

# **REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO**

---

**VOL. XVI**

**Septiembre 2014**

**N.º 48**

---

Tribunal de Cuentas  
ISSN: 1.575-1333  
Depósito Legal: M. 8.696-1999  
Edita: Tribunal de Cuentas  
Producción y maquetación: Moonbook, S.L.



# Índice

|  | <u>Págs.</u> |
|--|--------------|
| <i>Presentación</i> , Juan Velarde Fuertes . . . . .   | 5            |
| <b>Artículos</b>   |              |
| • <i>La armonización internacional de la Contabilidad del Sector Público y su repercusión en la Unión Europea</i> , Vicente Montesinos Julve . . . . .   | 11           |
| • <i>Presupuestos Generales del Estado: Nueva gobernanza económica europea y reforma contable</i> , Susana Casado Robledo . . . . .  | 19           |
| • <i>Fiscalización y desarrollo social</i> , Manuel Aznar López . . . . .  | 31           |
| • <i>Sobre la corrupción: otra vuelta de tuerca</i> , Andrés Fernández Díaz . . . . .  | 51           |
| • <i>Sobre la Ética de las finanzas</i> , Juan Velarde Fuertes . . . . .   | 91           |
| • <i>El control de las subvenciones públicas por el Tribunal de Cuentas: examen de algunos puntos problemáticos</i> , María José García Blanco . . . . .   | 105          |
| <b>Legislación y jurisprudencia</b>  |              |
| • <i>Segundo Cuatrimestre del año 2014</i> , Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez . . . . .   | 139          |
| <b>Documentación notas y comunicaciones</b>  |              |
| • <i>Nota necrológica: José Barea Tejeiro: Cuatro aspectos esenciales</i> , Juan Velarde Fuertes . . . . .   | 169          |
| <b>Publicaciones</b>   |              |
| • EUGENIA LÓPEZ-JACOISTE DÍAZ, « <i>El Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y los Derechos Humanos</i> » (José Manuel Suárez Robledano) . . . . .   | 175          |
| • UBALDO NIETO DE ALBA, « <i>Ética, Política, Economía y Control. El caso de los partidos políticos</i> » (Gregorio Cuñado Ausín) . . . . .  | 179          |
| • « <i>Resultados y recomendaciones del Informe de Fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la AEAT en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012</i> » (José Ángel Fernández Fernández) . . . . . | 187          |

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

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

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

# Presentación

---

**Juan Velarde Fuertes**

Director

Convenía no perder las exposiciones orales que en el acto de presentación del número 44 de esta Revista pronunciaron el catedrático de la Universidad de Valencia, Vicente Montesinos Julve, y la Interventora y Auditora del Estado, Susana Casado Robledo, pues sus intervenciones, como se observará en este número, pasan a tener una importancia evidente.

El profesor Montesinos ofrece sus puntos de vista, extraordinariamente valiosos, sobre el panorama general de la armonización internacional de la contabilidad pública, con especial énfasis en el caso de la Unión Europea, poniendo de relieve qué autores responden adecuadamente a nueve preguntas clave en torno a diferentes aspectos del proceso de armonización contable y las consecuencias que del mismo pueden derivarse.

Por su parte Susana Casado, al ofrecer su síntesis titulada «Presupuestos Generales del Estado. Nueva gobernanza económica europea y reforma contable» hace observar que aunque parece que no cabe discusión en que «el carácter limitativo, o no, de los presupuestos de cualquier entidad del sector público estatal queda definido mediante una norma con rango de ley», mas he ahí que, observa con agudeza, «aunque parece que lo anterior constituye una cuestión que no admite discusión, existe cierta confusión cuando los estatutos de alguna entidad, aprobada sin norma con rango de ley, contemplan que sus presupuestos tienen carácter limitativo, y de acuerdo con ello se elaboran distribuyendo los gastos por categorías económicas (capítulos, artículos, conceptos, subconceptos, etc.)». Todo esto quedó perfectamente aclarado en

esta aportación, que puntualiza «lo que se hace a través de la orden anual de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y de las resoluciones del Director General de Presupuestos a que se habilita en las propias órdenes». Repito que en este artículo se desarrolla a la perfección todo esto.

Manuel Aznar López, Consejero del Tribunal de Cuenta, ofrece en «Fiscalización y desarrollo social», la versión revisada y actualizada de un trabajo anterior. Parte de que debe considerarse como desarrollo social la acción centrada en tres objetivos: la erradicación de la pobreza, la creación de empleo productivo y reducción del desempleo, y finalmente, la integración social. Tras un despliegue muy bien documentado, se llega a la conclusión siguiente: «las entidades fiscalizadoras pueden contribuir a la mejora de las condiciones de vida de los ciudadanos por medio de la realización de auditorías respecto de la prestación de servicios básicos, tales como la educación, el tratamiento médico, la prevención y control de las enfermedades, la salud, la pobreza, la seguridad social, el empleo y la vivienda, además de contribuir a mejorar el uso eficaz, eficiente, económico».

El catedrático de Política Económica, Andrés Fernández Díaz, en «Sobre la corrupción: otra vuelta de tuerca» ofrece una aportación de valor considerable, alrededor del fenómeno de la corrupción. En esa pugna obligada para que desaparezca esta lacra intolerable, considera el profesor Fernández Díaz que es preciso actuar en siete direcciones: descentralización de la Administración Pública; una radical separación de los tres poderes; un riguroso funcionamiento del control interno y externo; un control interno de la contratación pública; una agilidad mayor, acompañada de una mejor organización del Poder Judicial; una intensificación del control de las corporaciones locales; una sensible mejoría del nivel cultural, así como la recuperación de los valores morales y cívicos. Además, las instituciones públicas y las organizaciones políticas no deben guardar ningún silencio ante cualquier aparición de situaciones corruptas.

En mi contribución «Sobre la ética de las finanzas» intento aclarar diversas cuestiones en este sentido.

Cierra el bloque de los artículos el de María José García Blanco, «El control de las subvenciones públicas por el Tribunal de Cuentas: examen de algunos puntos problemáticos». María José García Blanco efectúa lo que opino es un análisis exhaustivo de la cues-

ción, que considera, acertadamente, trascendente, porque la actividad subvencional se desarrolla dentro de la Administración, por lo que queda sujeta al control de ejecución presupuestaria en sus distintas variantes (de legalidad, eficiencia, economía, etc.) pero, «a diferencia de lo que ocurre con el “gasto real”, la aplicación a sus fines últimos de los fondos públicos que constituyen el objeto de la subvención, se realiza fuera del ámbito de la Administración», por lo que es necesario ampliar «el ámbito subjetivo del control al que estará sometido no sólo el ente público concedente, sino también el destinatario de los fondos». Considero que este artículo será de continua y obligada consulta.

En la Sección de Legislación y Jurisprudencia, Javier Medina y José Antonio Pajares Jiménez ofrecen una información sobre la legislación y jurisprudencia más relevante producida durante el segundo cuatrimestre del año 2014, y desde luego, las resoluciones dictadas por la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas.

Era precisa una necrología sobre una figura tan importante y ejemplar del mundo de la Hacienda como fue José Barea. Intento yo exponer algo de esto bajo el título «José Barea Tejeiro, cuatro aspectos esenciales».

Finalmente, el Consejero de Cuentas, José Manuel Suárez Robledano, ofrece la recensión del libro de Eugenio López-Lacoste Díaz, «El Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y los Derechos Humanos»; Gregorio Cuñado Ausín, Auditor del Tribunal de Cuentas, también recensiona el libro de Ubaldo Nieto de Alba, «Ética, política, economía y control. El caso de los partidos políticos»; finalmente José Ángel Fernández Fernández hace otro tanto del «Informe de Fiscalización del Tribunal de Cuentas sobre las principales actuaciones realizadas por la Agencia Tributaria en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012».

Creo sin dudar, que este número mucho se consultará, visto su contenido, porque, como señala la profesora Adela Cortina, bastante de esto anda vinculado con la realidad de esta frase: «Nos arreglamos más con nuestra mala conciencia que con nuestra mala reputación». A través de la exposición de esta última, forzosamente se superará, en lo relacionado con la situación financiera del Sector Público, la tolerancia de una mala conciencia. Es mi despedida como director, aunque continuo ligado al Consejo de redacción.



---

# ARTÍCULOS

---



# La armonización internacional de la Contabilidad del Sector Público y su repercusión en la Unión Europea <sup>(\*)</sup>

---

**Vicente Montesinos Julve**

Catedrático de la Universidad de Valencia

Vocal del Consejo Editorial de la REVISTA ESPAÑOLA

DE CONTROL EXTERNO

## INTRODUCCIÓN

Quisiera comenzar estas breves consideraciones en torno a la armonización internacional de la Contabilidad del Sector Público y su repercusión en la Unión Europea con mi sincero reconocimiento a los miembros del Consejo Editorial de la Revista Española de Control Externo (RECE), y en especial a su Director, el profesor Juan Velarde, por la invitación que me formularon para publicar en esta Revista una corta reseña recogiendo las ideas que expuse el día de la presentación en Madrid, el 1 de julio de 2014, en el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, del número monográfico de la Revista dedicado al nuevo marco normativo para las cuentas públicas en la Unión Europea, cuya elaboración coordiné junto con a Susana Casado. Ello constituye para mí un honor y una satisfacción.

---

<sup>(\*)</sup> Intervención del autor en el acto de presentación del número 44 de la Revista.

## ANTECEDENTES

Aun cuando los trabajos e intentos por llevar a buen término el proceso de armonización contable internacional ocuparon buena parte de la segunda mitad del pasado siglo, de entre esos esfuerzos debemos seleccionar aquí los aspectos e hitos que finalmente han tenido una mayor incidencia y han resultado más significativos desde la perspectiva de la armonización contable internacional de la contabilidad gubernamental, como son los siguientes:

Por una parte, la creación en 1973 del Comité Internacional de Normas Contables (International Accounting Standards Committee, IASC), constituye el punto de partida para un efectivo desarrollo de la armonización contable internacional, concretado en la elaboración y publicación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Estas normas, dirigidas al sector empresarial, se extienden, adaptan y desarrollan posteriormente para su aplicación al sector público, y más concretamente al sector público administrativo.

La necesidad de conseguir una adecuada comparabilidad de la información económico-financiera conduce a que los mercados financieros, y en concreto la Organización Internacional de Comisiones de Valores (International Organization of Securities Commissions, IOSCO), se decantasen por las normas internacionales y decidieran apoyar la normativa contable del Comité Internacional, transformado tras su reforma en el Consejo Internacional de Normas Contables (International Accounting Standards Board, IASB).

Finalmente, los propios mercados financieros y los organismos económicos internacionales constatan que existe una perentoria necesidad de asegurar la adecuada comprensión y comparabilidad de los informes de las entidades públicas, apoyando la creación y posteriores normas del Consejo de Normas de Contabilidad para el Sector Público (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB), organismo que se encuentra ubicado orgánicamente en el seno de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

El desarrollo y aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP o IPSAS, de acuerdo con la terminología anglosajona), ha seguido un proceso inicialmente lento y de implantación reducida, pero gradualmente ha venido cobrando una importancia creciente, y actualmente constituye el referente obligado para la presentación de las cuentas públicas de

muchos países y organismos internacionales en diferentes áreas económicas mundiales, cada día más amplias y diversas.

Este proceso de armonización de la contabilidad de las entidades públicas se ha ido por otra parte consolidando como un referente para imponer a los países unas normas adaptadas y ajustadas a esas NICSP, e incluso se ha recurrido en ocasiones a la adopción directa de las mismas, si bien el método que se va imponiendo es más bien el primero, con normas que, respetando el contenido y criterios de las normas internacionales, hayan sido adaptadas a las especiales características los países, organismos y áreas económicas concretas.

