han sido dictadas en el marco de las competencias que la Constitución les atribuye, así como su adecuación al resto de sus prescripciones [SSTC 244/1993, de 15 de julio, FJ 3 *c*) y 197/1996, de 28 de noviembre, FJ 8, entre otras muchas].

Para añadir luego, con cita de la STC 62/2001, que el Estado puede válidamente establecer límites presupuestarios en materias concretas, con un doble fundamento. De un lado, porque la limitación de gasto impuesta a las Administraciones públicas «encuentra su apoyo en la competencia estatal de dirección de la actividad económica general (ex art. 149.1.13ª) (STC 96/1990, FJ 3) y su establecimiento está encaminado a la consecución de la estabilidad económica y la gradual recuperación del equilibrio presupuestario (STC 237/1992, FJ 3). Por todo ello, nada cabe objetar desde el punto de vista competencial a que el Estado adopte esta decisión en la Ley de presupuestos, máxime cuando ésta, lejos de ceñirse a ser un mero conjunto de previsiones contables, opera como un vehículo de dirección y orientación de la política económica que corresponde al Gobierno [SSTC 27/1981, FJ 2; 76/1992, FJ 4.a), por todas] (STC 171/1996, FJ 2)». Y de otro, porque «la imposición de estos topes máximos por parte del Estado también encuentra su fundamento en el límite a la autonomía financiera que establece el principio de coordinación con la Hacienda estatal del art. 156.1 CE, con el alcance previsto en el art. 2.1.b) LOFCA, el cual exige a las Comunidades Autónomas la acomodación de su actividad financiera a las medidas oportunas que adopte el Estado tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, toda vez que a él corresponde la responsabilidad de garantizar el equilibrio económico general (SSTC 171/1996, FJ 2; 103/1997, FJ 1). Con base en el principio de coordinación delimitado por la LOFCA cabe, pues, justificar que el Estado acuerde una medida unilateral con fuerza normativa general susceptible de incidir en las competencias autonómicas en materia presupuestaria, siempre que aquélla tenga una relación directa con los mencionados objetivos de política económica» (STC 62/2001, de 1 de marzo, FJ 4).

Sin abandonar esta misma perspectiva de enjuiciamiento la sentencia examina a continuación si las prescripciones del art. 6.3 y 4 de la Ley Orgánica 5/2001, que conllevan la intervención del Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas en el establecimiento de límites o topes generales a los presumpues-

tos autonómicos, infringen la autonomía política y financiera de la Generalitat de Cataluña.

Al respecto la Sentencia declara que la fijación por el Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas del «objetivo de estabilidad presupuestaria correspondiente a cada una de las Comunidades Autónomas» no comporta ninguna vulneración de la autonomía política y financiera de la Generalitat de Cataluña, pues es una cuestión que por su naturaleza y alcance afecta, sin duda, a «la garantía del equilibrio económico, a través de la política económica general» [art. 2.1.b) LOFCA] y ha de ser adoptada, de acuerdo con nuestra doctrina «con carácter general y de forma homogénea para todo el sistema» (STC 31/2010, FJ 130).

La Sentencia añade también que la intervención del Consejo de Política Fiscal y Financiera prevista en los preceptos impugnados «no quiebra la posibilidad de que la Generalitat realice sus propias políticas en los ámbitos materiales de su competencia, criterio definitorio de su autonomía política, ni tampoco se pone en cuestión la suficiencia financiera ni la autonomía de gasto, que caracterizan a su autonomía financiera, aunque ambos aspectos de su autonomía deban plasmarse en los presupuestos de la Comunidad respetando el «objetivo de estabilidad presupuestaria» que fije el Consejo de Política Fiscal y Financiera, pues las decisiones de éste se sustentan, como ya hemos señalado, en las competencias del Estado del art. 149.1.13ª CE y en su potestad de coordinación financiera que limita la autonomía de la Generalitat, según prevé el art. 156.1 CE».

Dentro igualmente de este primer bloque, la Sentencia examina finalmente la constitucionalidad de la disposición adicional única, apartados uno, tres y cuatro, de la Ley Orgánica 5/2001. Al respecto la Sentencia declara, en particular, que «la necesaria autorización del Estado de las operaciones de crédito que pretendan realizar las Comunidades Autónomas cuando se constate a través de la información suministrada por éstas el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, según prevé el precepto impugnado, no vulnera la autonomía política y financiera de la Generalitat, pues ambas encuentran su límite en las competencias del Estado del art. 149.1.11ª y 13ª CE –que expresamente reconoce el art. 213.1 EAC al limitar el endeudamiento de la Generalitat a lo establecido en la normativa estatal–, máxime cuando dichas operaciones de crédito de las Comunidades Autónomas «deberán coordinarse entre sí y con la política de endeudamiento del Estado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera». Tanto más

cuanto que «tales autorizaciones pueden ser consideradas además como decisiones de especial relevancia al servicio de una única política monetaria, cuya adopción corresponde exclusivamente al Estado, en virtud del art. 149.1.11<sup>a</sup> de la Constitución».

2. En relación con las previsiones legales que a juicio de la Comunidad Autónoma recurrente establecen un control indebido sobre el Parlamento de Cataluña que menoscaba su autonomía financiera, la sentencia confirma asimismo la constitucionalidad del art. 8 de la Ley Orgánica 5/2001, en cuanto previene que las Comunidades Autónomas que no aprueben sus presupuestos «en situación de equilibrio vendrán obligadas a elaborar un plan económico-financiero de saneamiento a medio plazo para la corrección de esta situación», plan de saneamiento que debe remitirse al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.

En este caso porque, una vez afirmada la legitimidad del establecimiento por el Estado del principio de estabilidad presupuestaria, la misma conclusión debe predicarse «cuando dicho principio no se atiende en el momento de la aprobación del presupuesto o se constate su incumplimiento en la liquidación del mismo, el Estado imponga ex art. 149.1.13<sup>a</sup> CE la elaboración por las Comunidades Autónomas correspondientes de un plan económico-financiero de corrección del desequilibrio, pues de no hacerse así quedaría sin efecto el objetivo de estabilidad y, por consecuencia, la citada competencia del Estado, a cuyo través éste ha de garantizar el equilibrio de la política económica general (STC 62/2001, FJ 4, con remisión a otras)».

Por parecidas razones, la Sentencia firma también que el hecho de que dicho plan económico-financiero sea remitido, para comprobar la idoneidad de sus medidas, por la Comunidad Autónoma al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas, que es el órgano que traduce el marco constitucional de coordinación y cooperación entre el Estado y las Comunidades Autónomas en la materia financiera, tampoco puede merecer reproche, «pues la idoneidad de dicho plan tiene necesaria repercusión en la estabilidad presupuestaria del propio Estado y de las restantes Comunidades Autónomas, que puede resultar desvirtuada si no se constata esa idoneidad».

3. Respecto de la vulneración de la autonomía local garantizada y del principio de suficiencia financiera de los entes locales, que la Comunidad recurrente reprocha a los arts. 3.2, 19, 23.2 y la dis-

posición adicional única, apartados dos, de la Ley 18/2001, la respuesta del Tribunal es igualmente concluyente.

A juicio del Tribunal, en efecto, los preceptos impugnados no vulneran la autonomía política de los entes locales «porque dichos preceptos no ponen en cuestión el establecimiento de las políticas locales de los diversos entes, de acuerdo con lo que haya establecido en cada caso el legislador estatal o autonómico competente, sino que tan sólo fijan el marco presupuestario en el que han de ejercerse dichas políticas. En suma, el derecho a intervenir de los entes locales en los asuntos que les atañen (STC 214/1989, FJ 1) no se pone en cuestión por el hecho de que se someta a las previsiones constitucionales, entre las que figura el establecimiento por el Estado de la ordenación, ex art. 149.1.13ª CE, de los presupuestos de dichos entes. Por tanto, con tal límite, los entes locales pueden intervenir a través de sus propios órganos en los diferentes ámbitos materiales con el alcance que las leyes estatales o autonómicas hayan establecido (STC 214/1989, FJ 3), lo que reconoce el art. 19.2 de la Ley 18/2001, al prever que los entes locales «en el ámbito de sus competencias, ajustarán sus presupuestos al objetivo de estabilidad» y que este objetivo no impide («sin perjuicio») el ejercicio «de las competencias que en esta materia tengan atribuidas las Comunidades Autónomas».

Y tampoco vulneran la suficiencia financiera de los entes locales, pues en nada interfieren en los recursos que el Estado debe poner a su disposición mediante la participación de dichos entes en los tributos estatales.

4. Por último, la sentencia rechaza asimismo que los arts. 20.2 y 22.2 de la Ley 18/2001, que prevén determinadas intervenciones estatales ejecutivas respecto de los entes locales en relación con el objetivo de estabilidad presupuestaria, vulneren por su parte la tutela financiera que a la Generalitat le corresponde ejercer sobre los entes locales.

En el primer caso, porque «del mismo modo que en el proceso de establecimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria de las Comunidades Autónomas se produce la intervención del Consejo de Política Fiscal y Financiera (art. 6 y concordantes de la Ley Orgánica 5/1981), donde están representadas las Comunidades Autónomas, la audiencia a la Comisión Nacional de Administración Local exclusivamente atiende a razones de eficacia y operatividad en

el ejercicio por el Estado de su propia competencia y no menoscaba la competencia autonómica de tutela de los entes locales».

Y en el otro, porque el hecho de que, para la corrección de las situaciones de desequilibrio del presupuesto de los entes locales, tanto si el desequilibrio se produce en la aprobación de aquél como en su liquidación, los entes locales deban aprobar un plan económico-financiero que debe remitirse al Ministerio de Hacienda, no vulnera tampoco la tutela financiera de la Generalitat sobre los entes locales. Pues, del mismo modo que nada cabe reprochar a la regulación estatal que prevé el sometimiento a autorización de las operaciones de crédito que realicen los entes locales e, incluso, la autorización misma por el Estado de esas operaciones, en razón a la especial incidencia que tiene la apelación al crédito en el equilibrio económico y financiero y, por tanto en el conjunto de la economía, nada obsta tampoco a la intervención del Ministerio de Hacienda en los casos de correcciones de desequilibrio presupuestario local, pues esa intervención estatal es «manifestación del principio de coordinación de la competencia estatal, coordinación» y, como tal, «puede conllevar una actuación de vigilancia o seguimiento, sin que ello suponga la sustitución por el Estado del ente local afectado».

### **3. APUNTES FINALES. LA REFORMA DEL ART. 135 CE Y LA LO 2/2012, DE 27 DE ABRIL, DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y SOSTENIBILIDAD FINANCIERA**

El 27 de septiembre de 2011, esto es, apenas unas semanas después de la Sentencia que acaba de resumirse, las Cortes Generales aprobaron la reforma del art. 135 CE, con el confesado propósito de transmitir la imprescindible confianza del Estado en el cumplimiento de los objetivos de déficit y de estabilidad presupuestaria. La reforma, que potencia el control del Estado sobre la capacidad de gasto y endeudamiento de las demás Administraciones públicas (fundamentalmente, sobre las Comunidades Autónomas), establece los siguientes principios y reglas:

- *Principio de estabilidad presupuestaria*: todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria (apartado 1.º).

- *Márgenes de déficit estructural*: ni el Estado ni las Comunidades Autónomas podrán superar los márgenes de déficit estructural que fije la Unión Europea. Una Ley Orgánica, que debía estar aprobada antes del 30 de junio de 2012 (apartado 1.º de la disposición fi-

nal única de la Reforma), fijaría el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas (apartado 2.º). Los límites de déficit estructural entrarán en vigor en 2020 (apartado 3.º de la Disposición final única de la Reforma).

- *Equilibrio presupuestario*: las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario (apartado 2.º).

- *Autorización legal para endeudarse*: ni el Estado ni las Comunidades Autónomas podrán emitir deuda pública o contraer crédito sin previa autorización legal (apartado 3.º).

- *Inclusión en los Presupuestos Generales del Estado*: los créditos para satisfacer el pago de intereses y capital de la deuda pública de las Administraciones Públicas se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos, sin que puedan ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión. Su pago gozará de prioridad absoluta (apartado 3.º).

- *Volumen de deuda pública*: el volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas no podrá superar el valor de referencia establecido por la Unión Europea en su Tratado de Funcionamiento (apartado 3.º).

- *Causas de superación de los límites*: los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en los siguientes supuestos: en caso de catástrofes naturales; en supuestos de recesión económica y en situaciones de emergencia extraordinaria (apartado 4.º).

La Ley Orgánica a la que llama el reformado artículo 135 de la Constitución se concretaría poco después en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Esta Ley consagra, por su parte, los siguientes principios:

- *La estabilidad presupuestaria* como situación de equilibrio presupuestario o de superávit, sin que se pueda incurrir en déficit estructural, salvo en las citadas situaciones excepcionales (catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria). Si una Administración Pública se coloca en situación de riesgo de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria o de deuda pública, el Gobierno podrá adoptar medidas preventivas (advertencia de riesgo de incumplimiento), correctivas

(sometimiento de todas las operaciones de endeudamiento a autorización del Estado, formulación de un plan económico-financiero para el cumplimiento de los objetivos en el plazo de un año y formulación de un plan de equilibrio) y coercitivas (no disponibilidad de créditos, la constitución de un depósito con intereses en el Banco de España equivalente al 0,2% del Producto Interior Bruto nominal o cualquier otra).

- *La plurianualidad* o, lo que es lo mismo, la elaboración de los Presupuestos de las Administraciones Públicas en un marco presupuestario a medio plazo, compatible con el principio de anualidad por el que se rigen la aprobación y ejecución de los Presupuestos<sup>2</sup>.

- *La transparencia*, de modo que la contabilidad de las Administraciones Públicas, así como sus Presupuestos y liquidaciones, deberán contener una información suficiente y adecuada que permita verificar su situación financiera, el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera.

- *La eficacia y eficiencia en la asignación de los recursos públicos*, atendiendo a la situación económica, a los objetivos de política económica y al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, aplicándose políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público. Hay que subrayar que el artículo 31.2 de la Constitución exige con relación al gasto público que se realice «una asignación equitativa de los recursos públicos» y que su programación y ejecución responda «a los criterios de eficiencia y economía».

- *La sostenibilidad financiera*, entendida como capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites y, por tanto, sin que el gasto de las Administraciones Públicas pueda aumentar por encima de la tasa de crecimiento de referencia del Producto Interior Bruto, y el endeudamiento no puede su-

---

<sup>2</sup> El artículo 271 de Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, establece que «[l]a gestión del sector público estatal está sometido al régimen de presupuesto anual aprobado por las Cortes Generales y enmarcado en los límites de un escenario plurianual». Y el artículo 28 de la misma norma legal concreta que los escenarios presupuestarios plurianuales en los que se enmarcarán anualmente los Presupuestos Generales del Estado «constituyen la programación de la actividad del sector público estatal, (...) la previsible evolución de los ingresos y los recursos a asignar a las políticas de gasto», refiriéndose esos escenarios presupuestarios plurianuales «a los tres ejercicios siguientes» (apartado 1).

perar el valor de referencia de 60% del Producto Interior Bruto fijado en la normativa europea.

- *La responsabilidad* tanto de las Administraciones Públicas que incumplan sus obligaciones, como de las que provoquen o contribuyan a producir el incumplimiento de los compromisos asumidos por España de acuerdo con la normativa europea.

- *La lealtad institucional* como principio rector para armonizar y facilitar la colaboración y cooperación entre las distintas administraciones en materia presupuestaria.

Importa finalmente notar que la Ley Orgánica 4/2012, de 28 de septiembre, ha modificado la citada Ley Orgánica 2/2012 para aclarar la forma en la que debe computarse la deuda derivada de las medidas de apoyo puestas en marcha por el Gobierno (los anticipos de tesorería de los recursos del Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, la línea ICO-Comunidades Autónomas o el Plan de pago a Proveedores), a los efectos de los límites establecidos en esa Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

---

# PUBLICACIONES

---

---



**RODRÍGUEZ-BOLÍVAR, MANUEL PEDRO; ROYO, SONIA; ALCAIDE, LAURA; CABA, MARÍA DEL CARMEN:** *La difusión de información financiera pública en Internet*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), 2013, 80 páginas.

La presente obra se integra dentro de la colección de documentos que emite la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). En particular, se trata de un texto aprobado por dos Comisiones distintas de la citada Asociación investigadora, su Comisión de Nuevas Tecnologías y su Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público, en la que entre otras instituciones está representado el Tribunal de Cuentas.

Esta circunstancia implica que el texto ha sido objeto de un laborioso proceso de preparación en el que, además de la participación fundamental de los ponentes, se ha producido el correspondiente trámite de aportación de observaciones y sugerencias por los miembros de las citadas Comisiones, lo que permite afirmar que nos hallamos ante un trabajo en el que han dejado huella una pluralidad de profesionales e investigadores de distintos ámbitos e instituciones.

El documento se estructura en un epígrafe introductorio, cuatro epígrafes de contenido, un apartado de conclusiones y una extensa bibliografía que le pone el adecuado broche académico.

La Introducción gira en torno a la idea de que los agentes económicos y sociales exigen a las Administraciones Públicas que sean más transparentes y eficientes, lo que implica la necesidad de dotarlas de sistemas de gestión eficaces con el fin de «*racionalizar el uso de los recursos y mejorar el rendimiento de los servicios públicos.*»

Es en este contexto de «*exigencia*» en el que el documento sitúa los esfuerzos que se han realizado y los que quedan por hacer para incorporar las Administraciones Públicas al universo tecnológico en general y al mundo de las «*nuevas tecnologías asociadas a la información y comunicación (TICs)*» en particular.

La aplicación de las TICs a las Administraciones Públicas constituye, en opinión de los autores, el núcleo de lo que se ha venido en llamar administración electrónica y se concreta, entre otros aspectos, en la posibilidad de difundir la información financiera pública a través de Internet.

Tras el epígrafe introductorio, el documento dedica su primer epígrafe a los «*fundamentos teóricos de la demanda de información financiera pública e incentivos para su divulgación.*»

Esta parte de la Obra describe diversos planteamientos doctrinales justificativos de las razones por las que resulta necesario hoy divulgar la información financiera pública a través de las TICs y, por tanto, con más transparencia de la

que se puede conseguir con el tradicional soporte papel.

El contenido de este epígrafe incorpora al trabajo elementos sociológicos y politológicos que constituyen un importante y necesario complemento de las materias principales que integran el núcleo del mismo, que se refiere a aspectos de la gestión pública y de las nuevas tecnologías aplicables a la misma.

Las razones en las que la doctrina científica fundamenta la necesidad de divulgar la información financiera pública a través de cauces tecnológicos se aglutinan en torno a tres diferentes teorías, explicadas con claridad en el documento:

- La teoría de la agencia, que pone de relieve la vertiente problemática que deriva del hecho de que, en el ámbito público, a diferencia de lo que pasa en el privado, intervengan tres agentes distintos: La élite política, los gestores técnicos y los ciudadanos.

- La teoría de la legitimidad, que insiste en la relevancia que debe darse a la «brecha» que existe entre las actuaciones de los Poderes Públicos y las expectativas de la Sociedad.

- La teoría de los stakeholders, que pone el énfasis en el hecho de que el interés por conocer la información pública no sólo radica en los ciudadanos, sino también en una pluralidad compleja de agentes económicos y sociales.

Concluida esta panorámica teórica y justificativa, el documento avanza a través de un segundo epígrafe, el dedicado a las «necesidades de información financiera pública y ventajas e inconvenientes de su difusión on line. Evidencia empírica.»

Para el adecuado tratamiento de la materia, los autores la han sistematizado en dos subepígrafes.

El primero, bajo el título «*stakeholders y principales demandas de información financiera pública. Evidencia empírica*», examina dos cuestiones. Por una parte la identificación de los grupos de usuarios de la información financiera pública a través de Internet (acreedores e inversores, gestores públicos, auditores públicos, parlamentarios, etc.). Por otro lado, el tipo de información financiera que demandan los usuarios a los que se acaba de aludir y el impacto que sobre la misma podría tener la difusión a través de Internet.

En este punto, el trabajo incorpora un interesante cuadro en el que, como conclusión de los estudios empíricos examinados, se establecen los principales contenidos que los usuarios demandan en la información financiera pública objeto de su interés. Estos contenidos se exponen sistematizados en cuatro categorías:

- Información general: destaca sobre todo el interés en que aparezca la normativa aplicada para la elaboración de la información que se divulga y las desviaciones de los principios de contabilidad.

- Información de carácter presupuestario: se demanda sobre todo el presupuesto del año, la clasificación de los gastos por función y por clase, la clasificación de los in-

- Información de carácter presupuestario: se demanda sobre todo el presupuesto del año, la clasificación de los gastos por función y por clase, la clasificación de los in-

gresos por sus fuentes, el estado de ejecución presupuestaria y el estado de la deuda.

– Información económico-financiera: particularmente, el balance de situación, la información sobre los activos financieros y no financieros fijos, las obligaciones a largo plazo y la variación del endeudamiento público.

– Información complementaria: fundamentalmente, indicadores de actividad, de eficiencia, de productividad y de rendimiento económico. También se demanda de forma creciente información medioambiental, social y sobre responsabilidad social corporativa.

El segundo subepígrafe, dentro del epígrafe general sobre *«necesidades de información financiera pública y ventajas e inconvenientes de su difusión on line. Evidencia empírica.»* se refiere, precisamente, a esas ventajas e inconvenientes de esta forma de divulgación.

Entre las principales ventajas, se alude a un aumento de la confianza de los ciudadanos en los Poderes Públicos, a una mayor interacción entre unos y otros, al aumento de la accesibilidad a los datos públicos, a la mejora en la eficacia y eficiencia de las administraciones y entidades del Sector Público, a la intensificación de la transparencia en la gestión pública, al perfeccionamiento del modelo de responsabilidad de los gestores públicos y, por último, al impulso a una mayor participación ciudadana en los asuntos públicos.

En cuanto a los posibles inconvenientes que deberían prevenirse y atajarse, se concentran en tres categorías: el posible acceso a las páginas Web de contenidos no deseados, los problemas de seguridad y privacidad y, finalmente, la asunción por las entidades públicas de un elevado compromiso de transparencia (lo que implica actualización) que podría resultar agobiante para las más pequeñas si no se les dota de los medios necesarios para poderlo afrontar.

El tercer epígrafe del documento, y probablemente el más laborioso y complicado de articular, es el que se refiere a la *«divulgación on line de información financiera pública: situación actual y ejemplos de buenas prácticas»*.

Este apartado de la Obra, además de un interesante recorrido por las principales aportaciones doctrinales en la materia, incluye un intenso tratamiento de los siguientes aspectos:

a) Examen y valoración de diversas páginas Web de especial interés en el ámbito internacional y, en particular, de las de Naciones Unidas, Unión Europea, Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional, IASB e IFAC.