Junto a estas normas reguladoras de la elaboración y presentación de los estados financieros públicos basados en el criterio de devengo, han continuado desarrollándose innovaciones en el ámbito presupuestario, que han permitido actualizar y mejorar el presupuesto tradicional, especialmente en lo relativo al presupuesto por objetivos. La comparabilidad directa de los informes presupuestarios, sin embargo, no ha sido objeto de un desarrollo normativo comparable al de las normas de contabilidad aplicables a los estados financieros públicos.

Finamente, los sistemas de Cuentas Nacionales y Estadísticas de las Finanzas Públicas, elaborados por Naciones Unidas y otros organismos internacionales, han visto generalizada su aplicación en todos los ámbitos económicos, y han cobrado una importancia creciente para el gobierno financiero nacional e internacional y el seguimiento y supervisión de la disciplina fiscal de los gobiernos nacionales y regionales, así como las áreas supranacionales con economías integradas o en vías de estarlo. Los Sistemas de Cuentas Nacionales ofrecen un marco normativo único y permiten una comparabilidad internacional de las cifras, no sin ajustar previamente la información que resulte de los sistemas nacionales y regionales de información contable de las entidades públicas.

Así pues, nos encontramos con una trilogía de sistemas de información económico-financiera de las entidades públicas: el destinado a presentar las cuentas microeconómicas de las entidades públicas de acuerdo con el criterio de devengo, el sistema presupuestario, que en muy pocos casos aplica devengo y el sistema macroeconómico de cuentas nacionales, diseñado de acuerdo con criterios de devengo, que sin embargo no en todo coinciden con los establecidos para la elaboración de los estados financieros cada entidad, por

lo que en cualquier caso se hace necesario practicar ajustes para transitar desde la información presentada por uno de los sistemas constitutivos de la trilogía a los correspondientes en los otros dos sistemas de información.

En el área europea, los esfuerzos de adaptación a normas internacionales está siendo muy importante en los últimos años, y las perspectivas nos presentan un panorama de intenso trabajo normativo y armonizador para los próximos años, y ello es sin duda el principal argumento a abordar en este monográfico y su justificación más evidente.

### **LA ARMONIZACIÓN INTERNACIONAL DEL SECTOR PÚBLICO EN EL SIGLO XXI Y SU SEGUIMIENTO EN LA REVISTA ESPAÑOLA DE CONTROL EXTERNO**

Este número monográfico es el tercero que la Revista Española de Control Externo dedica a cuestiones de Contabilidad Pública con especial relevancia para el control externo, en cuya actuación fiscalizadora existe un especial énfasis en la verificación de que las cuentas de las entidades públicas presentan de forma razonable la imagen fiel de su situación económico-financiera y patrimonial, resultados y ejecución de sus presupuestos. Es cierto que el contenido de esas cuentas tiende a recoger y mostrar una realidad cada día más amplia, incorporando información financiera y no financiera, y hacerlo de forma armonizada en los diferentes países del arco internacional, de acuerdo con normas y criterios que progresivamente se aproximan más a la uniformidad. Todo ello en aras de la mejora de la información comunicada a los usuarios y a su comparabilidad internacional.

Los retos planteados por esta dinámica de armonización y reformas continuadas exige un esfuerzo de adaptación por parte de los elaboradores de la información, pero también, y muy especialmente, de los profesionales encargados de la auditoría y el control de estos informes, en nuestro caso de los funcionarios de los órganos públicos de control externo. Como órgano de discusión y difusión de los temas objeto de la actividad de estos órganos, la RECE, aparte de la inclusión de estudios y reseñas sobre el tema en sus números ordinarios, ha dedicado en los últimos años tres números monográficos a la Contabilidad Pública, coincidiendo con tres hitos de especial significación el en proceso de reformas y armonización:

El primero de estos monográfico es el n.º 17, publicado en 2004, y se dedica a la reforma contable y presupuestaria de las Instituciones Europeas, que supuso la plena adaptación del sistema contable de información a las NICSP, traducida en la publicación en 2005 de sus cuentas de acuerdo con dichos estándares.

El segundo número monográfico aparece en 2010 con el n.º 35, y está dedicado a la reforma del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), publicado en dicho año, y que supuso la adaptación de la normativa de contabilidad pública española a las NICSP.

Finalmente, el número monográfico sobre Armonización Contable Internacional, que aparece con el n.º 44, en el que se analiza en profundidad la trilogía de Presupuesto, Contabilidad Nacional y Estados Financieros, y su coexistencia en las cuentas públicas, dentro de la especial coyuntura marcada por la sustitución del SEC95 por el SEC10.

### **ÁREAS DE REFLEXIÓN EN MITAD DE UNA DÉCADA CRUCIAL: NUEVE PREGUNTAS EN BUSCA DE RESPUESTA**

Presentado en líneas generales el panorama general de la armonización internacional de la contabilidad pública, es lógico que comiencen a surgir preguntas clave en torno a diferentes aspectos del proceso y las consecuencias que del mismo puedan derivarse. A dar respuesta a las cuestiones fundamentales que relacionadas con la elaboración y aplicación de las normas, los sujetos que las elaboran y quienes las utilizan, viene dedicado el contenido del número monográfico que comentamos, considerando lo siguiente:

- a) ¿Cómo y por qué se desarrolla el proceso de armonización contable internacional del sector público?
- b) ¿Hacia dónde se dirige el proceso de armonización? ¿Cuáles son las causas que lo justifican y su impacto en los diferentes grupos de agentes económicos y usuarios de la información?
- c) ¿Cuáles son las características de la armonización contable en Europa? ¿Cómo se ha puesto en práctica en las instituciones europeas?
- d) ¿Cómo se valora la armonización de la contabilidad pública desde la perspectiva del control externo en la Unión Europea?

- e) ¿Cuál puede ser el impacto de la armonización contable pública en Europa en el futuro próximo? ¿Cómo se va a producir la adaptación de las IPSAS al marco europeo?
- f) ¿Hacia dónde se dirige la reforma de las normas reguladoras de la Contabilidad Nacional en Europa?
- g) ¿Cuál va a ser el papel y las características de los presupuestos públicos en el nuevo escenario de la información económico-financiera del sector público?
- h) ¿Qué exigencias y qué impacto han tenido y van a tener en el futuro para España el entramado normativo internacional, los mecanismos y plazos para su implantación y sus consecuencias desde el punto de vista del control?
- i) Y finalmente: ¿Cómo se conciliarán los tres sistemas de información económico-financiera del sector público?

Planteadas las preguntas, en unos casos hemos acudido a los protagonistas directos del proceso armonizador, como el presidente del IPSASB, el director general adjunto de Presupuestos de la Comisión Europea y el Secretario General del Tribunal de Cuentas Europeo, acompañados los dos primeros por destacados miembros de sus respectivos equipos. En otros casos, se ha requerido la colaboración de académicos especializados en los temas y cuestiones objeto de análisis y en el caso del presupuesto, a funcionarios directamente implicados en el proceso de elaboración y seguimiento de los presupuestos en la Administración Central española.

El artículo de Andreas Bergman y Leticia Labaronne va dirigido a analizar y aportar algunas respuestas a las dos primeras preguntas planteadas, en tanto que el trabajo de Manfred Kraff, Rosa Aldea y Martin Koehler nos presentan el proceso y situación actual de la reforma del sistema de contabilidad de las instituciones europeas, sobre el que formulábamos en la cuestión c). Eduardo Ruiz nos ofrece una panorámica de la evolución de la normativa contable desde la perspectiva del control externo en la Unión Europea, en cuya reforma el Tribunal de Cuentas Europeo ha tenido un papel especialmente relevante (pregunta d).

La armonización contable en Europa y la elaboración de unas normas de contabilidad pública europeas (EPSAS) se describe y analiza desde la perspectiva académica por Isabel Brusca Aljarde y Mauricio Gómez Villegas, especialistas en contabilidad del sector

público, problemática que en las preguntas anteriores planteábamos como cuestión e).

La vertiente de las cuentas nacionales, que tan significativa viene resultando desde la perspectiva del control del déficit y la deuda del sector público, se analiza desde el mundo académico en el artículo elaborado por Rosa Dasí González y Amparo Gimeno Ruiz, con una referencia especial al nuevo sistema de cuentas nacionales (SEC 2010), ofreciendo una respuesta a la pregunta planteada como cuestión f) en la enumeración anterior.

Del mismo modo, Jaime Sánchez Mayoral, Beatriz Antolín Ruiz de la Cuesta y Laura Rodríguez Sánchez, por una parte; y por otro lado, Carmen Gil-Ruiz Gil-Esparza y M.<sup>a</sup> José Chica Bermúdez, son los especialistas involucrados directamente en la elaboración y seguimiento del presupuesto, que han abordado en sus artículos los aspectos conectados con las preguntas g) y h) anteriormente planteadas.

La respuesta a la pregunta i) se está ofreciendo día a día en la actualidad desde la práctica de las diferentes administraciones y constituye una de las preocupaciones fundamentales de los reguladores internacionales, a la vista de la confusión a la que induce la publicación de informes sobre una misma realidad, pero elaborados de acuerdo con metodologías, terminología, estructura de las cuentas y conceptos que en muchos casos no son coincidentes. Con ello queda abierto un amplio campo de investigación y normalización de la Contabilidad Pública, cuyo análisis sobrepasa el alcance y objetivos del monográfico, pero cuyas incógnitas y retos más significativos estimamos quedan expuestos de forma clara y profunda a lo largo de los artículos y estudios incluidos en el monográfico que ahora comentamos.



# Presupuestos Generales del Estado: Nueva gobernanza económica europea y reforma contable<sup>(\*)</sup>

---

**Susana Casado Robledo**

Interventora y Auditora del Estado

Vocal del Consejo Editorial de la REVISTA ESPAÑOLA  
DE CONTROL EXTERNO

El 1 de junio de 2014 tuvo lugar en el Centro de Estudios Políticos y Constitucionales la presentación del número 44 de la *Revista Española de Control Externo*, número monográfico dedicado a la armonización contable. Este número se diseñó por Vicente Montesinos Julve, que pidió mi colaboración para terminar de conformarlo incluyendo algún artículo que pusiera en relación el ámbito estrictamente contable y el ámbito presupuestario público, lo que dio lugar a incorporar dos artículos cuya introducción se me encargó, permitiéndome explicar su contenido y plantear en relación con el mismo algunas cuestiones. En la reunión que se celebró tras la presentación, el Consejo Editorial de la Revista consideró oportuno publicar mi intervención, que se incluye a continuación exactamente en los mismos términos en que se desarrolló el día 1 de junio de 2014.

Buenos días a todos, antes de empezar quiero agradecer, como es lógico, la invitación que se me ha hecho para colaborar en la presentación del número 44 de la *Revista Española de Control Externo*,

---

<sup>(\*)</sup> Intervención de la autora en el acto de presentación del número 44 de la Revista.

de cuyo Consejo Editorial formo parte desde el año 2001 participando en el diseño de su número 10, correspondiente a enero de 2002, han pasado algo más de 12 años.

A pesar del tiempo transcurrido, resulta curioso leer el primer párrafo de la presentación que del número 10 hacía quien en ese momento se estrenaba como Director del Consejo, Juan Velarde Fuertes, decía: *«Es necesario aceptar que la economía española, y todo lo que de ella se desprende, ha cambiado enormemente desde que se publicó la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. Entonces aún teníamos una economía nacional. Hoy (situándose en el año 2002) ésta es una comunitaria con todo lo que eso supone en relación con la cuestión de la estabilidad presupuestaria»*. Lo que supone formar parte de una economía comunitaria en relación con lo que Juan Velarde llamó *la cuestión de la estabilidad presupuestaria*, es algo que, a nadie se le escapa, hoy somos capaces de valorar por experiencia propia.

Añadía Juan Velarde en el primer párrafo de la presentación del número 10 de la Revista que en ese momento, insisto, situándose a principios del año 2002 calculo yo, *«eran poquísimos los que discrepaban de los puntos esenciales del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997»*.