Dentro del contenido de este apartado, merece destacarse el significativo compendio de conclusiones que se incluye de forma sistematizada en la tabla que lo cierra.

Dicha tabla compara las páginas Web examinadas y lo hace a través de seis criterios: si existe una sección específica unificada de información financiera, si este tipo

de información resulta accesible en español, si va acompañada del correspondiente informe de auditoría, si tiene una periodicidad superior a la anual, si la información se aporta en un formato reutilizable y si concurren en ella otros aspectos positivos diferentes de los valorados en los apartados anteriores.

b) Estudio comparativo de la divulgación de información financiera en Internet suministrada por entidades públicas estatales de diversos países de la Unión Europea, y también de U.S.A., Australia y Canadá.

c) Estudio comparativo de la divulgación de información financiera en Internet suministrada por las Comunidades Autónomas Españolas y por las Administraciones regionales de otros países.

d) Estudio comparativo de la divulgación de información financiera aportada por las administraciones y entidades municipales en U.S.A. y en el ámbito la Unión Europea.

En este apartado se recoge una interesante tabla que muestra la situación española en comparación con la de otros catorce países de la Unión Europea.

El epígrafe tercero de la Obra concluye con una referencia a lo que considera ejemplos de buenas prácticas en el avance de la divulgación de la información financiera pública a través de vías tecnológicas.

Entre los casos que cita como merecedores de valoración positiva se refiere, en primer lugar, al

Portal de Rendición de Cuentas ([www.rendiciondecuentas.es/](http://www.rendiciondecuentas.es/)), liderado por el Tribunal de Cuentas español y que cuenta con la participación de órganos autonómicos de control externo. El documento recoge los principales caracteres de este concreto avance tecnológico y valora su impacto beneficioso sobre la transparencia en la rendición de cuentas.

También se hace referencia a otras experiencias dignas de ser resaltadas y que se circunscriben al ámbito municipal.

El cuarto epígrafe del documento, titulado *«tendencias actuales y futuras de la divulgación de información financiera pública con la implementación de las nuevas tecnologías»*, se refiere a tres realidades:

- La Web 2.0, base tecnológica que incluiría el uso de los canales RSS, la distribución de archivos de audio, la combinación de aplicaciones existentes, las folksonomías, las miniaplicaciones Web y los entornos para compartir recursos.

Según dice el texto de forma literal: *«la aparición de la Web 2.0 ha supuesto la transición desde un modelo unidireccional, en el que las instituciones públicas eran las únicas emisoras posibles de la información vía Web, a un modelo en el que los propios usuarios no se conforman con asumir un rol pasivo, sino que participan, conversan, comparten, generan contenidos y, en definitiva, lideran la comunicación y adoptan un papel protagonista en las iniciativas promovidas en la Web.»*

- Open Data y FOI (Freedom of information).

El Open Data se describe en el documento como el resultado del compromiso de las Administraciones Públicas de exponer sus datos para que puedan ser reutilizados y así hacer posible que terceros puedan crear servicios derivados de los mismos.

En este apartado del texto se examina la evolución y el estado actual del marco jurídico vigente en la materia en U.S.A., en la Unión Europea y en España.

Por lo que respecta a Norteamérica, los autores ponen su énfasis en la Ley de Libertad de Información Electrónica de 1996 y en el «*e-government act*» de 2002. En el ámbito de la Unión Europea, las referencias se concretan en el «*Libro Verde sobre la información del Sector Público en la Sociedad de la Información*» de 1998, y en la Directiva 2003/98/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre reutilización de la información del Sector Público, que fue objeto de incorporación al Ordenamiento Jurídico Español mediante la Ley 37/2007.

El apartado concluye con un cuadro que recoge la legislación española, estatal y autonómica, en la materia, y con una referencia a las expectativas que cabe albergar en relación con el Proyecto de Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, que está siendo objeto de tramitación parlamentaria y que está de máxima actualidad en los Medios.

- El XBRL (Extensible Business Reporting Language), que el documento define como un vocabulario del lenguaje XML que tie-

ne por objeto estandarizar el formato con el que se distribuye, a los distintos usuarios, la información financiera de cualquier tipo de entidad.

En esta parte de la Obra se incluyen referencias a proyectos concretos de aplicación de XBRL, en el Sector Público, en los Países Bajos, U.S.A., Colombia y España.

Este epígrafe constituye la parte del documento de contenido más «*tecnológico*», en la que se agradece el esfuerzo divulgativo realizado por los autores, que en nada menoscaba el rigor y la profundidad de las cuestiones expuestas.

El último epígrafe del documento, el quinto, se dedica a una recopilación de las conclusiones que se habían ido incorporando a los epígrafes anteriores y que, ahora, se desarrollan de manera conjunta en un texto más narrativo que sistemático.

En la exposición de estas conclusiones se vuelve a recoger una idea que era la principal de la introducción del documento, que la administración electrónica constituye una respuesta eficaz a la exigencia ciudadana de una divulgación de la información pública más «*flexible, continua, oportuna y dinámica*», pero se añade que para que ello sea así es imprescindible que los datos públicos se pongan a disposición de los usuarios en formatos que permitan su reutilización. Se insiste, por tanto, en un derecho de los usuarios a conocer, de forma suficiente y adecuada, la realidad de la gestión pública, para así poder adoptar sus decisiones de toda índole, y

ello sin perjuicio de que las necesidades de información de cada colectivo no sean idénticas, pues lo que se considera indudable es que, en todo caso, el modelo tradicional de divulgación de los datos de la actividad económico-financiera pública resulta hoy claramente insuficiente.

Este apartado de conclusiones adopta un tinte pesimista cuando se refiere a los resultados del examen de las experiencias reales de la difusión de la información pública a través de internet.

En este sentido, se pone de relieve que los niveles de divulgación apreciados suelen ser modestos, que la información suministrada obedece en general a una excesiva heterogeneidad y que predomina la publicación de un tipo de información estrictamente presupuestaria, sin referencia además a la ejecución del presupuesto. También se lamentan los autores de la escasa divulgación de información relativa a indicadores de gestión y de un insuficiente aprovechamiento de las inmensas posibilidades de transparencia que facilita la difusión por internet.

A pesar de esta valoración pesimista, apreciada desde una perspectiva puramente pragmática y empírica, el capítulo de conclusiones es sin embargo optimista en el sentido de considerar suficientemente acreditado un cambio social, en buena medida provocado por la crisis económica, orientado a una demanda rigurosa de transparencia, que está arrastrando a los Poderes Públicos a, entre otras medidas, impulsar una adecuada

divulgación de su información financiera a través de la Red.

El documento concluye con un párrafo de agradecimientos y una extensa bibliografía que, por su riqueza tanto en autores españoles y de otros diversos países, como en entidades públicas y privadas que han aportado doctrina relevante en la materia, constituye por sí misma uno de los valores más importantes de este trabajo y una información de obligada consulta para investigadores y profesionales.

El mayor interés de este documento radica en cómo alterna, de forma ordenada y coherente, información puramente tecnológica con otros contenidos de carácter material, como los postulados sobre la transparencia en la gestión pública y los criterios sobre rendición de cuentas.

Cabe destacar entre las virtudes del texto su claridad y su enfoque didáctico, que hacen asequible una materia tan «técnica» a todo tipo de lectores, incluidos aquellos que, como el autor de la presente recensión, tienen una formación de mero usuario en materia de tecnologías asociadas a la comunicación e información.

También merece una valoración favorable el deseo de los autores de plasmar en su trabajo, no sólo la situación actual de la divulgación de la información pública por internet, sino también la de las etapas inmediatamente anteriores, tanto en España como en otros países, pues ello permite adentrarse en la materia con perspectiva histórica y evitar al lector los mo-

lestos «*sobreentendidos*» que a menudo enturbian la comprensión de textos de un perfil tan técnico.

Por otra parte, a través de las referencias correspondientes, el trabajo hace un importantísimo esfuerzo doctrinal por recoger las principales aportaciones científicas procedentes de autores españoles y de otros países, lo que dota al texto de un evidente prestigio académico.

Con todo, la parte del documento que representa un mayor compromiso y una mayor creatividad es la que expone las líneas maestras a seguir en el futuro para hacer posible una divulgación de la información financiera del Sector Público, a través de Internet, adecuada a las exigencias de unos usuarios que demandan transparencia, eficacia y rigor en la gestión pública. Es en este punto donde adquiere todo el sentido la labor incorporada al texto de repaso científico, estudio histórico y análisis comparativo entre países.

Por todas estas razones, el documento se considera de interés para profesionales del ámbito académico, investigadores en general, gestores públicos, profesionales de los medios de comunicación, cargos públicos y personal de los partidos políticos, profesionales del control interno y externo de la actividad económico-financiera del Sector Público, expertos en nuevas tecnologías, y empresarios y gerentes del Sector Privado. Este amplio espectro de posibles lectores es consecuencia del carácter multidisciplinar del texto, que abarca cuestiones tecnológicas, ju-

rídicas, económico-financieras e incluso sociológicas.

Queda resaltar por último la oportunidad de esta obra, que aparece en un momento en el que, como ya se ha dicho, la demanda de transparencia de los agentes económicos y sociales es especialmente intensa y en el que se halla en tramitación parlamentaria un Proyecto de Ley sobre la materia llamado a dar la pauta y, en definitiva, a consolidar un modelo de información de la gestión pública que debe superar los complejos y limitaciones del pasado, y exhibir los datos con responsabilidad y veracidad.

Este Proyecto de Ley, especialmente tratado en el número monográfico dedicado a la transparencia editado por esta Revista Española de Control Externo, contempla diversos aspectos íntimamente relacionados con la divulgación de los datos de la gestión pública a través de medios tecnológicos homologados. Tales aspectos se refieren a tres niveles de actuación de los Poderes Públicos: el nivel de suministrar los datos adecuados a través del medio más idóneo, el de facilitar cauces adecuados para que el ciudadano pueda acceder a la información pública, y el de actuar conforme a reglas de buen gobierno, entre las que se incluyen las que obligan a evitar la opacidad en la gestión pública.

Por estas razones, se estima especialmente pertinente la referencia que aparece en el documento a la normativa sobre transparencia como marco jurídico regulador

dentro del que debe desenvolverse la adecuada divulgación de la información financiera pública a través de internet.

Sólo resta desear que el afán de progreso que destila el documento objeto del presente comentario se contagie a la realidad jurídica, y que lo haga desde la perspectiva humanista de los «*dibujos tecnológicos*» de Leonardo y no desde la visión apocalíptica de los «*párrafos tecnológicos*» de Orwell.

**CUBILLO RODRÍGUEZ, CARLOS; HERNÁNDEZ ANDREU, JUAN: *La salida de la crisis de 2008*.** Delta Publicaciones, Madrid, 2011.

Inmersos en una abundante literatura que nos presenta de manera sistemática un panorama sombrío ante la crisis que venimos padeciendo en los cinco últimos años, encontrar un libro que aborda el problema «con optimismo fundado», palabras que figuran como subtítulo ya en la portada de la obra, constituye algo parecido a una brisa renovadora que serena la mente y reconforta el ánimo, pues mucho es el daño que ha venido causando abusar del mecanismo de las expectativas auto-realizables (self-fulfilling expectations) en el tratamiento mediático y político del tema. Si además el autor es un prestigioso catedrático de Historia Económica de la Universidad Complutense versado, entre otras materias, en el estudio de las grandes crisis económicas internacionales, el interés del libro que tenemos en nuestras manos se acrecienta de manera exponencial.