En este contexto se sitúa el artículo escrito por Beatriz Antolín Ruíz de la Cuesta, Laura Rodríguez Sánchez y Jaime Sánchez Mayor, tres compañeros destinados en la Dirección General de Presupuestos, concretamente en la Subdirección General de Política Presupuestaria, de la que Jaime Sánchez es el Subdirector. Esta Subdirección, dentro de la Dirección General, es la encargada, entre otras muchas cosas, de formular los objetivos de la política presupuestaria y de redactar la normativa e instrucciones que han de orientar la elaboración anual de los Presupuestos Generales del Estado. Para poner un ejemplo práctico, ha sido la encargada de elaborar la recientemente publicada Orden HAP/988/2014, de 12 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2015, que, junto con la aprobación por el Consejo de Ministros en su reunión del viernes pasado del correspondiente límite de gasto, el referido al ejercicio 2015, se puede considerar como el punto de partida para iniciar el proceso presupuestario correspondiente al próximo año.

Introducen los autores su artículo, titulado *Nueva gobernanza económica europea, reglas fiscales y evolución del presupuesto*, haciendo referencia a la necesidad de una coordinación fiscal entre los países que conforman la UE, necesidad que ha estado presente

desde la creación de la Unión Económica y Monetaria a comienzos de los años 90, diseñada sobre la base de combinar una política monetaria única, competencia del Banco Central Europeo, con una pluralidad de políticas fiscales emanadas de los distintos estados miembros, a los que el Tratado de Funcionamiento de la UE exige que mantengan sus niveles de déficit y de deuda pública por debajo de, respectivamente, el 3 por ciento y el 60 por ciento del PIB, exigencias que se desarrollaron a través del Pacto de Estabilidad y Crecimiento de 1997 al que Juan Velarde se refería en la presentación del número 10 de la Revista.

Los autores explican claramente el contenido del Pacto y sus posteriores modificaciones, distinguiendo su vertiente preventiva (al objeto de que los niveles de déficit y de deuda se mantengan por debajo de unos valores de referencia) y su vertiente correctiva (a través del procedimiento que ha de seguirse en el supuesto de que el déficit supere el valor de referencia determinado mediante la apertura del denominado *procedimiento de déficit excesivo*).

Puestas de manifiesto con la actual crisis las debilidades del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, se describen en el artículo las medidas que adoptaron las instituciones europeas a través del denominado *Semestre Europeo*, que abarca el primer semestre natural del año, y que, poniendo el énfasis en la vertiente preventiva del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, está constituido por una serie de hitos, que conforman un calendario común, con la finalidad de que los estados miembros conozcan con suficiente antelación las recomendaciones que puedan realizar las instituciones europeas para poder ser incorporadas en el proceso de toma de decisiones presupuestarias nacionales (proceso que como he dicho anteriormente para España acaba de empezar para el año 2015).

En este contexto, en noviembre de 2011 se aprobó un conjunto normativo formado por cinco reglamentos y una directiva, conocido como *Six Pack*, cuyo contenido se explica detalladamente en el artículo junto con una referencia al Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria firmado en marzo de 2012, en el que los países firmantes se comprometieron, entre otras cosas, a promover la disciplina presupuestaria mediante la incorporación en sus sistemas legislativos con la mayor jerarquía normativa posible de los objetivos a alcanzar, lo que en España provocó la reforma del artículo 135 de la Constitución y la aprobación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Insistiendo en la faceta preventiva del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, en mayo de 2013 se aprobaron dos nuevos reglamentos conocidos como *Two Pack*, que en la práctica supone la prolongación del Semestre Europeo, con objetivos parecidos al mismo, hasta finales del mes de noviembre, planteándose de nuevo un calendario común que se denomina *Otoño Europeo*, en el que se contempla que a más tardar el 15 de octubre ha de hacerse público el proyecto de presupuesto para el ejercicio siguiente, la finalidad de ello y las consecuencias prácticas que una valoración crítica por parte de las instituciones europeas pudieran tener durante la tramitación parlamentaria del proyecto de ley de presupuestos en España es la cuestión que a continuación se aborda en el artículo.

Resulta interesante leer en el mismo cómo ha evolucionado el concepto de estabilidad presupuestaria, lo que Juan Velarde llamó hace doce años *la cuestión de la estabilidad presupuestaria*, que con la nueva normativa se enuncia en términos de *equilibrio o superávit estructural*, destaco «estructural», para cuya determinación resulta necesario distinguir entre gastos e ingresos estructurales o permanentes y gasto e ingresos temporales o ligados al ciclo económico con la finalidad última de garantizar el equilibrio de las cuentas públicas evitando financiar gastos estructurales con ingresos de naturaleza coyuntural, todo lo cual se complementa con la incorporación de una *regla de gasto* que limita la tasa de crecimiento del gasto público al crecimiento potencial medio de la economía nacional, tratando de evitar que en fases expansivas de la economía los gastos crezcan de forma significativa traducándose, una vez agotada esa fase expansiva, en desequilibrios financieros.

Se aborda por último en el artículo el análisis de la función del presupuesto, pero en este punto, permítanme que no siga, como forma de incentivar aún más su lectura, sólo quiero enunciar la cuestión que en el propio título del correspondiente apartado se plantea ¿hacia un presupuesto de devengo?.

En otro orden de cosas, y como enlace con la presentación del siguiente artículo, quiero destacar que en el número 10 de la Revista, al que al comienzo de mi intervención he hecho referencia, se publicaba un artículo del catedrático de Estructura Económica de la Universidad de Alcalá de Henares Antonio Torrero Mañas titulado *Los aspectos financieros del sector público ante los retos de la economía mundial europea*, del que Juan Velarde en su presentación destacaba que Torrero nos advertía de la siguiente manera: «En general, los economistas con mayor influencia de la obra de Keynes –Torrero

es uno de ellos— acentúan la prevención hacia los problemas que puedan derivarse de los excesos de los mercados financieros, en especial de los bursátiles, cuando la temperatura de la fiebre especulativa es demasiado alta.»

Por otra parte, en la presentación de aquel mismo número 10 Juan Velarde hablaba también de la necesidad de una nueva ley presupuestaria que sustituyera a la anterior, mencionando en la gestación de esta última a José Barea Tejeiro, que sería finalmente la ahora vigente, aunque ya con muchos retoques, Ley 47/2003, de 26 de noviembre, a la que la Revista de Control Externo dedicó un número monográfico, el 18, correspondiente a septiembre del año 2004.

Estos detalles ponen de manifiesto que la Revista desde el comienzo de la etapa que yo conozco ha buscado siempre publicar artículos que pudieran interesar por su actualidad, y siempre haciendo un esfuerzo para que los mismos estuvieran muy directamente relacionados con las funciones que ha de desempeñar el Tribunal de Cuentas.

La reforma de la Ley General Presupuestaria fue el contexto en el que se celebró un seminario durante los días 10, el inolvidable 11 y 12 de septiembre de 2001 en Formigal, en el seno de los cursos que en esa localidad organiza la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, un seminario, cuyo material en parte se recogió en el número 10 de la Revista, del que formó parte una nota elaborada por José Pascual García que resumió las aportaciones realizadas en las distintas mesas redondas, una de las cuales se desarrolló bajo el título «*Nuevos retos de la contabilidad pública*».

La primera intervención de la mesa, en la que también yo participé, corrió a cargo de Vicente Montesinos, que situó la en ese momento deseada reforma de la contabilidad pública «*en el marco del proceso globalizador, con la consiguiente necesidad de homogeneizar el lenguaje contable y de alcanzar la comparabilidad de la información financiera*». Venía a decir Vicente Montesinos en ese momento (finales del verano de 2001) que *a diferencia de la contabilidad empresarial, no existía un proceso de armonización contable para las Administraciones Públicas europeas, quedando por otra parte excluido de las normas internacionales, por su variabilidad de unos países a otros, el presupuesto, siendo en este ámbito referentes las IPSAS del IFAC.*

Pues bien, once años más tarde y 34 números de la *Revista Española de Control Externo* de por medio, nos encontramos de nuevo

ambos dos, en esta ocasión para presentar este número monográfico de la Revista, del contenido de cuyos artículos parece desprenderse que algo hemos avanzado.

Y en este contexto se sitúa el artículo titulado ***La reforma contable en los Presupuestos Generales del Estado***, escrito por dos compañeras, ambas en el momento de su redacción destinadas en la Dirección General de Presupuestos, Carmen Gil-Ruíz Gil-Esparza (ahora en un nuevo destino con dependencia funcional de la Intervención General de la Administración del Estado) y María José Chica Bermúdez, con destino, dentro de la Dirección General de Presupuestos, en la Subdirección General de Programación Financiera del Sector Público, encargada del análisis de los objetivos y actuaciones del sector público empresarial y del análisis y seguimiento de su actividad financiera, así como de la elaboración de los presupuestos de explotación y de capital de las sociedades estatales.

Precisamente de eso, de los presupuestos de explotación y de capital de los Presupuestos Generales del Estado, que toman como referencia los estados financieros contables, trata su artículo, aunque con un ámbito subjetivo superior al de las sociedades estatales.

La normalización contable ha constituido uno de los temas que de manera recurrente ha preocupado en la selección de trabajos para publicar en la *Revista Española de Control Externo*. Así, además del número monográfico que hoy se presenta, hay que recordar que el número 35, correspondiente a mayo de 2010, estuvo dedicado de forma exclusiva al en este momento vigente, y en aquellas fechas recién nacido, Plan General de Contabilidad Pública.

La presentación de este número corrió a cargo de Vicente Montesinos, como puede comprobarse una persona enormemente interesada por la normalización contable, que decía que *la aprobación en 2010 de un nuevo Plan General de Contabilidad para el sector público administrativo revestía una especial significación por diversas razones, de entre las que destacó en primer lugar, que situaba a España entre los países de vanguardia en la modernización de su normativa contable pública al adaptar nuestro Plan de Cuentas a los requerimientos de la IFAC, y en segundo término, que suponía la armonización de las normas contables del sector público con las del sector empresarial, que a su vez fueron adaptadas a los requerimientos internacionales en el año 2007.*

En su artículo las autoras en primer lugar describen la delimitación del sector público estatal según el régimen presupuestario que le resulta de aplicación, distinguiendo entre aquellas entidades

que se encuentran sometidas a presupuesto limitativo y aquellas entidades cuyo presupuesto no tiene carácter limitativo. En algún momento para identificar a estas últimas a efectos presupuestarios se utilizó, y de alguna manera se sigue utilizando, la expresión «presupuesto estimativo», pero al corresponderse ésta con un concepto que no cuenta con definición legal, desde la Dirección General de Presupuesto se habla de «presupuesto no limitativo», en contraposición a presupuesto limitativo.

Pues bien, no quiero dejar pasar esta ocasión para aclarar algunas cuestiones que sorprendentemente se han suscitado, quizá como consecuencia de la modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, mediante la incorporación de una nueva disposición, la adicional vigésima, aprobada, entiendo yo, con la finalidad de establecer un régimen jurídico mínimo común para los consorcios, tema que por otra parte fue tratado en un artículo publicado en el número 30 de la *Revista Española de Control Externo*, correspondiente a septiembre de 2008, y del que fui autora, utilizando como vehículo de la explicación los consorcios que en ese momento se estaban creando de forma masiva para canalizar la colaboración entre administraciones públicas de distintos ámbitos territoriales (especialmente el Estado y las comunidades autónomas) para la construcción y posterior explotación de las denominadas Infraestructuras Científicas y Tecnológicas Singulares, conocidas como ICTS.

En la nueva disposición se establece que los estatutos de cada consorcio *determinarán la administración pública a la que el mismo estará adscrito*. Yo creo que las consecuencias de la adscripción formal de un consorcio a una determinada administración no están claras, lo que sí está claro, tal como ha quedado redactado, aunque pienso que de forma poco precisa, el inciso final del punto 4 de la citada disposición, es que *los consorcios deberán formar parte de los presupuestos e incluirse en la cuenta general de la administración pública de adscripción*. Digo de forma poco precisa porque no son los consorcios sino sus presupuestos los que han de formar parte de los de la administración pública de adscripción. Pero bueno se entiende.

Al hilo de ello se ha planteado, aunque desde la perspectiva presupuestaria la cuestión estaba resuelta con la redacción dada a la disposición adicional novena de la Ley General Presupuestaria, cuál ha de ser la forma en que los presupuestos de los consorcios adscritos a la Administración Estatal han de incorporarse en los

Presupuestos Generales del Estado, ya que se da la circunstancia de que en los estatutos de algunos de ellos se declara que su presupuesto tiene carácter limitativo, y en consecuencia al parecer se han estado aprobando por el órgano competente para ello según los propios estatutos con una estructura similar o igual a la que presentan los de las entidades sometidas a un régimen presupuestario limitativo, lo que ha llegado a interpretarse como que se les ha dotado de cualidad limitativa. Esto es un lío, ya lo sé y voy a intentar aclararlo.

No es la estructura del presupuesto la que determina su carácter limitativo o no, si no que es éste último carácter, definido mediante norma con rango de ley en lo que a su aprobación y posterior modificación se refiere, el que marca la forma en que han de construirse los presupuestos.

Así, repasando las distintas categorías de entidades que conforman el sector público estatal podemos ir aclarándonos:

Administración General del Estado, organismos autónomos y Seguridad Social, es en la Ley General Presupuestaria en la que se define la forma en que han de quedar especificados sus créditos y el procedimiento para su modificación, Capítulo IV, titulado *De los créditos y sus modificaciones*, dentro de su Título II, *De los Presupuestos Generales del Estado*.

A los anteriores tipos de entidades hay que añadir a las agencias estatales. La Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, establece en el punto 2 de su artículo 27 que el presupuesto de gastos de las agencias estatales tiene carácter limitativo por su importe global y carácter estimativo para la distribución de los créditos en categorías económicas, con las excepciones que a continuación en el propio artículo se contemplan, en cuyo punto 3, por otra parte, se regula el régimen de variaciones del presupuesto (ya no se habla de modificaciones sino de variaciones, pero viene a ser lo mismo). Es decir, mediante norma con rango de ley se especifica que el presupuesto de las agencias estatales es limitativo, y también se especifica que en su estructura los créditos se distribuyen por categorías económicas.

Para las sociedades mercantiles estatales y las entidades públicas empresariales, el punto 1 del artículo 64 de la Ley General Presupuestaria establece expresamente que elaborarán un presupuesto de explotación y un presupuesto de capital y que ambos se integrarán en los Presupuestos Generales del Estado, estableciéndose que

los presupuestos de explotación y de capital estarán constituidos por una previsión, remarco el término «previsión», de la cuenta de resultados y del estado de flujos de efectivo del correspondiente ejercicio y que como anexo a dichos presupuestos se acompañará una previsión del balance de la entidad. La ley regula a continuación, a través del régimen de modificaciones presupuestarias aplicable, el carácter de dichos presupuestos, que no es precisamente limitativo.

Este régimen se replica en la misma Ley General Presupuestaria para las fundaciones del sector público estatal.

Cuando en el artículo 64, en referencia a las sociedades mercantiles estatales y a las entidades públicas empresariales, se determina que han de formar presupuestos de explotación y de capital, a continuación establece que ese mismo tipo de presupuesto han de elaborar los consorcios que tengan carácter empresarial, sin que con posterioridad los mismos se incluyan en el régimen de modificaciones presupuestarias aplicable a las sociedades y entidades empresariales estatales. Es verdad que la ley nada dice expresamente sobre el régimen presupuestario de los consorcios no empresariales, que podríamos calificar de administrativos, pero de la misma manera la ley tampoco los somete a un régimen presupuestario limitativo.

Queda por último todo el universo de organismos públicos, administrativos o no, que se rigen por su propia normativa. Todos ellos creados mediante norma con rango de ley, y es a ese nivel en el que se define su régimen presupuestario. Pongo dos ejemplos:

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria forma parte del sector público administrativo y la ley que reguló su creación dispuso que su presupuesto tendrá carácter limitativo por su importe global y carácter estimativo para la distribución de los créditos en categorías económicas, con las excepciones que a continuación la propia ley detalla, en la que también se regula su régimen de variaciones. En esta misma situación se encuentran por ejemplo la recientemente creada Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, el Museo Nacional del Prado o el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía. Todos ellos organismos integrados en el inventario que contienen las disposiciones adicionales novena y décima de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado

También forma parte de ese inventario, y además también pertenece al sector público administrativo, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, y sin embargo su ley de creación no exige el

carácter limitativo a sus presupuestos, razón por la que a diferencia de los anteriores presenta y se integran en los Generales del Estado unos presupuestos que responden a la estructura de los presupuestos de explotación y de capital.

En definitiva, y a modo de conclusión, quiero decir que el carácter limitativo o no de los presupuestos de cualquier entidad del sector público estatal queda definido mediante una norma con rango de ley. Una vez determinado el carácter, en el supuesto de que una entidad no se encuentre sometida a presupuesto limitativo, ha de elaborar presupuestos de explotación y de capital y como tales se integrarán en los Presupuestos Generales del Estado, y como tales los aprobarán las Cortes Generales, y como tales posteriormente se ejecutarán, y de acuerdo con ello han de someterse al control interno de la Intervención General de la Administración del Estado y al control externo del Tribunal de Cuentas.

Y he querido aprovechar la ocasión como antes decía, porque aunque parece que lo anterior constituye una cuestión que no admite discusión, existe cierta confusión cuando los estatutos de alguna entidad, aprobados sin norma con rango de ley, contemplan que sus presupuestos tienen carácter limitativo, y de acuerdo con ello se elaboran distribuyendo los gastos por categorías económicas (capítulos, artículos, conceptos, subconceptos, etc.). En el caso de la normativa estatal mientras que de acuerdo con las disposiciones legales aplicables, las Cortes Generales no los aprueben con tal carácter, con independencia de su estructura, esos presupuestos no serán limitativos, y por tanto no se encontrarán sometidos al régimen de modificaciones regulado en la Ley General Presupuestaria, cuyo ámbito de aplicación, por otra parte, está expresamente tasado.

Una vez aclarado lo anterior, por lo menos lo he intentado, me centro en el contenido del artículo, el régimen de presupuestos de explotación y de capital, inicialmente aplicables a sociedades mercantiles, que ha ido extendiendo su aplicación a las entidades públicas empresariales estatales, a las fundaciones estatales y al resto de entidades, organismos, etc., de carácter empresarial o administrativo, cuyo presupuesto no haya sido declarado limitativo mediante una norma con rango de ley.

Como define la Ley General Presupuestaria los presupuestos de explotación y de capital están constituidos por una previsión de la cuenta de resultados y del estado de flujos de efectivo, acompañándose de una previsión del balance y de la documentación comple-

mentaria que determine el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, lo que se hace a través de la orden anual de elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y de las resoluciones del Director General de Presupuestos a que se habilita en las propias órdenes. Dichas resoluciones son dos cada año, en las que se definen los modelos que han de presentar las entidades pertenecientes al sector público empresarial y al sector público fundacional, por una parte, y los que tienen que presentar las entidades pertenecientes al sector público administrativo por otra (en esta última también se incluyen los modelos de los estados que han de presentar los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el artículo 2.2 de la Ley General Presupuestaria). En todos los casos son referentes los planes contables aplicables, ya sea el Plan General de Contabilidad del año 2007, el Plan General Pública del año 2010 o el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos del año 2013, todos ellos debidamente normalizados. Cualquier reforma que afecte a los estados financieros de estos planes, afectará también de forma inmediata a los estados que han de elaborarse para su incorporación como presupuestos de explotación y de capital en los Generales del Estado.

El estudio de la documentación presupuestaria que se recoge en las citadas resoluciones y la forma en que la misma se integra para conformar los Presupuestos Generales del Estado constituye el contenido de este último artículo que me ha correspondido presentar y con el que finalizo esta exposición esperando no haber aburrido demasiado e intentando incentivar su lectura.

Muchas gracias a todos y todas.



# Fiscalización y desarrollo social <sup>(\*)</sup>

---

**Manuel Aznar López**

Consejero del Tribunal de Cuentas de España

## 1. INTRODUCCIÓN

Al poner en relación la fiscalización<sup>1</sup> y el desarrollo social, será menester, como primera providencia, dilucidar lo que ha de entenderse por esta última expresión. A tal efecto, parece conveniente acudir a la Declaración de Copenhague sobre Desarrollo Social y al Programa de Acción de la Cumbre Mundial sobre Desarrollo Social, de 1995, así como a la Resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas sobre nuevas iniciativas en pro del desarrollo social, de 1 de julio de 2000. Según estos documentos, el desarrollo social se centra en tres objetivos: la erradicación de la pobreza, la

---

<sup>(\*)</sup> Versión revisada y actualizada de la ponencia presentada, con el título «*Control fiscal y desarrollo social*», en el III Congreso Internacional de Control Fiscal. «Retos globales del control fiscal y sus aportes al desarrollo social». Medellín, Colombia, 13 y 14 de febrero de 2014.

<sup>1</sup> En el título original de la ponencia, tal y como figuraba en el programa del Congreso en que fue presentada, se empleaba la expresión «control fiscal», no utilizada en España, por lo que quizá no estará de más esclarecer que dicha expresión, usual en Colombia, viene a ser equivalente a «fiscalización». De acuerdo con la legislación colombiana, por «control fiscal» se entiende «una función pública, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes del Estado en todos sus órdenes y niveles». Es ejercido, con carácter posterior y selectivo, por la Contraloría General de la República, así como por las contralorías departamentales y municipales (cf. FORO IBEROAMERICANO DE CONTABILIDAD PÚBLICA-INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: *Glosario iberoamericano de términos contable-presupuestarios*. Madrid Ministerio de Economía y Hacienda, 1996, pág. 43).

creación de empleo productivo y la reducción del desempleo, y la integración social.

No obstante, dado que se trata de objetivos que se corresponden asimismo con aspectos que quedan englobados en el modelo europeo de bienestar –o, si se prefiere, en el Estado de Bienestar, tal y como se entiende en Europa a partir de la II Guerra Mundial–, tomaré como equivalentes el desarrollo social y el bienestar social. En efecto, en la formulación clásica de este modelo de bienestar, la responsabilidad pública de garantizar un nivel y una calidad de vida aceptable para todos los ciudadanos se concreta en tres aspectos: el mantenimiento del pleno empleo –o, cuando menos, de un alto nivel de empleo–; la provisión pública de una serie de servicios de carácter universal en los ámbitos de la educación, la sanidad, la garantía de rentas, la vivienda y los servicios sociales; y un sistema asistencial, que incluya prestaciones sometidas a límite de recursos y que persiga la finalidad de satisfacer necesidades excepcionales y de aliviar las situaciones de pobreza<sup>2</sup>.

Una vez sentado lo anterior, habrá de plantearse cuál es el papel que la fiscalización puede desempeñar respecto del bienestar social y, a tal efecto, puede ser útil recordar que la Declaración de Copenhague sobre el Desarrollo Social, de 1995, incluyó, entre sus compromisos, el referente a conseguir una mayor eficacia en la utilización de los recursos asignados al desarrollo social, haciendo alusión, entre otras medidas, a la implantación de indicadores fiables para evaluar los programas sociales, de modo que los recursos se utilicen en forma eficaz y eficiente. El Programa de Acción aprobado el mismo año puso el acento en la conveniencia de incrementar al máximo la eficiencia de los proyectos y programas. Por su parte, la Resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas, sobre nuevas iniciativas en pro del desarrollo social, se refiere, con relación a dicho compromiso, al fomento de una mayor eficiencia y eficacia en la aplicación de los recursos para el citado desarrollo.