Con un estilo claro y directo, haciendo honor a la idea de Wittgenstein de que el pensamiento no es sino el uso silencioso del lenguaje, el profesor Hernández Andreu se adentra en el tema objeto de análisis situando la crisis actual entre las grandes de la historia, afirmando que por sus orígenes y por sus efectos *podría rebasar el simple parangón con la crisis de 1929*, con la que también, por supuesto, tiene mucho que ver. Pero como buen historiador, la comparación de la crisis actual, sobre la que se detendrá con detalle posteriormente, no se limita al desastre que asoló en el período 1929-1933, entre otros, a la América de Roosevelt, a la Francia de Léon Blum y a la Alemania del Canciller Heinrich Brüning, sino que pasa revista a la crisis de Roma y el mundo antiguo, a la Reforma de Carlos V como respuesta a la precaria situación de las finanzas públicas, a la crisis económica y financiera de Felipe II, con sus tres bancarrotas en 1557, 1575 y 1596, perceptible en el último tercio del siglo XVI, y que se manifestó plenamente a través de la onda larga depresiva del siglo XVII, así como a las que desde la Revolución industrial inglesa (1750-1850) se sucedieron en el mundo occidental, habiendo sido las dos últimas, es decir, la de 1929 y la actual iniciada en 2008, las más agudas, particularmente la que marca el interés específico de la obra objeto de nuestro comentario, o lo que es lo mismo, la crisis de la primera década del siglo XXI. Todas ellas, como dice el autor.... *tienen en común los rasgos propios de una crisis monetaria que responde a una carencia de dinero y a una falta de estabilidad*

*financiera; pero asimismo implican la existencia de una crisis estructural y tecnológica, cuyo marco institucional se desmorona y padece los límites de su propia viabilidad como soporte de un crecimiento equilibrado.*

Como un adelanto de lo que será el estudio de la crisis actual, abordada principalmente en los capítulos 4, 5 y 6 del libro, el profesor Hernández Andreu advierte ya desde las primeras páginas que ... *Mi actitud en el presente ensayo será revisionista, pero con matices que advierto seguidamente. Mis críticas no van dirigidas a ningún gobierno en particular, sino al modo de hacer política económica, lo cual viene de lejos en España y de cuya imputación se salvarían pocos países. Echo de menos la existencia de argumentos sólidos, tanto en los gobiernos como en la oposición, que justifiquen en términos satisfactorios para la ciudadanía las decisiones de alcance económico. En definitiva se trata de una cuestión de transparencia y de dar información teórica y cuantitativa que den elementos de juicio a los ciudadanos y contenido a los debates sobre temas que marcan el futuro económico de la sociedad. En este ámbito sobran los argumentos ideológicos y faltan los pragmáticos, salvando siempre los comportamientos éticos.* (Página 8). Hemos querido reproducir el párrafo completo del autor porque se trata de unas manifestaciones especialmente atinadas que suscribimos en su integridad, y que reflejan el marco de referencia en el que se movía y se mueve nuestro penoso descalabro.

Entre el recorrido histórico y el estudio ya directo de la crisis que se inició en el 2008, el autor hace un alto para realizar una

breve reflexión, a manera de cuña, de lo que él denomina las crisis económicas contemporáneas, reseñadas en el capítulo tercero, es decir, en la antesala de lo que constituye el bloque que responde al título de la obra. En este capítulo de transición pone de relieve que después de las guerras napoleónicas las economías de los países capitalistas estuvieron sometidas a ciclos económicos regulares de larga duración o ciclos de Kondratieff, quien desveló que desde 1820 a 1850 hubo depresión económica, seguida de recuperación y expansión entre 1850 y 1874, tras la que de nuevo hubo depresión hasta finales del ochocientos, registrándose con posterioridad una expansión económica que terminaría bruscamente con la crisis de 1929. Esta última fase expansiva, que abarca desde 1896 hasta 1929, arrancó según los monetaristas con el descubrimiento de las minas de oro de Sudáfrica y de Australia, con los mismos efectos que los derivados en su día del descubrimiento y explotación del oro en California a mediados del siglo, constituyendo una etapa de estabilidad monetaria interrumpida por la Primera Guerra Mundial, y volviendo después de la misma al Gold Standard en términos que no serían ajenos a los orígenes monetarios de la crisis financiera iniciada en 1929.

En este mismo capítulo el autor se detiene, como un punto con entidad propia, aunque de forma muy sintética al no constituir el objetivo de la obra, en la evolución de la economía española en el en-

torno de la Guerra Civil y durante los años de duración de la misma, con referencias al fracaso de la Segunda República española que atribuye, además de a conocidas razones políticas, al error de los economistas de entonces, carentes de pragmatismo en el uso de la teoría económica para dar una respuesta anti-cíclica adecuada a la situación, fallo que fue observado y denunciado por Keynes con adelanto al resto, poco después de 1918, y que el mundo occidental no reconocería hasta después de 1945. Al respecto afirma el profesor Hernández Andreu que si los gobiernos republicanos, inspirados por el Banco de España, no hubieran sido tan celosos de la doctrina económica fiel al patrón oro, entonces todavía imperante entre los países capitalistas *....se hubiese podido utilizar el oro del Banco para financiar una ambiciosa reforma educativa e invertir en mejoras económicas que la España de entonces necesitaba. El pensamiento monetario neoclásico fue la variable independiente que condicionó, limitándolas, las transformaciones sociales que los españoles reivindicaban en los años de 1930 y desde mucho antes.* (Página 49). No puede sorprender que la depresión de los años treinta se acentuase en los tres años de guerra civil, que fueron los de mayor crisis económica, con caídas sensibles en la producción de los sectores y cultivos básicos de la agricultura, en la producción de carbón, hierro y acero, así como en la producción de energía, todo ello acompañado de un descenso de enorme importancia de las exportaciones de aceite de oliva, capítulo esencial del comercio exterior

de nuestro sector primario. Para ser más concretos, en términos macroeconómicos, entre 1935 y 1939, la producción agrícola descendió un 21,2 por ciento, la producción industrial un 31,0, la Renta Nacional un 25,7, y la Renta per cápita un 28,3.

Tras esta fugaz pero ilustrativa incursión en la agenda histórica de las crisis económicas en los tres primeros capítulos de la obra, el autor entra de lleno en el análisis de la crisis de nuestros días, es decir, de la crisis que, por el momento abarca el período 2008-2012. Es preciso hacer notar que Hernández Andreu escribe la obra que reseñamos en el año 2011, y que, por tanto, no se contemplan los acontecimientos posteriores; pero ello, en vez de un inconveniente constituye un ventaja, pues así adquiere más valor y relevancia lo que el autor piensa, adelanta y plantea, como vamos a tener ocasión de comprobar seguidamente.

En la primera página del capítulo cuarto, el autor comienza preguntándose cuándo y cómo se recuperará la economía de la crisis de 2008, añadiendo que las autoridades y responsables políticos han aventurado tiempos al respecto en sus respuestas a esta pregunta, pero carentes de fundamento explícito, pues una cosa es haber tocado fondo y otra alcanzar la recuperación consolidada a los niveles de los indicadores preexistentes. La crisis actual irá seguida de recuperación, pero esta aún tardará en ser plenamente efectiva, aunque no tanto como algunos precognizan. En su análisis, sacando partido a la vena de historiador de la

economía, Hernández Andreu pasa revista a la gran crisis de 1929 buscando extraer enseñanzas para la crisis actual, y se basa para ello en un principio que, aunque no lo explícita, equivale a decir que en todo proceso depresivo a largo plazo siempre se está gestando lo que será la «maquinaria» de la posterior expansión. (El entrecomillado es nuestro). Así, el declive que siguió a la crisis de 1929 y que de hecho duró hasta el año 1953 engendró, con innovaciones concentradas en esos años depresivos, la mayor expansión que ha conocido la historia de la economía europea (1953-1973), fundada en la electrónica, la electromecánica, la industria química y en mejoras de productividad en otros sectores, como el del automóvil. De igual manera, durante la llamada crisis del petróleo (1973-1983), que dio lugar a una situación de inflación con altas tasas de paro (stagflation), se registraron innovaciones tecnológicas entre las que destacan las aplicadas a los medios de comunicación (informática), impulsoras de la posterior y última expansión que abarcó desde 1994 al 2008, más corta de lo que es habitual en los ciclos de larga duración.

Insiste el autor en relacionar la crisis actual con la de 1929, entrando en más detalles y consideraciones, convencido de que si profundizamos en todo ello estaríamos en condiciones de entender la presente caída y acercarnos a la valoración de las acciones correctas para salir de esta situación a la que se ha llegado por la fragilidad del sistema económico, en particular en España, sabiendo

que este empeño requiere acciones inteligentes. En este sentido, *la cooperación –internacional, intersectorial y entre partidos políticos– es fundamental, así como saber combinar las medidas a corto con los procesos de recuperación a medio y largo plazo.* (Página 73). Se pregunta a continuación por qué es tan intensa la crisis económica en España, considerando que además de por la incidencia de la crítica coyuntura internacional, se debe también a deficiencias estructurales de la economía española, no imputables sólo a los últimos gobiernos, aunque estos sí tienen la responsabilidad de no haber previsto o resuelto, como los anteriores, las contingencias reales subyacentes a nuestra economía. En la respuesta al interrogante que se plantea bucea en la historia para fundamentar el actual estado de cosas, entrando en el análisis de la estructura económica y de la políticas aplicadas en la fase previa al inicio de la crisis del 2008, desatada, como es sabido, por la proliferación de las hipotecas *sub-prime* o tóxicas para el conjunto del sistema financiero internacional, que con gran rapidez dio lugar a que no llegase crédito exterior a los bancos europeos y, lógicamente, tampoco a los bancos españoles, con el consiguiente efecto negativo principalmente en el conjunto de las pequeñas y medianas empresas y en las grandes empresas inmobiliarias, que tienen que cerrar, produciéndose con ello un aumento del porcentaje del paro cada vez más insostenible.

En lo que viene después el profesor Hernández Andreu procede al análisis de lo que ha veni-

do sucediendo en el sector bancario y su reestructuración, en la política fiscal, respecto a la que realiza puntualizaciones críticas, y en el problema importantísimo de la financiación de las autonomías, poniendo de relieve que tenemos un Estado omnisciente que en materia económica-financiera no transmite conocimiento y no documenta de modo satisfactorio a la opinión cívica, o lo que es lo mismo, no cumple con el principio de Transparencia. En relación con ello, a manera de ejemplo, afirma que... *por imperativo del Banco Central Europeo el gobierno ha decidido cortar el déficit y la deuda públicos, lo cual implica un descenso del gasto público muy intenso, que se ha llevado por delante un sensible descenso de los ingresos de los funcionarios públicos, medida sin precedentes en la historia de la España contemporánea.* ¡Qué lejos estaba el autor, cuando escribía la obra que nos ocupa, de pensar que la «troika» llegaría a esa mezcla de prepotencia, ignorancia y felonía que supone, para proceder al rescate de Chipre, exigir la «confiscación» de parte del ahorro de sus ciudadanos, sin distinción, al menos en un primer momento, de los niveles de renta! Por cierto, y aunque en el libro no se aborda este punto, la amenaza de salida del euro debe hacernos recordar que Europa ha conocido uniones monetarias, como fueron la Unión Monetaria Austro-alemana de 1857, la Unión Latina, de 1865 a 1927, la Unión Monetaria Alemana de 1871, la Unión Escandinava, desde 1873 a 1920, y la Unión Económica, Monetaria y Social Alemana de 1990; todas

terminaron o se disolvieron sin mayores problemas, aunque es preciso hacer notar que ninguna de esas experiencias puede compararse con el alcance y el desafío que ha supuesto y supone la creación de la Eurozona.