Consecuentemente, la preocupación por incrementar la eficacia y la eficiencia en la utilización de los recursos destinados al desarrollo social está reflejada de modo inequívoco en los documentos

---

<sup>2</sup> Ver en este sentido MISHRA, R.: *El Estado de Bienestar en la sociedad capitalista. Políticas de desmantelamiento y conservación en Europa, América del Norte y Australia* (orig., *The Welfare State in Capitalist Society: policies of retrenchment and maintenance in Europe, North America and Australia*). Madrid, Ministerio de Asuntos Sociales, 1993, págs. 41-42.

emanados de Naciones Unidas. De ahí se desprende la importante aportación que puede realizar al desarrollo social el control realizado conforme a los referidos parámetros de eficacia y de eficiencia, a través de las fiscalizaciones operativas o auditorías de gestión.

Este control se hace particularmente necesario cuando, como sucede en España, el principio de eficiencia está constitucionalizado respecto de la programación y de la ejecución del gasto público<sup>3</sup>, o cuando, como en Colombia, la Constitución contempla la prestación eficiente de los servicios públicos, además de referirse al bienestar y la mejora de la calidad de vida como finalidad social del Estado y de otorgar prioridad al gasto público social sobre cualquier otra asignación<sup>4</sup>. La necesidad de este control puede asimismo derivarse de las leyes sociales que estén inspiradas en el principio de eficiencia, tal y como declara expresamente en Colombia la Ley 100, de 23 de diciembre de 1993, por la que se crea el sistema de Seguridad Social integral.

Por todo ello, parece obligado que la primera de las cuestiones a tratar esté referida precisamente a la fiscalización realizada con los parámetros de eficacia y de eficiencia y a tal efecto he elegido uno de los asuntos cruciales en todo sistema de bienestar, como es la opción entre los criterios de universalidad y de selectividad a la hora de determinar el ámbito subjetivo de las medidas sociales. Realizada esta tarea, me ocuparé, en segundo término, de otro asunto de indudable interés, como es la aportación de las auditorías de calidad al desarrollo social y, dentro de ella, su contribución para disipar lo que podría denominarse «espejismo del gasto social». Trataré, en tercer lugar, acerca de un aspecto que en la actualidad presenta un gran interés, como es el de la transparencia y su relación con la sostenibilidad financiera en el ámbito social. Y finalizaré con sendas referencias a la actuación de Eurosai y del Tribunal de Cuentas de España en el ámbito del desarrollo social.

## 2. EL DILEMA ENTRE UNIVERSALIDAD Y SELECTIVIDAD

La fiscalización realizada conforme a los parámetros de eficacia y de eficiencia alcanza una especial relevancia en determinados escenarios económicos, como son aquellos en los que se produce una crisis económica aparejada a una disminución de los ingresos pú-

---

<sup>3</sup> Artículo 31.2 de la Constitución Española de 1978.

<sup>4</sup> Artículos 365 y 366 de la Constitución Colombiana de 1991.

blicos o, en general, cuando, por esta razón o por otras, como son las tendencias demográficas, se pone en primer plano el problema de la sostenibilidad de los sistemas de bienestar social. La Resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas sobre nuevas iniciativas en pro del desarrollo social se refería a esta situación a la altura del año 2000, poniendo de relieve que en varios países, como consecuencia primordialmente del estancamiento o de la reducción de los ingresos públicos y de la necesidad de reducir el déficit fiscal, se había pasado de la protección social universal financiada con fondos públicos a la prestación de servicios a grupos determinados, vinculándose, en su caso, la asistencia a los ingresos de los beneficiarios<sup>5</sup>. Todo ello, en definitiva, se encuentra en relación con el dilema al que se enfrentan los sistemas de bienestar social a la hora de configurar sus prestaciones, al tener que optar entre el criterio de la universalidad y el de la selectividad, alternativa en cuyo análisis no se tiene en cuenta, en muchas ocasiones, la complejidad del asunto en cuestión.

Para analizar este dilema desde la perspectiva de la eficacia y de la eficiencia ha de partirse de que el modelo de Estado de Bienestar implantado en Europa a partir de la segunda guerra mundial está basado, entre otros elementos, en la prestación de una serie de servicios de alcance subjetivo universal, cuando menos con carácter tendencial, para satisfacer las necesidades de la población fundamentalmente en los ámbitos sanitario y educativo, aunque extendidos asimismo a los campos de la vivienda, de la garantía de rentas y de los servicios sociales. La mayor o menor amplitud subjetiva de estos servicios vendrá dada por la aplicación del criterio de la residencia legal en lugar del de la nacionalidad, llegándose a utilizar, en algunos casos, el de la mera estancia, lo que significa extender el acceso a las prestaciones incluso a los extranjeros en situación irregular.

Ahora bien, la fiscalización sobre el gasto en los servicios configurados conforme al criterio universalista no deberá limitarse a la mera constatación del grado de implantación de la universalidad del ámbito subjetivo bajo el parámetro de la eficacia, sino que deberá contemplar los aspectos subjetivos y objetivos, para valorar si aquella se ha logrado en detrimento de la calidad prestacional y de la intensidad protectora<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Anexo, apartado 36.

<sup>6</sup> Ver, por ejemplo, en este sentido, la opinión de RODRÍGUEZ CABRERO, G.: «El Estado de Bienestar Social en España en la década de los noventa: Las situaciones de necesidad y sus aspectos económicos y sociales», en *El Bienestar Social*

De otra parte, será menester tener en cuenta la interdependencia de los distintos elementos que componen el sistema de bienestar con objeto de llegar a una valoración global de la eficiencia del gasto. Por poner algún ejemplo, las inversiones en el área educativa pueden redundar en un incremento de las tasas de escolarización en edades posteriores a las cubiertas por la educación básica. Este hecho, que considerado aisladamente podría considerarse satisfactorio desde los parámetros de la eficacia y la eficiencia, puede ser, sin embargo, contemplado con cierta relatividad en una situación de amplio desempleo juvenil, puesto que la política de empleo puede incluir entre sus medidas la prolongación del tiempo de escolaridad, restringiendo y posponiendo el acceso de los jóvenes al mercado de trabajo, a fin de no agravar el citado desempleo. De este modo, el anverso de la eficacia y de la eficiencia de los gastos en educación puede ir paradójicamente aparejado al reverso de la ineficacia y de la ineficiencia de los gastos en políticas activas de empleo<sup>7</sup>. En cualquier caso, esta interdependencia acrecienta la complejidad del análisis y, en tal sentido, se ha puesto de relieve la relación entre la inversión en educación y la lucha frente a la pobreza, habiéndose señalado que, por ello, la eficiencia no puede medirse exclusivamente en función de los gastos y de los resultados en el sector educativo<sup>8</sup>.

El criterio universalista, por lo demás, puede tener efectos perversos, siendo susceptible de producir consecuencias antirredistributivas. En tal sentido, es ya clásica en la literatura científica sobre el desarrollo social la descripción del que ha sido llamado el «efecto Mateo»<sup>9</sup>, que no es sino la traslación al campo de política social de lo que Merton relatara acerca de la investigación científica, al poner de relieve la mayor facilidad de los científicos célebres para obtener recursos y, como consecuencia de ello, para colaborar a dicha investi-

---

*en las grandes ciudades*. Madrid, Federación Española de Municipios y Provincias, 1991, pág. 65, sobre las reformas sociales implantadas en España en el período 1983-1988.

<sup>7</sup> Ver sobre ello, AZNAR LÓPEZ, M.: «El pretendido Estado de Bienestar en España: elementos para una evaluación», en FERNÁNDEZ GARCÍA, T. (coord.): *Estado de Bienestar: Perspectivas y límites*. Cuenca, Universidad de Castilla-La Mancha, 1998, págs. 92-93.

<sup>8</sup> Ver «Informe del Grupo de Trabajo 2», en *El papel de las entidades fiscalizadas superiores en la auditoría del sector de la educación. Informe del Seminario Naciones Unidas/Intosai sobre Auditorías Gubernamentales*. Viena 31 de marzo a 4 de abril de 2003 ([www.intosai.org](http://www.intosai.org)).

<sup>9</sup> Así, DELEECK, H.: «L'effect Matthieu», en *Droit Social* n.º 11, 1979, págs. 375-383.

gación en mayor medida y de forma más evidente que los científicos menos conocidos<sup>10</sup>. En efecto, el acceso a los servicios configurados conforme al criterio universalista puede estar condicionado por factores económicos, sociales y culturales. El nivel socioeconómico puede, como consecuencia de ello, determinar, incluso en países que disponen de un servicio de salud de acceso universal, diferencias que influyan a la postre en el estado de salud<sup>11</sup>.

De este modo, existe el riesgo de que el acceso a los servicios universales no responda al principio de equidad, dándose desigualdades por la mayor facilidad que en la práctica tienen para acceder a estos servicios quienes poseen un mayor nivel social y cultural, por lo general asociado a la disposición de mayores ingresos<sup>12</sup>. Esta circunstancia aconseja que, al analizarse la eficacia y la eficiencia de estos servicios, no se soslaye el factor cultural y que la evaluación incluya la adecuación de la gestión a las características culturales de los destinatarios de las prestaciones<sup>13</sup>.

En otro orden de cosas, cuando los servicios universales se prestan de modo gratuito puede inducirse a un consumo innecesario, ocasionando así un despilfarro de los recursos. Esta circunstancia podría, no obstante, atenuarse mediante el establecimiento de un copago acomodado a los niveles de renta, puesto que es preciso esclarecer que la universalidad subjetiva no tiene que ir necesariamente unida a la gratuidad de las prestaciones. Pues bien, la fiscalización puede aportar información sobre las consecuencias de la implantación de mecanismos de copago tanto desde la perspectiva de la eficacia y de la eficiencia, como de la equidad.

---

<sup>10</sup> MERTON, R. K.: «The Mathew Effect in Science», en *Science* vol. 159, 1968, págs. 56-63 (citado por DELEECK, H.: *ob. cit.*, pág. 376, nota 1).

<sup>11</sup> RIVERA, B. y CURRAIS, L.: «La inversión en salud como gasto público productivo: un análisis de su contribución al crecimiento económico», en *Presupuesto y Gasto Público* n.º 39, 2005, págs. 108-109, que citan a MacINTYRE, S., MacIVER, S. y SOOMANS, A.: «Area, class and health: should we be focusing on places or people?», en *Journal of Social Policy* n.º 22, 1993, págs. 213-234, y a WILLIAMS, D. R.: «Socioeconomic differentials in health: a review and redirection», en *Social Psychology Quarterly* n.º 53, 1990, págs. 81-99. También, DIRINDIN, N.: Tutela della salute. Il dibattito sulle politiche sanitarie in Europa», en *Welfare State. Il modello europeo dei diritti sociali*. Modena, Fondazione Collegio San Carlo, 2005, págs. 96-97.

<sup>12</sup> La descripción de esta situación se remonta a varias décadas atrás (ver, por ejemplo, CATRICE-LOREY, A.: Inégalités d'accès aux systèmes de protection sociale et pauvreté culturelle», en *Revue Française des Affaires Sociales* n.º 4, 1976, págs. 127-137).

<sup>13</sup> AZNAR LÓPEZ, M.: «Siete tareas pendientes en política social», en *Sobre problemas y respuestas sociales. Homenaje a Demetrio Casado*. Barcelona, Hacer, 2005, pág. 82.

Sin embargo, la conveniencia de lograr un mayor grado de eficiencia en el uso de los recursos destinados al desarrollo social, concentrándolos en las necesidades prioritarias, podría aconsejar que se otorgue una mayor relevancia al criterio selectivo, que, potenciaría el efecto redistributivo de las medidas sociales. No obstante, la selectividad, con independencia de su posible efecto estigmatizador<sup>14</sup>, requiere un funcionamiento adecuado y transparente del sistema impositivo, siendo inconciliable con una situación en la que la economía sumergida y la evasión fiscal alcancen una magnitud significativa. En estos casos, podría generarse un efecto antirredistributivo si el acceso a las prestaciones sociales quedara sometido a una condición de recursos o, incluso, si en lugar de establecerse un criterio selectivo, se mantuviera el criterio universalista, pero se estableciera una contraprestación progresiva vinculada a los ingresos. En otro orden de cosas, la selectividad acentúa la complejidad de la gestión y puede operar efectos perversos, entre los que no es el menor el fomento del clientelismo<sup>15</sup>, riesgo que puede incluso acentuarse cuando las medidas dirigidas a grupos específicos se gestionan a nivel local<sup>16</sup>.