Llegado a este punto, y dentro del capítulo quinto, el profesor Hernández Andreu da el paso decisivo proponiendo una vía de recuperación, aplicando las tesis mantenidas a lo largo de la obra y teniendo en cuenta las enseñanzas de la Historia. Comienza afirmando que estamos ante una crisis de demanda, de una inestabilidad monetaria que ha originado la caída del consumo de bienes y servicios, así como de inversiones productivas, siendo el primer sector afectado el inmobiliario y de la construcción de viviendas, y considera que para hacer frente a esta situación el primer remedio a adoptar, partiendo de la cooperación económica internacional, es el de restablecer la estabilidad monetaria y la confianza entre los agentes e intermediarios financieros, siendo necesario mantener estable la oferta monetaria, cortando el aumento de la deuda pública y nivelando el presupuesto del Estado. Estas medidas deberán venir acompañadas de las oportunas innovaciones tecnológicas, que están ligadas en sus correspondientes agrupamientos temporales a ciclos de onda larga, aunque no hay que olvidar que los «long cycles» abarcan ciclos cortos, particularmente los de alrededor de cuarenta meses, que están relacionados con los mecanismos monetarios de respuestas

automáticas, por lo que es posible que en el corto plazo la coyuntura económica internacional experimente un alivio en su andadura, sin que ello suponga que debamos hacernos demasiadas ilusiones respecto a una pronta salida de la crisis en España. En lo que respecta a la recuperación internacional, el autor señala que el motor de la misma estará constituido por los Estados Unidos junto con la economía China y de otros países emergentes, lo que en su opinión no deja de ser una novedad en la historia. Estamos de acuerdo con cuanto dice el profesor Hernández Andreu sobre algo tan esencial como es el marco internacional, pero resulta asimismo necesario una urgente clarificación de lo que piensa, quiere o pretende la Unión Europea, desorientada, casi perdida y con problemas relativos a la responsabilidades en la toma de decisiones y al ejercicio del poder, demasiado sesgado y con un elevado grado de concentración.

Todo ello afecta muy directamente a la situación española y a sus posibilidades de salir cuanto antes de la crisis, aunque la solución se halla, sin lugar a duda, en nuestra iniciativa y capacidad de reacción. El tiempo ha demostrado que el «milagro económico español» de 1994-2007, basado en la estabilización monetaria, en el boom de la construcción, y en el auge del turismo y otros sectores, tenía los pies de barro y permitía prever lo ocurrido desde el 2008 al plantearse de golpe todos los problemas soterrados que, como reconoce el autor, tienen solución,

aunque para ello tendrán que producirse una serie de procesos, propios del reajuste económico, a veces automático, otras inducido, y que siempre llevan tiempo en su ejecución. A pesar de su visión optimista, basada en el argumento de que la Economía (con mayúsculas) está preparada para combatir con éxito esta fase depresiva, piensa el autor que para alcanzar la completa recuperación quizás haya que aguardar al ciclo vinculado a aspectos estructurales, así como a innovaciones específicas que introduzcan mejoras por el lado de la oferta de bienes y servicios en el mercado, en términos competitivos.

Está claro que Hernández Andreu, al hablar de la salida de la crisis a través de la recuperación de la demanda, junto con el papel clave de las innovaciones, en lo que tanto insiste, y partiendo del logro de la estabilidad monetaria y financiera, se está refiriendo implícitamente a la política de austeridad y de recortes como un freno para volver a la senda del crecimiento y del equilibrio, y lo hace antes de que el Jefe de los economistas del FMI, el prestigioso profesor Blanchard reconociera que se había equivocado al elegir como único instrumento de política económica las medidas de recortes y de austeridad, consistiendo el error en no haber tenido en cuenta el impacto del multiplicador presupuestario, algo elemental que hemos explicado durante muchos años en las aulas de la Universidad y en nuestros libros de texto. Repárese a este respecto que, con independencia de las palabras del economista americano,

los Estados Unidos, que habían seguido las pautas de la teoría keynesiana, han logrado alcanzar una tasa de crecimiento positivo en el año 2012 del 2,2 por ciento del PIB, a la vez que un descenso del porcentaje de paro, que se situaba a finales del año en el 7,8 por ciento de la población activa, todo ello en contraste con lo acaecido en la Eurozona, sumida en la más profunda desorientación, con una caída del PIB del -0,4 y una tasa de paro que se eleva ya al 11,7 por ciento.

De cuanto antecede, y de las reflexiones que hemos realizado, puede concluirse que nos encontramos ante una obra verdaderamente original en el análisis y tratamiento de la crisis actual, con una enriquecedora fundamentación histórica dada la especialidad académica del autor, y con un planteamiento o enfoque normativo en el que se le otorga gran relevancia al papel que pueden desempeñar las innovaciones tecnológicas en las fases depresivas, a la espera de dar todos sus frutos en el posterior período de expansión, algo sistemáticamente olvidado por nuestras autoridades económicas, y que junto al estudio y seguimiento puntuales del ciclo, ayudaría a salir definitivamente de la penosa y sufrida experiencia que nos ha tocado vivir. Pero para que este sueño se haga realidad convendría, como dice su autor...*que los políticos hicieran más caso a los economistas académicos.*

ANDRÉS FERNÁNDEZ DÍAZ

***Recensión del libro «La Constitución Económica».***

***Editado por el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Cuadernos y Debates. Número 223. (Año 2011). Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional.***

Con motivo de las XVII Jornadas de la Asociación de Letrados del Tribunal Constitucional celebradas en Cádiz en 2011, el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales y el Tribunal Constitucional, publicaron en la colección «Cuadernos y Debates», bajo el título «La Constitución económica», las ponencias y debates que tuvieron lugar durante las mencionadas jornadas. El acierto en la elección del tema, que no podría ser de mayor actualidad en estos años de crisis económica que estamos viviendo, así como en la elección de los ponentes, todos ellos expertos de indiscutible prestigio, dan como resultado una obra de imprescindible lectura para conocer las causas y posibles soluciones de la crisis.

Inicia el libro la interesante conferencia inaugural pronunciada por el profesor Alberto Ramos Santana, que, de manera magistral, realiza un exhaustivo estudio de las Cortes de Cádiz de 1812.

Con la actual crisis económica como hilo conductor de todas ponencias, la primera de ellas, a cargo del profesor Javier Barnes, tiene el sugestivo título de «El sujeto privado en la Constitución económica: de la vertiente de defensa de los derechos y libertades a la dimensión activa de los actores privados en cuanto protagonistas y

corresponsables de la vida económica». Aborda el cambio de *status* del sujeto privado, que ya no es sólo una persona que deba ser protegida frente a la injerencia del poder público, sino que en la actualidad ha asumido relevantes cuotas de corresponsabilidad en la vida económica, asumiendo un papel activo en la regulación y prestación de la actividad económica. Este cambio, en opinión del profesor Barnés, no puede resultar indiferente a la Constitución económica; propone como nuevas fórmulas de regulación de la economía, una necesaria cooperación o corresponsabilidad entre las Administraciones de todo tipo y entre éstas y el sector privado, dentro y fuera de las fronteras nacionales, en una suerte de compartición de responsabilidades. Pone de manifiesto como la globalización supone la apertura de la frontera estatal que ha dado lugar a la emergencia del denominado «Derecho Administrativo global».

Destaca asimismo la importancia de la cooperación público-privada. El Estado y la sociedad, la Administración y el ciudadano, no se sitúan ya en compartimentos estancos sino que la aparición de nuevos escenarios en los que operan los sujetos privados en el ámbito de lo público impone como cuestión capital la sujeción al Derecho administrativo de determinadas actuaciones de estos sujetos privados. A estos retos está llamada la Constitución económica que, a su juicio, en su concepción clásica constituye una especie de «red analógica» para un mundo digital, que no da respuesta ni cobertura a

las nuevas formas de regulación de la economía. En su opinión, este desfase entre la realidad económica y el concepto clásico de Constitución económica se debe, en primer lugar, a que se le ha atribuido al principio de división de poderes una fuerza explicativa acerca de cómo se regula la economía que resulta errada. El presupuesto de que el legislador dirigiría la vida económica, la Administración aplicaría sus designios y el juez vigilaría, está siendo superado por la participación de los sujetos privados en el ámbito económico que no encuentran su lugar en ese esquema; además la Administración no se limita a ejecutar lo aprobado por el Parlamento, sino que regula en gran medida la actividad económica. La segunda causa sería la limitada visión de la teoría económica, en su idea de que «mercado» y «Estado» constituyen términos antitéticos, y, por último, en tercer lugar, la incomunicación existente entre disciplinas jurídicas, en concreto entre el derecho administrativo y el derecho constitucional.

Explica que la Constitución económica ha de interesarse por todo: la regulación de la actividad administrativa sujeta a derecho privado, la actividad del sujeto privado sujeta a derecho público, la vida exterior de la Administración etcétera. Se detiene en el análisis del ejercicio de funciones regulatorias por parte del sector privado, destacando como fuentes legítimas de la regulación privada del sector público, la delegación legislativa, la externalización (contracting-out) de funciones públicas

regulatorias sobre el sector público o la contratación.

En cuanto a la aplicación de los valores públicos a los sujetos privados, destaca como un ejemplo negativo a las Agencias de calificación crediticia, tanto por los conflictos de intereses en que puede incurrir en su actuación, cuanto, en particular, por la falta de transparencia de los indicadores que sirven para medir la fiabilidad del prestatario. Como ejemplo positivo en punto al trasvase de los valores del Derecho público, se refiere al ICANN (Internet Cooperation for assigned names and numbers), entidad privada que gestiona la gobernanza técnica de Internet, cuyos estatutos y composición garantizan una gestión acorde con los intereses generales.

Señala que si siglo XIX se cerró con la clausura del «dejar hacer», seguida de la afirmación del Estado del Bienestar, de la planificación y, más tarde, de la crisis financiera del Estado, el siglo XX ha concluido con relevantes transformaciones: la emergencia de numerosas instituciones supranacionales reguladoras de la vida económica; la conversión del ordenamiento nacional en una parte del europeo; la convivencia de los poderes unitarios del Estado con otros muchos más allá del Estado; la disminución del sector público empresarial; la aparición de numerosas agencias, administraciones independientes y organismos reguladores; la transformación del Derecho Público en un mestizaje de Derecho Público y Derecho Privado, etc.

Afirma que en la frontera entre lo público y lo privado han sucedido dos cosas de significación, primero, los lindes, siempre en continuo movimiento, se han desplazado en las últimas décadas sensiblemente hacia la sociedad para incluir e involucrar a numerosos sujetos privados en la realización de tareas públicas y, segundo, se ha desdibujado la frontera misma que parecía separarlas. En su opinión, es la era de la colaboración.

Por último, pone el acento en el diseño de la regulación privada por medio de lo que denomina la «manipulación de dos genes»: la organización y el procedimiento privados. La organización y el procedimiento de los sujetos importantes, y mucho, para la regulación de la economía. Cómo sea el sujeto (organización) y cómo decida (procedimiento) resulta sumamente trascendente, no ya sólo cuando se actúa sometido al Derecho público, sino también cuando la Administración o el sector privado operan bajo el Derecho privado.

Como corolario de su interesante ponencia, destaca la importancia de la Ley que resulta hoy más relevante y necesaria que nunca en la vida económica como vehículo del principio democrático y del principio del Estado de Derecho, aun cuando el legislador no puede gobernar por sí mismo los mercados, en los términos convencionales a consecuencia de las nuevas formas de regulación.

El Profesor Enoch Albertí Rovira, bajo el título «Criterios constitucionales de la intervención pública en la economía», examina

cómo opera el control de constitucionalidad de las actuaciones públicas en la economía, destacando como dicho control, que hasta hace un tiempo se erigía en supremo y definitivo, está siendo desplazado por el parámetro jurídico comunitario, que no sólo se superpone al interno, sino que llega a moldearlo e incluso a sustituirlo.

Constata que la Constitución juega un papel distinto del que tradicionalmente se le asignaba; hoy resulta ampliamente aceptada la idea de que no existe un «modelo económico constitucional», en sentido propiamente jurídico. El propio Tribunal Constitucional ha acogido un concepto de Constitución económica de carácter meramente formal y de contenido abierto y flexible, que satisface, tanto a los partidarios de la neutralidad económica de la Constitución, como a quienes quieren ver en ella la garantía de un determinado, aunque general, modelo económico. Propiamente, no hay una Constitución económica, sino un Derecho Constitucional económico. La Constitución proyecta sobre la economía una gran cantidad de preceptos, de carácter y alcance muy diverso.

Pone especial acento en resaltar el progresivo cambio del marco constitucional por el marco europeo. El derecho de la Unión Europea, con la fuerza que le confieren sus atributos esenciales de primacía y de efecto directo, penetra, se incorpora y condiciona el marco jurídico interno, hasta el punto de que puede observarse, a su juicio, un progresivo, o a veces incluso brusco desplazamiento del marco

constitucional interno por el nuevo marco comunitario europeo, que en realidad viene a sustituir en algunos relevantes aspectos al marco constitucional, ocupando su lugar. También los objetivos económicos que deben orientar la intervención de los poderes públicos quedan condicionados y modulados de forma profunda por la Unión Europea, especialmente a partir la efectiva puesta en marcha de la moneda única. En la relación entre la Constitución y el derecho comunitario europeo, además, la reforma constitucional del art. 135 de la Constitución española ha introducido un interesante elemento que modifica los términos de la relación existentes hasta ahora entre ambos, con posibles consecuencias sobre el control de constitucionalidad de las medidas económicas. En su opinión, al establecer ahora la Constitución que el Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros (art. 135.2 CE), se está constitucionalizando un parámetro comunitario, de tal modo que se permite que el control de su cumplimiento se canalice a través de los medios de control de constitucionalidad, rompiendo de esta manera la tradicional separación entre ambos parámetros que se había asentado en la doctrina del Tribunal Constitucional. Recuerda, no obstante, que esta interiorización constitucional de la legalidad comunitaria no tiene por qué producir consecuencias prácticas relevantes en orden a su obligatoriedad, pues la legalidad

comunitaria ya obligaba a España con independencia de tal remisión constitucional.

De modo especial, la influencia europea se ha hecho notar respecto de la posibilidad de reserva al sector público de recursos y servicios esenciales (art. 128.2 CE), que ha quedado prácticamente reducida a la nada, bajo el impulso liberalizador de la Unión Europea. En este sentido, considera que la Unión Europea no impone ningún modelo determinado de sector público, ni en cuanto a su tamaño, ni en cuanto a su composición o extensión sectorial, ni en cuanto a su organización y estructura jurídica y empresarial, ni en cuanto al modo o a la forma de estar presente en él y ejercer sus derechos el Estado y el resto de poderes públicos. Todas éstas son decisiones que competen a los poderes políticos internos y las opciones posibles son muy diversas, aunque no se encuentran exentas de límites. Igualmente relevante es la influencia de la Unión Europea en la función reguladora y ordenadora de los sectores y de las actividades económicas que corresponde al Estado, en sentido amplio, pues en prácticamente todas las cuestiones y dimensiones relevantes deben someterse a las decisiones de la Unión Europea, que establece hoy el marco general de la práctica totalidad de las mismas, en ejercicio de las competencias que les asignan los Tratados. La incidencia comunitaria europea se aprecia también en la propia configuración de los derechos constitucionales en materia económica y en la propia organización territorial.

Concluye el profesor preguntándose, a la vista de que en muchos ámbitos el marco comunitario europeo ha desplazado al marco constitucional y lo sustituye como parámetro básico, si existe una habilitación suficiente en la Constitución de 1978 para que se produzca este desplazamiento, este trascendente trasvase de poderes a la Unión.

«La constitucionalización de la crisis económica», es el título elegido por el profesor Antonio Embid Irujo, para analizar la singularidad de la presente crisis económica.

Apunta como causas de la crisis, fundamentalmente, el proceso de desregulación del sistema financiero y la creación, y posterior estallido, de una burbuja inmobiliaria originada por la existencia de créditos excesivamente baratos. Destaca la rápida transmisión de la crisis al tratarse de una crisis de origen fundamentalmente financiero, y debido a las nuevas tecnologías que permiten un comercio prácticamente instantáneo de los activos financieros.

Señala como las características generales del Derecho de la crisis económica, la masiva utilización del Real Decreto-ley, con el escaso protagonismo del Parlamento que ello conlleva, y el papel fundamental ha sido jugado por el Estado en comparación con las CCAA. Se detiene en el análisis de la reforma de la Constitución y en su nuevo art. 135, que remite a normativa europea y a un Tratado concreto de la misma pero sin que se aclare en ningún lugar lo que significa la Unión Europea desde el punto de

vista interno del Estado. Eso quiere decir que la Unión Europea llega a la Constitución de una forma indirecta.

A su juicio, no todo en el «nuevo» art. 135 CE es realmente nuevo sino que algunas decisiones ya estaban presentes en el «viejo» art. 135 CE como la necesaria autorización legal para emitir Deuda Pública o contraer crédito y la taxativa mención de que los créditos para satisfacer el pago de intereses y capital de la Deuda se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de los presupuestos y no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión. Lo novedoso en la reforma constitucional es que se añade que el pago de estos intereses y capital gozará de prioridad absoluta. Esta referencia a la «prioridad absoluta» es una novedad y aun cuando pueda interpretarse que su contenido ya estaba implícito en el anterior precepto constitucional, lo que sí se hace ahora es introducir una expresión, «prioridad absoluta», que explicita mucho más el régimen privilegiado del pago de la Deuda.

Sugiere como objetivo la constitución de un gobierno europeo efectivo de las economías nacionales en un proceso de intensificación de la integración europea acompañado de la modificación de las constituciones nacionales. Todo ello, como condición de pervivencia de la propia Unión Europea. Critica los leves instrumentos de gobierno de la economía que posee en la actualidad la Unión Europea de la zona euro habiéndose

hecho sentir notablemente esa debilidad durante esta crisis económica. Esta falta de competencias reales sobre gobierno de la economía habiendo, sin embargo, optado nada menos que diecisiete Estados por una moneda única, es algo atípico en los sistemas estatales y, desde luego, no ha dado los resultados apetecidos en línea con lo que bastantes ya expresaron en el momento de creación de la moneda única.

En su opinión, es preciso un paso adelante, sustancial y de naturaleza distinta hasta lo ahora observado, en el proceso de «constitucionalización». Es necesaria la imaginación de una nueva forma de concebir Europa en la que se refuercen de una manera más que sustancial las competencias de la Unión Europea en el plano económico y que ello vaya acompañado, también, de una nueva configuración de los organismos europeos en la que el principio democrático no pueda ser cuestionado con la facilidad con la que hoy en día puede hacerse. No ignora el profesor Embid las dificultades, pero considera imprescindible comenzar a recorrer ese proceso si se quiere asegurar, simplemente, el mantenimiento de la moneda única y de las mismas estructuras de la Unión Europea que por el transcurso del tiempo han unido a la moneda su suerte existencial.

El profesor José María Baño León, dedica su ponencia a la «Libre competencia y regulación económica en un mundo en crisis (una visión contemporánea de la soberanía en la Unión monetaria)».

Destaca el reto que para el Derecho Público supone la crisis económica que conmueve al mundo occidental, particularmente a Europa, desde el año 2008. En su opinión, con la perspectiva que hoy se tiene de la crisis financiera que estalló en 2008, se puede concluir que los fallos de la regulación existente (incluida la ausencia de regulación de algunos productos) ha contribuido de manera notable al desarrollo de la crisis financiera, primero, y de la crisis de la deuda pública en algunos Estados europeos, después. Parece indudable, a su juicio, que la desregulación financiera mundial, la libertad irrestricta de los movimientos de capitales y el uso incontrolado de activos de riesgo ha contribuido a crear la situación crítica y a expandir sus efectos.

Subraya el paralelismo entre las crisis de España y Estados Unidos, países en los que se produjo en los años anteriores al 2007 un aumento excepcional del crédito y fuertes subidas en el sector inmobiliario. Ante este panorama se plantea la interesante cuestión de si la necesaria intervención del Estado en sectores como el financiero supone que deben disminuir las exigencias de la libre competencia o por el contrario las soluciones a la crisis son compatibles con la política de la competencia. No se trata, aclara, de un giro ideológico sobre la relación Estado-Sociedad sino de una actitud meramente pragmática y defensiva frente a la bancarrota del sistema financiero, cuyos efectos nadie parece estar dispuesto a experimentar, porque la quiebra del sistema financiero

arrastraría también la de muchos Estados. En su opinión, es claro que el Derecho de la Competencia ha debido adaptarse rápidamente a las exigencias de la crisis, pero no hay un cambio de paradigma, que resucite la intervención del Estado como una alternativa al libre mercado. Simplemente, la gravedad de la situación económica es tan importante que el Estado ha tenido que salir al paso para poder garantizar el mercado mismo en un contexto económico tan adverso. La aplicación efectiva del Derecho de la competencia en muchos ámbitos podría haber contribuido a prevenir algunas de los problemas que la crisis ha puesto de relieve (como el déficit público) o lograr una mayor eficiencia normativa del poder público.

Destaca que todos los analistas de la crisis están de acuerdo en que el mundo globalizado de la economía carece de un gobierno efectivo en el nivel internacional. Siendo esta carencia más acentuada en el caso de la Unión Europea y, dentro de ella, de la Unión monetaria, que viene a ser como un pequeño tubo de ensayo de las contradicciones en que vive sumido el desgobierno de la economía globalizada. Dicha unión monetaria se basa en un mecanismo muy endeble por dos razones; la primera porque todas las garantías se fían a la prohibición de déficit y endeudamientos excesivos, pero las medidas para hacerla posible dependen del juicio político del Consejo. La segunda es la debilidad de carácter estructural, la Unión monetaria acogió a paí-

ses de muy diversa estructura económica.

Los Estados que denomina «eurodébiles» pretenden combatir la crisis con «más Europa» buscando sobre todo la mutualización de la deuda pública. En el marco de un hipotético reforzamiento «federal» de la Unión, es decir, de una pérdida total de soberanía, estos países aspiran a una política monetaria más laxa y a «disfrutar» de mecanismos internos de solidaridad que compensen la menor productividad. Recuerda el profesor Baño que Carl Schmitt afirmó, en momentos particularmente dramáticos de la historia europea, que «Soberano es quien decide sobre el estado de excepción»; esta concepción realista y pesimista del poder del Estado se traduciría hoy en día dentro de la Unión Europea por otra fórmula no menos realista y pesimista «Soberano es quien tiene capacidad de endeudamiento en los mercados». Por su parte en los Estados «eurofuertes», la soberanía de cada Estado miembro actúa también como un obstáculo hacia el reforzamiento de la Unión, porque la única legitimación democrática directa la tienen los gobiernos de los países y no las instituciones de la Unión.