Además, si la selectividad incluye el establecimiento de un umbral de admisión a las prestaciones fijado en un nivel de renta excesivamente alto se podría producir un «efecto expulsión» de muchos ciudadanos de rentas medias, que ni podrían acceder a los servicios del sistema público, ni podrían adquirirlos en el mercado por carecer de capacidad económica para ello, quedando, consecuentemente, desprotegidos.

El parámetro de la extensión protectora puede, no obstante, ser insuficiente para medir la eficacia y la eficiencia de los sistemas protectores. Así, cuando la financiación de estos se realiza mediante cuotas uniformes, cuyo importe debe poder ser pagado por los perceptores de los salarios más bajos, puede suceder que se acabe por prestar una protección social insuficiente y se aboque a la postre en la generalización de lo que ha dado en llamarse «pobreza

---

<sup>14</sup> Ver, por ejemplo, PILLINGER, J.: *La calidad de los servicios sociales públicos*. Luxemburgo, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 2001, pág. 8.

<sup>15</sup> Más extensamente en AZNAR LÓPEZ, M.: «El pretendido Estado de Bienestar en España: elementos para una evaluación», *cit.*, págs. 105-108.

<sup>16</sup> LAUTIER, B.: «Hacia una universalización de la protección social y protección de los más vulnerables», en *Protección e inclusión social. Experiencias y políticas*. Madrid, Ministerio de Trabajo e Inmigración, 2008, pág. 115 (orig., OIT: *Social protection and inclusion: Experiences and policy issues*, 2006).

institucional»<sup>17</sup>, expresión que se ajusta a la descripción de un sistema de aplicación subjetiva universal, pero de baja intensidad protectora, en el que, como consecuencia de ello, la población protegida está empobrecida. El ejemplo del Reino Unido, cuyo sistema de Seguridad Social se fundamentó, en palabras de Beveridge, en asignaciones uniformes para aportaciones también uniformes que no guardan relación con los salarios<sup>18</sup>, puede ser ilustrativo al respecto<sup>19</sup>, pues la insuficiente cuantía de las pensiones básicas lleva a la necesidad de disponer de un aseguramiento complementario<sup>20</sup>.

No es esta, empero, la única «trampa» que pueden generar los sistemas protectores. Debe tenerse, en cuenta que las decisiones individuales sobre el ahorro familiar se toman, por lo general, con la perspectiva del mantenimiento indefinido de los programas de gasto, de modo que los ciudadanos quedan atrapados por el propio sistema<sup>21</sup>, con las consecuencias que pueden acarrear las modificaciones posteriores que conlleven disminución del gasto reflejado en recortes de la intensidad protectora.

En conclusión, la fiscalización puede realizar importantes aportaciones a través del análisis de las medidas sociales desde las perspectivas de la eficacia y de la eficiencia, así como desde la de la equidad, contribuyendo así a fundamentar las decisiones sobre la configuración del sistema de bienestar. Es cierto, sin embargo, que el control presenta una acentuada complejidad tanto en los servicios estructurados conforme al criterio universalista, como en los que se ajustan al criterio selectivo.

### 3. FISCALIZACIÓN, CALIDAD Y DESARROLLO SOCIAL

Las medidas destinadas al desarrollo social se traducen en una serie de prestaciones sociales para cuyo acceso el ciudadano puede encontrarse, desde una perspectiva jurídica, en posiciones muy di-

---

<sup>17</sup> CASADO, D.: «Nuevos y viejos pobres en la España de los 80», en *La pobreza en la España de los 80*. Madrid, Acebo, 1989, págs. 27-30.

<sup>18</sup> Cf. *Conferencias del Profesor Sir William Beveridge, K. C. B. Inauguración de la cátedra de Seguridad Social dotada por el Instituto Nacional de Previsión (marzo de 1946)*. Madrid, Universidad de Madrid. Facultad de Ciencias Políticas y Económicas, curso 1945-46, pág. 15.

<sup>19</sup> MILANO, S.: *Le revenu minimum garanti dans la C. E. E.* París, Presses Universitaires de France, 1989, pág. 65.

<sup>20</sup> Ver LAUTIER, B.: *ob. cit.*, pág. 121.

<sup>21</sup> ALBI, E.: *Público y privado. Un acuerdo necesario*. Barcelona, Ariel, 2000, pág. 258.

ferentes: desde el reconocimiento de un derecho subjetivo perfecto exigible ante los tribunales de justicia, hasta la posesión de un mero interés, pasando por una gama intermedia, que comprende un derecho condicionado o un interés legítimo. Estas medidas pueden llegar a estar constitucionalizadas bajo la fórmula de los llamados derechos sociales.

Ahora bien, el hecho de que una determinada medida se reconozca en una ley o, llegado el caso, en una norma constitucional, como un derecho social, no quiere decir que, tan solo por ese reconocimiento, el pretendido derecho lo sea realmente, pues puede acaecer que constituya un mero *nomen iuris*, si el reconocimiento no está aparejado a la disposición, por parte de su titular, de los instrumentos para exigirlo de forma efectiva. Se ha dicho lapidariamente –y yo suscribo tal opinión– que los derechos valen lo que valen sus garantías<sup>22</sup>.

En este contexto, ha de tenerse en cuenta que el análisis de las garantías establecidas lleva a constatar la mayor debilidad de la protección jurídica de los derechos sociales, como también de los económicos y culturales, frente a la de los derechos civiles y políticos, mayor debilidad que no solo se ha visto reflejada en los ordenamientos jurídicos nacionales, sino que también lo ha sido tradicionalmente en los mecanismos de control establecidos en los instrumentos internacionales sobre derechos humanos<sup>23</sup>. A esta mayor debilidad coadyuva, por lo demás, la configuración de los derechos sociales, que, por lo general, no están estructurados como libertades públicas, sino como derechos prestacionales, lo que impone limitaciones en la posición jurídica del ciudadano que aspira a su disfrute, ya que para su satisfacción debe proveerse al establecimiento del aparato prestacional correspondiente, sin que el derecho reconocido teóricamente tenga la mayoría de las veces el correlato del deber de la Administración, exigible por el ciudadano, de realizar tal provisión. Por añadidura, existen también diferencias significativas entre las prestaciones monetarias y

---

<sup>22</sup> DRAN, M.: *Le contrôle juridictionnel et la garantie des libertés publiques*. París, 1968, aunque también se atribuye la frase a HART, H. L. A.: *The concept of law*. Oxford, Clarendon Press, 1975, pág. 176, si bien debe señalarse que el primero la refiere a las libertades y el segundo a los derechos.

<sup>23</sup> AZNAR LÓPEZ, M.: «Calidad, derechos sociales y derechos de los usuarios», en *V Congreso Estatal de Intervención Social. Calidad y responsabilidad compartida y retos del bienestar en el cambio de siglo*, tomo I. Madrid, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 1999, pág. 297.

las prestaciones técnicas, al ser la estructura de estas últimas menos adaptable a las técnicas del derecho subjetivo y de la potestad reglada<sup>24</sup>.

Así las cosas, la implantación de sistemas de calidad en los servicios de contenido social puede contribuir positivamente a reforzar la posición del ciudadano y a limitar el margen de discrecionalidad de la Administración. A esta finalidad pueden coadyuvar los distintos elementos de los sistemas de calidad, como son: los patrones o estándares de calidad, que permitirán fijar un determinado nivel de calidad en la prestación del servicio, concretar el contenido cualitativo de la actividad prestacional y vincular a la Administración a su cumplimiento, compensando al usuario en caso de incumplimiento del estándar establecido; los indicadores de calidad, que permitirán la comprobación del cumplimiento de los estándares fijados; los manuales de buena práctica, entendidos como conjunto de estándares de calidad aplicables a la oferta de un determinado servicio<sup>25</sup>; las cartas de servicios públicos de carácter social, a través de las cuales se ponen en conocimiento de los usuarios los servicios ofertados, los compromisos asumidos respecto de su contenido y nivel de calidad, y las compensaciones por el incumplimiento de estos compromisos<sup>26</sup>. Todos estos elementos pueden actuar a modo de compensación de la menor garantía de los derechos sociales que se traducen en la prestación de servicios, reforzando la posición jurídica de los ciudadanos en orden a su acceso y disfrute.

Pues bien, mediante la realización de auditorías operativas sobre la calidad de los servicios públicos de naturaleza social, el control de carácter externo puede realizar aportaciones muy positivas, que indirectamente refuercen la posición jurídica de los ciudadanos en el acceso y disfrute de estos servicios. Entre ellos, es en el de la sanidad donde parece haberse desarrollado en mayor medida la medición de la calidad a través de indicadores de ges-

---

<sup>24</sup> AZNAR LÓPEZ, M.: Los derechos sociales en España y en la Unión Europea: Marco actual y líneas prospectivas», en DÍAZ MARTÍNEZ, J. A. y SALVADOR PEDRAZA, M. J. (coord.): *Nuevas perspectivas de los servicios sociales*. Madrid, UNED, 2000, pág. 16.

<sup>25</sup> MUÑOZ CANO, R., REDONDO HERMOSA, E. y TORRES GÓMEZ DE CÁDIZ AGUILERA, B.: *Manual de Buena Práctica para la atención residencial a la infancia y adolescencia*. Madrid, Federación de Asociaciones para la Prevención del Maltrato Infantil, 1998, pág. 23.

<sup>26</sup> GONZÁLEZ CUETO, T.: *La perspectiva jurídica de las cartas de servicios*. Ponencia presentada a las Jornadas sobre la mejora de la calidad de los servicios públicos. Los Peñascales (Madrid), 1995, pág. 3 (no publicada).

tión, lo que ha redundado en la mayor facilidad para su evaluación externa<sup>27</sup>. Por poner algunos ejemplos referidos a España, además de la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, la desarrollada por los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas ha alcanzado un especial relieve, dado que el Sistema Nacional de Salud se presta en forma descentralizada y su gestión está regionalizada. Consecuentemente, dichos órganos han llevado a cabo fiscalizaciones referidas a aspectos de la calidad de la gestión de la sanidad<sup>28</sup>, pero sin olvidar otras áreas, como el fomento del empleo, en los que la carencia de indicadores específicos para evaluar la gestión hace más dificultosa la auditoría operativa de carácter externo<sup>29</sup>, todo ello con independencia de que se haya puesto el acento en la conveniencia de que los referidos órganos de control externo incrementen su actividad fiscalizadora en otros sectores, como es la de la vivienda<sup>30</sup>.

Las auditorías relacionadas con el desarrollo social pueden contribuir además a disipar lo que podría denominarse el espejismo del gasto social, que llevaría a establecer una correlación entre el incremento del gasto y el mayor desarrollo social. Para ilustrar que no existe esta correlación automática, puede citarse el caso de los gastos de educación en España. El gasto acumulado por alumno desde los 6 a los 15 años aumentó en España en 21.108 dólares entre 2000 y 2012, año en el que se situó en 82.178 dólares<sup>31</sup>. Incluso, la ratio alumnos por profesor es más baja que en el promedio

---

<sup>27</sup> En Colombia, la Ley 100, de 23 de diciembre de 1993, al regular el sistema general de Seguridad Social en salud, se refiere a la calidad del servicio público de salud, así como a su control y evaluación.

<sup>28</sup> Así, MENDOZA, N.: «Fiscalización operativa de indicadores de actividad y calidad en la Empresa Pública de Emergencias Sanitarias (EPES)», en *Auditoría Pública* n.º 33, 2004, págs. 49-55.

<sup>29</sup> Así, OLIVAS ARROYO, M.: «Revisión por el control externo de la calidad en la gestión de los servicios públicos. Una aproximación práctica», en *Auditoría Pública* n.º 34, 2004, págs. 17-23. A fin de reforzar los incentivos a la eficiencia mediante la orientación a resultados, el Programa Nacional de Reformas del Reino de España 2013 previó la elaboración de indicadores de seguimiento a los que ha de quedar condicionada la financiación a las Comunidades Autónomas en materia de políticas activas de empleo.

<sup>30</sup> Así, MILLÁN SANTANA, J. y GÓMEZ VIDAL, S.: «La auditoría como mecanismo de protección del derecho a una vivienda digna», en *Auditoría Pública* n.º 46, 2008, págs. 43-50, donde, entre otros aspectos, se hace referencia a la conveniencia de abordar de forma integral la consideración de la vivienda como bien ambiental, que incluya el control del cumplimiento de los estándares de zonas verdes, espacios libres y equipamientos.

<sup>31</sup> Fuente: INSTITUTO NACIONAL DE EVALUACIÓN EDUCATIVA: *Boletín de Educación Educaínee* n.º 22, 2013, pág. 3.

de la OCDE, ya que mientras que este se situaba en el año 2012 en 12,6, aquel era 12,5 en dicho año, habiendo experimentado una disminución significativa, ya que en 2003 era 13,6<sup>32</sup>. Pues bien, pese al esfuerzo del gasto en educación y a la disminución de la indicada ratio, el rendimiento académico de los estudiantes españoles, conforme a los datos del informe PISA<sup>33</sup>, ha permanecido básicamente estable y por debajo del promedio de la OCDE<sup>34</sup>. Este incremento del gasto tampoco ha resuelto uno de los problemas más importantes del sistema educativo, como es la alta tasa de abandono escolar temprano, aun cuando parece existir una evolución positiva en los últimos años<sup>35</sup>.

No es desde luego este el único espejismo al que puede conducir la valoración del desarrollo social fundamentada solamente en el incremento o disminución de los gastos. En su momento me ocupé del derivado del desempleo, al analizar el incremento de los gastos en protección social en España en el periodo 1980-1993. De este análisis se desprendía que los gastos corrientes en protección social, en porcentaje del PIB, se incrementaron 4,6 puntos en el conjunto de la Unión Europea de doce miembros y 5,8 puntos en España, pero si se excluyen los gastos en protección social por desempleo el incremento fue, respectivamente, de 3,8 y de 3,7 puntos. Por tanto, el aumento de los gastos de protección social en España en el período indicado se debió en gran medida al incremento del desempleo, por lo que tal incremento no puede interpretarse como una evolución positiva del sistema de bienestar, pues lo que pone de relieve es precisamente lo contrario desde el momento en que el objetivo del Estado de Bienestar es lograr un alto de nivel de empleo, siendo las prestaciones de desempleo un mero sucedáneo ante la imposibilidad de proporcionar puestos de trabajo<sup>36</sup>.

---

<sup>32</sup> Fuente: INSTITUTO NACIONAL DE EVALUACIÓN EDUCATIVA: *ob. cit.*, pág. 4.

<sup>33</sup> Programa de Evaluación Internacional de los Alumnos (*Programme for International Student Assessment*), que mide, con carácter trienal, los conocimientos de los alumnos de 15 años de edad en matemáticas, lectura y ciencias.

<sup>34</sup> PISA 2012. *Programa para la Evaluación Internacional de los Alumnos. Informe español*, vol. I: Resultados y contexto. Madrid, Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, 2013 ([www.mecd.gob.es/inee](http://www.mecd.gob.es/inee)), págs. 229 y 235.

<sup>35</sup> La tasa descendió desde el 31,9% en 2008 hasta el 23,5% en 2013, lejos, en cualquier caso, del 11,9% del promedio de la Unión Europea en 2013 (Datos de Eurostat). El objetivo para 2020 está establecido en menos del 10% en el marco de la Estrategia Europa 2020, si bien en el caso específico de España dicho objetivo es del 15%.

<sup>36</sup> Cf. AZNAR LÓPEZ, M.: «El pretendido Estado de Bienestar en España: elementos para una evaluación», *cit.*, págs. 84 y 87.

#### 4. TRANSPARENCIA Y DESARROLLO SOCIAL

Los documentos de Naciones Unidas a los que he venido refiriéndome ponen énfasis en el principio de transparencia como instrumento conducente a la consecución de los objetivos del desarrollo social. Así, la Declaración de Copenhague de 1995 trae a colación el compromiso de asegurar, a lo largo del ciclo presupuestario, la transparencia y la responsabilidad en la aplicación de los recursos públicos, mientras que el Programa de Acción menciona la necesidad de aumentar la utilización efectiva y transparente de dichos recursos. Por su parte, la Resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas del año 2000 se ocupa especialmente de los programas de ajuste estructural destinados a hacer frente a crisis económicas, relacionando la mejora de la eficacia de estos programas y el cumplimiento de los objetivos de desarrollo social con la necesidad de velar por la transparencia y la rendición de cuentas por los gobiernos y las instituciones financieras internacionales.

Por su parte, el Manual de Transparencia Fiscal del Fondo Monetario Internacional aduce razones de transparencia al referirse a la inclusión, en la documentación presupuestaria, de una evaluación de los efectos de las reformas encaminadas a disminuir los déficits fiscales y afianzar la estabilidad macroeconómica o mejorar la eficiencia, ya que estas medidas pueden tener efectos diversos en grupos con ingresos o situaciones sociales diferentes, beneficiando o perjudicando en especial a los grupos de menores ingresos o más vulnerables. Se trata, en suma, de analizar el impacto social de las reformas, con especial énfasis en el segmento indicado.

La transparencia está en relación directa con la fortaleza de las instituciones, lo que redundará en el crecimiento económico y en el desarrollo social, además de facilitar la fiscalización de la actividad pública, promoviendo así su eficacia y su eficiencia<sup>37</sup>.

La transparencia, por lo demás, está relacionada con la naturaleza del gasto. Así, se ha sostenido que los beneficios fiscales son menos transparentes que los gastos en prestaciones monetarias o en servicios, lo que dificulta su control. El beneficio fiscal se computa como disminución de recaudación y no como incremento del gasto y esta disminución resulta más difícil de calcular que el coste de un programa directo equivalente, al poder variar el beneficio en

---

<sup>37</sup> Preámbulo de la Ley española 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

función de la renta del contribuyente, como sucede en el caso de las reducciones de la base imponible<sup>38</sup>.

Por último, el principio de transparencia se encuentra vinculado con el de sostenibilidad financiera, por cuanto se traduce en la exigencia de que la contabilidad y los presupuestos del sector contengan información suficiente y adecuada que permita verificar el cumplimiento del objetivo de la sostenibilidad<sup>39</sup>. Todo ello, como antes se ha señalado, es especialmente relevante en tiempos de crisis y en escenarios de disminución de los ingresos públicos y de contención del gasto, por lo que, en tal coyuntura, la aportación de la fiscalización puede ser particularmente importante para la toma de decisiones y para la mejora de la gestión económico-financiera. Las circunstancias indicadas aconsejaron, por ejemplo, que el Tribunal de Cuentas de España realizara un informe de fiscalización, que fue aprobado por el Pleno de dicho Tribunal el 30 de junio de 2011, sobre el cumplimiento del principio de transparencia establecido en la legislación sobre estabilidad presupuestaria con relación a los Presupuestos Generales del Estado.

## 5. EUROSAI Y EL DESARROLLO SOCIAL

La auditoría de los programas sociales fue uno de los dos temas principales del VII Congreso de Eurosaí, que tuvo lugar en Cracovia del 2 al 5 de junio de 2008. En concreto, los debates desarrollados en el marco de este tema se centraron en dos ámbitos: la educación y la inserción laboral de las personas con discapacidad.

Respecto de la educación, se partía de la constatación de que los recursos destinados a los programas educativos, aun siendo significativos, no dejaban, por lo general, de ser insuficientes, de lo que se desprendía la importancia de su aprovechamiento de manera económica, eficaz y eficiente. De las contestaciones a los cuestionarios remitidos, se desprendía que en el período 2004-2006, se realizaron un total de 109 auditorías en 33 países, siendo la mayoría de ellas auditorías de gestión y auditorías integrales y predominan-

---

<sup>38</sup> Ver, por ejemplo, VILLOTA GIL-ESCOÍN, P. DE: «Aplicación de la Teoría de las Capacidades al análisis del impacto de género en los presupuestos», en *Presupuesto y Gasto Público* n.º 64, 2011, págs. 91-92, que cita el estudio de la OCDE: *Tax expenditures: a review of the issues and country practices. CFA (83) 1. Report by Working Party*, 1983.

<sup>39</sup> AZNAR LÓPEZ, M.: «Transparency, budgetary stability and financial sustainability. A challenge for external control», en *Eurosaí* n.º 18, 2012, pág. 119.

do, en cuanto a su ámbito, las realizadas sobre la gestión y organización de los sistemas educativos y los procedimientos financieros. Las áreas más problemáticas, que precisaban una mayor atención, se referían a la eficacia y a la calidad de la enseñanza, al fracaso escolar y al abandono del sistema educativo, a la integración de los alumnos con necesidades especiales, a las ayudas financieras para estudiantes universitarios, a la administración y gestión financiera de las universidades y a la eficiencia de la formación práctica desde la perspectiva de la situación del mercado laboral, aunque respecto de esta última área llama la atención que no se controlara la cooperación entre las empresas y los centros de formación profesional. De otra parte, se hizo énfasis en la necesidad de utilizar de modo más eficaz los recursos públicos, poniéndose de relieve algunos síntomas del uso ineficaz de dichos recursos, tales como el alto índice de abandono del sistema educativo a consecuencia del fracaso escolar, las altas tasas de desempleo entre determinados graduados, la tendencia a alargar el tiempo estándar de los estudios universitarios y los bajos niveles medios de la educación. Y también se consideraba como factor de riesgo importante la falta de indicadores de realizaciones y de medidas de evaluación de los programas.

En lo que concierne a los programas de inserción laboral de las personas con discapacidad, en el Documento de Debate se constataba el amplio espectro de actividades de control que habían desarrollado las entidades fiscalizadoras superiores de los Estados miembros de Eurosaí, los problemas que tenían que superar, tales como la escasa calidad de los datos o su carácter incompleto, y la complejidad organizativa de algunos programas. Entre estos problemas, se ponía el acento en la falta de fiabilidad de los datos, en la necesidad de realizar comparaciones cruzadas o recopilaciones de datos a fin de obtener una visión global de los programas, y en la ausencia de resultados y de objetivos de referencia cuantificables.

## **6. EL TRIBUNAL DE CUENTAS DE ESPAÑA Y EL DESARROLLO SOCIAL**

El Tribunal de Cuentas de España realiza el control externo de los ingresos y gastos del sector público destinados al desarrollo social a través de diversas vías.

La primera de ellas es de carácter transversal y se materializa en la inclusión de objetivos relacionados con el desarrollo social en cada una de sus actuaciones fiscalizadoras. Más en concreto, el Tribunal de Cuentas decidió en su día incluir entre los objetivos de

sus fiscalizaciones el atinente a la comprobación del cumplimiento de las previsiones recogidas en la legislación sobre igualdad entre mujeres y hombres.

La segunda vía de control se traduce en la fiscalización de los gastos de naturaleza social derivada del cumplimiento de un mandato legal concreto, siendo la principal de ellas el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado que el Tribunal de Cuentas debe realizar con carácter anual.

La tercera vía atañe a las fiscalizaciones que afectan a un conjunto de entidades públicas, entre las que destaca la referente a la contratación, que incluye lógicamente los contratos que estén relacionados con el desarrollo social.