Considera que, a pesar de que en el actual contexto político los países de la Unión no tienen el grado de homogeneidad necesario para avanzar hacia una estructura federal, sí pueden darse pasos decisivos en la convergencia de la política fiscal y presupuestaria. Para ello no sólo hace falta la generosidad y altura de miras de los países

«eurofuertes», también es preciso un cambio en la mentalidad dominante de los países «eurodébiles», porque la Unión monetaria impone necesariamente un ideario económico liberal que exige libre competencia y alta productividad. Para ello es prioritario, en su opinión, incrementar la movilidad de los trabajadores entre los países miembros y reforzar el aprendizaje del inglés como idioma común. En países como España esto supone cambios muy profundos en la educación y en la concepción del Estado de bienestar. Y, por ello, de una u otra forma, supone inevitablemente la cesión de espacios mucho más significativos de regulación hacia las instituciones europeas.

Por otra parte, el origen inmediato de la crisis, «la exuberancia irracional de los mercados», exigiría reglas mundiales o, al menos en el nivel de la Unión Monetaria, mucho más estrictas sobre los productos financieros y la modificación de la política fiscal. La debilidad institucional de la Unión se convierte en su gran desventaja económica, e impide una política económica expansiva.

Por último, se recogen en la publicación que se comenta las crónicas de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional durante el curso 2010-2011, realizadas por letrados del Tribunal que sistematizan los pronunciamientos más relevantes, tanto sobre la constitucionalidad de normas impugnadas, como sobre los distintos derechos fundamentales.

PASCUAL SALA SÁNCHEZ.  
*Presidente del Tribunal Constitucional*

**ANDRÉS FERNÁNDEZ DÍAZ:** *«Ensayos de Filosofía, Ciencia y Sociedad»*, Delta, Publicaciones Universitarias, 2013.

Meditaba Isaac Newton: *«Lo que sabemos es una gota de agua; lo que ignoramos es el océano»*... Esta afirmación se hace patente realidad a la lectura de los «Ensayos de Filosofía, Ciencia y Sociedad» del Profesor Andrés Fernández Díaz; una recopilación que constituye, de algún modo, una segunda versión, matizada y enriquecida de su obra *«Un Mundo Poliédrico»*. A los nueve ensayos que forman las caras del poliedro de la primera edición, el autor ha añadido otros dos, a modo de *«fin d'étape»*, dotando al conjunto de un hilo conductor y de una interdisciplinariedad que aportan al libro una sólida consistencia, coherencia e integridad.

No quedará indiferente el lector intrépido ante este compendio, no le decepcionará, no descansará su atención; muy por el contrario, irá despertando de manera progresiva su curiosidad y su deseo de profundizar en las –a veces oscuras e intrincadas– fosas abisales del conocimiento de un mundo que, no por vivido, resulta mejor conocido; de un mundo que se antoja en ocasiones demasiado distante, como si de un extraño se tratara...

El autor se reescribe. Su incesante voluntad de conocer y crear le hace reinventarse y reubicarse frente a cada nueva tesitura o ante las perspectivas diversas que ofrece el incesante devenir histórico. Busca simplificar los procesos

complejos, precisamente para abordar la complejidad desde la finitud del hombre, del conocimiento, de las justificaciones y de los motivos. Se detiene, toma perspectiva –dando incluso unos pasos atrás para adquirir mayor amplitud de ángulo– para propiciar el siguiente impulso y avanzar en su propio debate, en algunas ocasiones con saltos mortales –siempre suficientemente medidos, pero arriesgados– que le hacen ir superando, una y otra vez, sus marcas. Todo ello, para volver a dar un paso atrás, retomar los conceptos y enlazar el fin del debate anterior con el comienzo del siguiente, en un permanente movimiento de retroalimentación y avance.

El autor profundiza a lo largo de este libro en sus inquietudes, navega en los argumentos dirigiendo en todo momento el timón desde la racionalidad que le es propia. Resulta evidente que se siente cómodo, disfruta desde su intensa emotividad cuando, a punto de llegar al nudo gordiano de las esencias, abandona suavemente el timón para que la nave discurra de forma libre al amor de las corrientes, de nuevo sola, en una pausa para seguir soñando e hilvanando argumentos. Es claro que el autor es consciente de que estas reflexiones, que van directas a los pilares que sostienen y sobre los que basculan esas esencias, no tienen fin, no deben terminar...; porque sería tanto como cerrar el ciclo del ser en continuo crecimiento, en permanente ebullición y creación. ¿Cómo renunciar al ansia que despierta la búsqueda y la transmisión del saber? ¿Cómo

prescindir de la curiosidad incesante de generar preguntas y encontrar respuestas?

El propio Andrés Fernández Díaz desveló las claves desde las que han de entenderse sus «Ensayos de Filosofía, Ciencia y Sociedad», con ocasión de la presentación de su libro en la Facultad de Medicina de la Universidad Complutense de Madrid, el 20 de mayo de 2013. Su intervención se iniciaba con una cita de William Blake («The Marriage of Heaven and Hell»): *«In seed time learn, in harvest teach, in winter enjoy»*. Parafraseándola, Fernández Díaz decía: *«yo he sembrado desde edad temprana, he recogido generosos frutos, y aunque estamos en primavera, me he adentrado ya en mi particular invierno, y por ello toca disfrutar»*; para continuar, *«tras este largo deambular, ya casi en el inicio del ocaso, en perfecta simetría, vuelvo a mis orígenes, a mis comienzos, sin merma alguna de la pasión por las matemáticas y por la música (...), aunque ahora enriquecido con el acervo que supone el conocimiento de otras áreas afines...»*. No cabe confesión más sincera!

A lo largo de sus ensayos, el autor transita por el ser y el estar, por el espacio y el tiempo, por la entropía y la neguentropía; se pregunta sobre el origen del universo y el origen de la vida, sobre el determinismo y el indeterminismo, el caos y la complejidad, sobre la eternidad del alma en la filosofía y en la literatura, y sobre lo que él define como el falso dilema entre ciencia y Dios. Afronta también el retorno de la intelectualidad y la recuperación de la ética en la

economía a través de la teoría de la justicia. Efectivamente, cuestiones de vital transcendencia.

Arturo Romero, Catedrático de Ingeniería Química de la Universidad Complutense de Madrid que prologa el libro, destaca ciertamente cómo tendencial y existencialmente el ser humano se pregunta y argumenta sobre los secretos que esconde la naturaleza acerca de los orígenes del universo, la organización de la vida y nuestra contingencia como especie. De ese modo puede explicar y construir su condición como hombre y edificar su realidad personal y social. El hombre tiende a simplificar realidades extraordinariamente complejas e interrelacionadas, debiendo superar las restricciones iniciales para poder comprender o, al menos, aproximarse a la complejidad.

Las matemáticas, la física, la filosofía, la geometría, la mecánica, la astrofísica y la astronomía, la música, la psicología, la moral, el derecho y la política se dan cita en esta obra. La visión global con la que el Profesor Andrés Fernández Díaz afronta el estudio, el análisis –podría incluso decirse, la disección– de estas realidades y el enfoque interdisciplinar desde el que lo hace permiten «entretrejer» los fragmentos disgregados por las diferentes ciencias y áreas del saber. Ciertamente la fragmentación contribuye a que, en ocasiones, se pierda la perspectiva del bosque entre tantas ramas que proyectan sombras y claro-oscuros. El tradicional enfoque vertical se transforma en horizontal en «Ensayos de

Filosofía, Ciencia y Sociedad», trascendiendo las fronteras de cada uno de los campos científicos desde los que se aborda. De este modo, la complejidad adquiere forma pero, a su vez, abre certidumbres ya que la visión interdisciplinar es omnicomprendiva y supera las barreras de las respuestas que no puede dar –por su propia limitación intrínseca– cada uno de los ámbitos del saber; haciendo así el todo más que la suma de las partes.

La obra de Andrés Fernández Díaz se caracteriza por su dinamismo –como energía activa y propulsora– y su dinamicidad, desde la consciencia de que el mundo se halla sujeto a un constante cambio y transición, y que está en continua mutación y evolución, dando pasos hacia delante y hacia atrás. Los ensayos que integran este libro vuelven la vista hacia el pasado, que permite conocer sucesos ya superados, pero se proyectan al futuro, a fin de orientar cómo construirlo a partir de la experiencia. *Tempus fugit...*

Los ensayos se presentan como un permanente debate del autor consigo mismo, con el lector, con el individuo, con la sociedad, con los poderes, con todos aquellos que contribuyen a la construcción del yo, del nosotros, del mundo. La tensión está presente a lo largo de todo el texto. La tensión para discutir, contrastar y comparar los argumentos con cada uno de los autores que comenta; la tensión consigo mismo para forzar hasta lo posible las preguntas y las respuestas que en él despiertan los

conceptos; la tensión para provocar en los otros una reacción ante una encrucijada de esencias, principios, fundamentos y valores que dan sentido y dirección a la vida personal y al mundo. El autor discurre en permanente dialéctica socrática, en un esfuerzo de reflexión y razonamiento, para indagar y buscar nuevas ideas, conceptos y prismas subyacentes en cada esencia, en cada realidad.

Y esta tensión se articula desde el contraste de parejas de conceptos, a veces, diferentes e, incluso, aparentemente antagónicos pero ciertamente complementarios, observando las relaciones entre ellos, las similitudes y diferencias que el pensamiento humano ha ido buscando en los mismos.

Así, en cuatro de los ensayos se confrontan el ser con el estar, la entropía con la neguentropía, el determinismo con el indeterminismo (el caos y la complejidad), el tiempo y el espacio. En la quinta cara del poliedro, utilizando una vez más el tiempo y el espacio como hilo conductor, el autor reflexiona sobre el origen del universo y el origen de la vida, con el fin de hallar el punto de encuentro entre ellos en el marco de sistemas complejos y dinámicos.

El ensayo «Un Mundo Poliédrico» desarrolla un singular ejercicio en el que se juega con las veinte caras de un icosaedro para ofrecer la visión personal del autor sobre los problemas fundamentales a que se enfrenta la sociedad actual. Conflicto entre civilizaciones, terrorismo, derechos humanos, desigualdad, po-

breza, migraciones, países emergentes, democracia, política, nacionalidades, pensamiento único, gestión pública, corrupción, control, cambio tecnológico, cambio climático, son algunas de estas caras; sin duda, cada una de estas realidades susceptible de una extensa tesis doctoral por sí misma. La crisis económico-financiera, como cabeza visible, esconde una crisis social, una crisis moral, una crisis de confianza, que conmueve los cimientos de todas estas realidades, desde lo más profundo, cambiando la curvatura de la historia en toda su dimensión. Andrés Fernández Díaz efectúa en este ensayo unas interesantes digresiones sobre el importante papel que desempeñan las entidades de control, y en especial los Tribunales de Cuentas, ante este entorno hostil.

En el siguiente ensayo «Hace 407 años»-, los conceptos enfrentados son ciencia y filosofía, filosofía y religión, religión y moral, con la figura de Giordano Bruno como línea de referencia, como punto de inflexión en la evolución de este terceto; sirviéndole incluso como clave de inspiración al propio título del capítulo.

El ensayo «El retorno de la intelectualidad» es una auténtica reivindicación, un acto de rebeldía; quizás sea el capítulo en el que el autor manifieste de forma más abierta su «irritación» ante el estado de cosas. En él, se confrontan situaciones que llevan en sí mismas el germen de la autodestrucción: una sociedad en crisis a pesar de la bonanza, el bienestar y la

fiebre consumista en la que se desenvuelve; una intelectualidad en silencio en el contexto de una sociedad que *navega con una lastimosa mediocridad al timón*; la sensibilidad, la iniciativa creadora, la apertura mental, el espíritu crítico, la conciencia histórica y el afán por la armonía como valores propios de los intelectuales, que se trocan en una intelectualidad ausente, *que ni se manifiesta ni se pronuncia, casi se esconde*, con el pensamiento único como gran *bestia negra*. Andrés Fernández Díaz hace un análisis en este ensayo de las causas y razones que han llevado a esta situación, y trata de buscar remedios y soluciones; a la vez que demanda de aquellos que poseen el conocimiento global, profundo y con vocación interdisciplinar, una actitud comprometida y proactiva, empenándola en los principios y las ideas, porque *el conocimiento y el saber que acumulan no les pertenece y los poseen para darlos a conocer y transmitirlos; proceso que entraña una toma de posición y un compromiso*.

El ensayo «La recuperación de la ética en la economía a través de la teoría de la justicia» se abre con un comienzo realmente desgarrado: *«la retórica del consenso y el escamoteo del debate, el progresivo declive desde la utopía como horizonte o asíntota hasta la abdicación moral como norma de conducta (...) constituyen alguno de los ingredientes que han caracterizado a nuestra sociedad en los últimos tiempos...»*, para reclamar la ética y la justicia como bases fundamentales a las que debe retornar la economía.

Pero la aportación más novedosa del autor en esta «segunda edición» de su obra «Un mundo poliédrico» son, sin duda, los dos ensayos finales, presentados a modo de epílogo, de «*fin d'étape*»: «Alma, caos y literatura» y «Ciencia y Dios. Una invitación a la reflexión». Como el propio Andrés Fernández reconoce en la «Nota previa a la 2ª edición»: *en principio pueden parecer fuera de contexto o extemporáneos si los comparamos con los diez capítulos anteriores que constituían el contenido de la primera edición, y que a pesar de su diversidad mantienen un indudable hilo conductor (...), que no se rompe al añadir ahora los dos nuevos ensayos, que abordan cuestiones de gran trascendencia para cualquier persona sensible que se interroga en el marco de una perturbadora inquietud (...) por la mediocridad que nos envuelve y por la pérdida de valores.* Estos ensayos son depositarios, como valiosos esencieros, del contenido más delicado e íntimo del libro: del alma. Así, una vez examinadas las preguntas vitales y abordados los problemas sociales y económicos más candentes que ha de afrontar la sociedad, el autor se interioriza para profundizar y bucear en la trascendencia, en la dolorosa pero bella danza del renacer del Ave Fénix... Dos citas recogidas en los ensayos resumen, por sí mismas, la profundidad y el acto de introspección que representan: «*ciertamente, el alma es el hombre mismo y el cuerpo no es sino su sombra*» (Marsilio Ficino) y «*un poco de ciencia nos aleja de Dios, y mucha nos acerca*» (Louis Pasteur).

Cabe preguntarse cuál es el propósito del autor en cada ensayo: si mantiene un diálogo con el lector, un monólogo consigo mismo en intimidad, o las dos cosas. Si se trata de un autoexamen viajando a lo más profundo del alma, de un despertar de conciencias, de una reivindicación del pensar y del discurrir del ser y del estar que nos vinculan a la realidad, de un lamento que lleva a un proceso de purificación; de un canto a la trascendencia del ser, al renacer de las propias cenizas huyendo de la mediocridad y del *desarraigo de la realidad*. También a esta cuestión ofrece respuesta el autor, en los capítulos de «Introducción» y «Reflexión final», describiendo la línea argumental que hilvana el texto. Ambos capítulos sirven de prólogo y epílogo, haciéndose recomendable su lectura, tanto antes de comenzar como una vez finalizado el libro, dando así coherencia y certeza *ab initio* al mensaje encriptado que contiene y dotando de sentido al conjunto.

Andrés Fernández Díaz se muestra en esta obra en pura esencia, en plenitud, en cuerpo y alma: integrativo, curioso, erudito, analítico, inconformista y a la vez ingenuo, ávido de saber, deductivo, rotundo, transparente; un humanista en tiempos en los que el estudio especializado y fragmentario del conocimiento propicia pensamientos unifocales que aportan gran profundidad pero no tanta extensión a la realidad compleja en la que nos movemos, y cuya explicación deja demasiados «qué» y «por qué» por lo limitado y unidireccional de cada es-

pecialidad. El autor reflexiona sobre los problemas fundamentales del entorno personal y social, enfocándolos desde la luz que aporta el hombre como ser creado y fuente permanente de creación, con vocación de trascendencia y de inmortalidad.

Los ensayos contenidos en esta obra, diversos en su contenido y entrelazados en su trama, aunque escritos en diferentes momentos y dotados de individualidad propia, mantienen una estructura regular y uniforme. Un estilo cuidado, abundantes menciones en lengua original, un lenguaje cultivado y rico, numerosas citas de autores, variadas referencias literarias, musicales y artísticas, y una profusa bibliografía sirven de envoltorio, de carta de presentación al libro. Ciertamente el autor, además de ser economista de formación, reúne conocimientos de los más variados campos del saber.

Todos los ensayos se abren con la cita de alguno de los grandes maestros del conocimiento, donde Giordano Bruno –una vez más– y Fernando Pessoa se convierten en invitados de excepción. Estas citas, que se anteponen al ensayo, ya avanzan –eso sí, de forma críptica– el mensaje que fundamenta cada capítulo. Es evidente que el autor conoce de antemano los caminos por los que le llevará su razonamiento, pero no así el lector, de modo que cada cita se presenta como un enigma, un arcano que solamente alcanza pleno significado al final del capítulo.

Tras la referida cita, el autor plantea la cuestión objeto de disec-

ción en cada ensayo; planteamiento que se expone de forma directa e impactante, a veces cruda, de modo que el lector se sienta conmovido e interpelado desde el primer momento. Como muestra véase el comienzo del primer ensayo «Ser y estar»: «*Morir es no estar, pero sin dejar de ser*». En él se apela al vértigo vital que estas realidades producen en el hombre, más que por su concepto, por sus consecuencias; el temor a que el vivir no sirva para nada, y sea una mera sensación de vacío... No resulta menos frontal el inicio del ensayo «Astrobiología: entre el orden del universo y el origen de la vida»: «*El universo en que vivimos juega con nosotros de una manera a la vez enigmática e implacable hasta terminar expulsándonos o deshaciéndonos, reduciéndose nuestro libre albedrío, si es que lo hay, a la mínima expresión*».

El autor aporta en cada ensayo todo un argumentario doctrinal, en el que da cita y enfrenta a los principales doctores del saber, afirmando y negando, en ese permanente autodiálogo socrático, desde la aparente contradicción, para así encontrar un nuevo punto de equilibrio que le permita, desarrollando su inconformismo con lo ya conseguido, recomenzar una nueva reflexión. Todo ello con la fuerza que le da su profunda convicción, que recoge en el Capítulo de «Introducción» a los ensayos, de que no se puede «*sucumbir a la desesperanza y la resignación...*». Así lo expresa Andrés Fernández también en sus «Reflexiones finales»: «*Hemos hablado y reflexionado de modo sintético (...) con la única*

*finalidad de ofrecer un campo abonado para pensar en profundidad...».*

Cada ensayo se cierra del mismo modo, la localidad y la fecha que le dan ubicuidad y existencia. Una vez más, reflejada como propia, la gran preocupación de Andrés Fernández Díaz, el lugar y el tiempo, el estar y el ser. Un Ensayo data de 2004, seis se escribieron entre julio y diciembre de 2006, dos en 2007, y su *«fin d'étape»* en 2012 –con la distancia suficiente...–.

Llaman la atención, por lo simbólico, los lugares que dieron luz a los ensayos: Jerez, Madrid, Villafranca del Castillo y París. Consciente o inconscientemente, el autor ha transitado en este libro por todos sus puntos de referencia vital: su tierra de origen, su tierra de adopción, el núcleo más íntimo de su vida personal y familiar, y su permanente fuente de inspiración y modelo. ¿Una casualidad o, nuevamente, el reflejo del autor como en un espejo que le devuelve su propia imagen?

El profesor Fernández Díaz resalta desde el primer ensayo, «Ser y estar», que vida y muerte son conceptos inexorablemente unidos, complementarios y en dinámico devenir. Así señala *«no resulta sin embargo correcto..., identificar la muerte con un instante concreto y preciso del tiempo, pues según la segunda ley de la termodinámica empezamos a morir paulatinamente desde el mismísimo inicio de la vida»*. Este argumento se refleja, asimismo, en el ensayo «Espacio y tiempo», parafraseando a Parsifal, en la ópera homónima de Wagner, que, dirigiéndose a Gurnemanz, clama: *«apenas hemos anda-*

*do y parece que nos hemos alejado mucho»*; para recibir como respuesta: *«ya ves, hijo mío, aquí el tiempo se hace espacio...»*.

Sin duda esta perspectiva, conocida a tiempo, ofrece valiosas y estimulantes oportunidades al proceso vital, al pensamiento, a la conducta personal y social, a las relaciones económicas... Más allá de los imponderables, invita a tomar el volante de la vida y, ante la limitada promesa del viaje existencial como «estar», sugiere conducir con prudencia y valor, con sabiduría y ponderación, con admiración por lo ya descubierto y con curiosidad por los bellos paisajes que la vida tiene aún escondidos. Con frecuencia conducimos demasiado rápido, con ansiedad por ver y conocer, al momento actual, sin saborear con deleite lo que vamos viendo y conociendo, sin aprender de ello, sin edificar suficientemente desde ello. Se hace urgente, y este es el mensaje positivo de Andrés Fernández Díaz, parar y adoptar la senda de la sabiduría y el compromiso que, desde el interior y hacia el interior, permita efectuar las anotaciones correctas en nuestro cuaderno de bitácora, orientando así, desde la propia voluntad, principios y valores, el viaje vital personal y global.

No obstante la enorme extensión conceptual y esencial que encierra, este libro no queda aquí concluido. Cómo podría hacerlo a la vista de la escalofriante cuestión con la que se abre su «Introducción»: *«¿puede considerarse la humanidad relativamente satisfecha en los al-*

*bores del tercer milenio?* El hombre enfrentado con su propio destino, con la responsabilidad, los valores y el compromiso como herramientas básicas para abordar tan ardua tarea! Posiblemente, ésta sea una de las sensaciones que mayor vértigo genere al ser humano.

Afortunadamente, fiel a sus principios, Andrés Fernández Díaz no nos decepciona. Él también valora que esta obra no está aún completa...; *es el momento de pensar, primero, y de reaccionar, después...* La Nota previa a la 2ª edición lo evidencia de forma clara y

contundente... Así, al comentar los dos ensayos incluidos en el «*fin d'étape*», el autor señala: «*con ellos, que en realidad constituyen meros esbozos, dejamos la puerta entreabierta para ulteriores reflexiones, más completas, profundas y determinantes*». No podía ser de otro modo, porque, en efecto *el esfuerzo y la ilusión* son suyos pero *el pensamiento no le pertenece* y debe ser, y es, su compromiso personal transmitirlo.

MARÍA JOSÉ DE LA FUENTE Y  
DE LA CALLE  
1 de julio de 2013