La cuarta vía se refiere a las fiscalizaciones sectoriales sobre el desarrollo social. En ella quedan comprendidas las principales actuaciones en este ámbito, pudiendo citarse a título de ejemplo, entre las realizadas en los últimos años, las siguientes:

- Respecto de la cooperación, el informe de fiscalización del Fondo para la concesión de microcréditos para proyectos de desarrollo social básico en el exterior, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 26 de noviembre de 2009, en el que se recomendó la mejora del seguimiento de las operaciones de crédito y la implantación de un sistema de evaluación del logro de los objetivos.
- En el ámbito de la inmigración, el Informe sobre los fondos públicos para la integración de los inmigrantes, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 22 de diciembre de 2011, cuyo objeto consistió en la verificación, desde la perspectiva del cumplimiento de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía, de los procedimientos de solicitud, concesión, pago y justificación de los fondos públicos para la atención e integración de los colectivos de inmigrantes, solicitantes de asilo, refugiados, apátridas, personas acogidas al régimen de protección temporal y otros estatutos de protección subsidiaria. Entre las recomendaciones formuladas puede resaltarse la atinente a la implantación de un sistema de control de calidad de los programas, a través del control y evaluación de objetivos, de modo que aquellas líneas de subvenciones que no alcancen un nivel razonable de consecución de objetivos o en las que no resulte adecuado el nivel de recursos invertidos o, en otras palabras, un grado suficiente de eficacia y eficiencia, puedan ser modificadas,

sustituidas por otras o, incluso, eliminadas. Es de destacar asimismo la recomendación referente a la elaboración de estudios sobre los costes estándar de las actuaciones a subvencionar, de forma que pueda realizarse un juicio crítico sobre la idoneidad de los presupuestos presentados por las entidades solicitantes.

– En el campo de la emigración, el informe sobre las ayudas y subvenciones en favor de emigrantes españoles no residentes en España o retornados, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en la misma fecha que la anteriormente mencionada. Entre las recomendaciones formuladas, puede citarse la concierne a la adopción de medidas para mejorar el tratamiento presupuestario de estas ayudas, enfatizándose la necesidad de definir en forma clara y precisa los objetivos a conseguir y las actuaciones a realizar para alcanzarlos, así como unos indicadores que permitan el seguimiento del grado de ejecución. Se recomendaba asimismo que se implantase un sistema de información integrado, que incluyera variables normalizadas y codificadas en todas las fases del procedimiento, para facilitar la gestión de las ayudas y su control posterior, así como para permitir el análisis de su eficacia y eficiencia.

– En el ámbito de la protección social, el informe de fiscalización de la financiación de las prestaciones contributivas y no contributivas gestionadas por el Servicio Público de Empleo Estatal, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 26 de enero de 2012, entre cuyas recomendaciones figura la referente a la modificación del régimen de financiación de la acción protectora por desempleo, tendiendo a su homogeneización con el régimen financiero del Sistema de Seguridad Social mediante la separación de las fuentes de financiación en consideración a los diferentes niveles de protección. Se recomendaba asimismo la constitución de un fondo de reserva para atenuar los ciclos económicos bajos y garantizar el equilibrio financiero a largo plazo.

– En este mismo sector de la protección social, el informe de fiscalización sobre la gestión y control de la incapacidad temporal por las entidades del Sistema de la Seguridad Social, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 27 de marzo de 2014, de cuyas recomendaciones pueden mencionarse las relativas a la creación de una base de datos de partes médicos consolidada y conjunta; la flexibilización de los requisitos para que las Mutuas Colaboradoras con la Seguridad Social puedan prestar asistencia sanitaria a los trabajadores en situación de incapacidad

temporal por contingencias comunes; la modificación de los mecanismos de control en relación con las deducciones por pago delegado; el incremento del control de los procesos de incapacidad temporal por contingencias profesionales a cargo de las Mutuas antes citadas; la modificación de la regulación de los excedentes de la gestión derivados de la colaboración voluntaria de las empresas, de forma que sean ingresados en una cuenta corriente a disposición de la Tesorería General de la Seguridad Social en cada ejercicio; y la supresión de la modalidad de colaboración voluntaria en la gestión de las prestaciones por incapacidad temporal, consistente en la asunción directa por las empresas del pago, a su cargo, de las prestaciones por dicha incapacidad derivada de enfermedad común y accidente no laboral.

– En el área de la sanidad, el informe de fiscalización de las subvenciones concedidas por el Instituto de Salud Carlos III en el ámbito de la acción estratégica en salud (AES) del Plan Nacional de I+D+I, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 20 de diciembre de 2014, cuyo objetivo consistía en analizar los procedimientos de concesión y gestión de dichas subvenciones desde la perspectiva de los principios de legalidad, eficacia, eficiencia y economía. Entre las recomendaciones formuladas como consecuencia de este informe, pueden citarse las relativas a la elaboración de un manual que regule el procedimiento de gestión; el desarrollo de las aplicaciones informáticas utilizadas en la gestión de estas subvenciones, con el fin de evitar su infrautilización; y la realización de un estudio que permita determinar la razonabilidad de los porcentajes de los costes indirectos.

Las modalidades de fiscalización sobre el desarrollo social no se limitan, sin embargo, a las cuatro citadas, sino que deben añadirse algunas otras. Así, como quinta vía puede mencionarse la participación del Tribunal de Cuentas de España en las actuaciones fiscalizadoras que realiza en España el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea, en especial respecto de las ayudas del Fondo Social Europeo. Ello se deriva de lo dispuesto en el Tratado de la Unión Europea, donde se prevé que el control desarrollado por el Tribunal de Cuentas de la Unión ha de efectuarse en colaboración con las instituciones nacionales de control. A tal efecto, aquel notifica con periodicidad mensual a dichas instituciones –en este caso, al Tribunal de Cuentas de España– las misiones que tiene previsto llevar a cabo en el siguiente cuatrimestre en ejecución del plan anual de fiscalizaciones y comunica previamente cada misión que va a realizar, corres-

pondiendo a la entidad fiscalizadora nacional decidir si participa o no en la fiscalización anunciada. El Tribunal de Cuentas de España actúa, además, como órgano de enlace entre el Tribunal de Cuentas Europeo y las entidades que son objeto de fiscalización y presta el apoyo técnico que le pueda ser solicitado, todo ello sin perjuicio de la posible realización de fiscalizaciones conjuntas o coordinadas<sup>40</sup>.

La sexta vía es la realización de auditorías de organizaciones internacionales del ámbito social. Así, el Tribunal de Cuentas de España ha llevado a cabo la auditoría externa de la Organización Panamericana de la Salud.

## 7. EPÍLOGO

A título conclusivo, puede señalarse que si la importancia de la fiscalización orientada hacia la rentabilidad, la utilidad, la economía, la eficiencia y la eficacia de las operaciones de las instituciones públicas fue puesta de relieve, en el marco de INTOSAI, tanto en la Declaración de Lima, como en la Declaración de Méjico, esta importancia se acrecienta, si cabe, cuando la actividad de control se proyecta sobre el desarrollo social. En este sentido, la Declaración de Beijing, sobre la promoción de la buena gobernanza por las entidades fiscalizadoras superiores, adoptada el 25 de octubre de 2013 por el XXI Congreso Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, se refiere a la disposición de estas entidades para contribuir al cumplimiento de las responsabilidades enunciadas en la Declaración del Milenio de Naciones Unidas referentes al desarrollo y a la eliminación de la pobreza.

Como también se señala en los Acuerdos de Beijing sobre el tema I del XXI INCOSAI<sup>41</sup>, las entidades fiscalizadoras pueden contribuir a la mejora de las condiciones de vida de los ciudadanos por medio de la realización de auditorías respecto de la prestación de servicios básicos, tales como la educación, el tratamiento médico, la prevención y control de las enfermedades, la salud, la

---

<sup>40</sup> Para una referencia más extensa sobre el control externo de los fondos comunitarios y la cooperación entre el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea y las entidades fiscalizadoras de los Estados miembros, ver FUENTE Y DE LA CALLE, M. J. DE LA: «La fiscalización de los fondos comunitarios gestionados en España: concurrencia de controles», en BIGLINO CAMPOS, P. y DURÁN ALBA, J. F. (dir.): *Pluralismo territorial y articulación del control externo de las cuentas públicas*. Valladolid, Lex Nova, 2008, págs. 213-236.

<sup>41</sup> El tema I hacía referencia a la fiscalización pública y la gobernanza nacional.

pobreza, la seguridad social, el empleo y la vivienda, además de contribuir a mejorar el uso eficaz, eficiente, económico y equitativo de los recursos públicos, así como a incrementar la transparencia y la rendición de cuentas en el sector público<sup>42</sup>.

Conforme se expresa en los Acuerdos de dicho Congreso sobre el tema II<sup>43</sup>, esta sostenibilidad es necesaria para impulsar el desarrollo social y económico, objetivo al que pueden asimismo contribuir las referidas entidades mediante la realización de auditorías de la solidez, la eficacia y la sostenibilidad de las políticas financieras.

Ahora bien, la calidad social tiene un componente subjetivo, para cuya evaluación es insuficiente la aplicación de indicadores<sup>44</sup>. Es cierto que en el marco de la «economía de la felicidad» se ha estudiado la posible correlación entre el bienestar subjetivo y los niveles de renta, educación y otras variables<sup>45</sup>, pero no lo es menos que la felicidad incluye elementos intangibles, de difícil aprehensión por su sutileza. Aun así, la felicidad está entroncada con la actividad pública, como ya pusiera de manifiesto el eudemonismo en la antigua Grecia: «El Estado más perfecto es...aquel en que cada ciudadano, sea el que sea, puede, merced a las leyes, practicar lo mejor posible la virtud y asegurar mejor su felicidad», Aristóteles *dixit*<sup>46</sup>. Las entidades fiscalizadoras pueden así, mediante el control de la gestión pública, contribuir a su mejora y, por tanto, indirectamente, al bienestar de los ciudadanos y, en definitiva, a su felicidad.

---

<sup>42</sup> En la Resolución de la Asamblea General de Naciones Unidas de 22 de diciembre de 2011, sobre promoción de la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la eficiencia de la administración pública mediante el fortalecimiento de las entidades fiscalizadoras superiores, se contemplan estos aspectos.

<sup>43</sup> El tema II se refería al papel de las entidades fiscalizadoras superiores en salvaguardar la sostenibilidad de las políticas financieras a largo plazo.

<sup>44</sup> Sobre la calidad social y el modelo social europeo, ver PÉREZ MENAYO, V.: *La calidad social, un nuevo paradigma en la Unión Europea*. Madrid, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 2005, págs. 40-47.

<sup>45</sup> Ver, por ejemplo, SALINAS JIMÉNEZ, M. M. y SALINAS JIMÉNEZ, J.: «Educación y bienestar subjetivo: Una aproximación desde la Economía de la Felicidad», en *Presupuesto y Gasto Público* n.º 53, 2008, págs. 107-118, donde se realiza una revisión de diversos estudios sobre la materia en cuestión.

<sup>46</sup> ARISTÓTELES: *La política*, 11.<sup>a</sup> ed. Madrid, Espasa Calpe, 1969, pág. 118.

# Sobre la corrupción: otra vuelta de tuerca

---

**Andrés Fernández Díaz**

Catedrático de Política Económica

Consejero Emérito del Tribunal de Cuentas

## ABSTRACT

*Our aim in this work has been to further the understanding of the importance and worry of corruption, that constitutes an endemic and corrosive problem of these times. Of course, History shows that corruption is an old moral or spiritual deterioration, but in this millennium things can and must change. In the fight against such an illness we consider necessary to have to do with seven outstanding questions: The decentralization of the Public Administration, the effective separation of the three powers, the rigorous functioning of the internal and external control, an especial test of the public contracting, a more agility and better organization of the judicial power, an intensification of the control of local entities, and a sensible improvement of the cultural level, as well as the recuperation of the civic and moral values. We dispose of a legal framework established until so far with a set of important Decree Law about the Reform of the Criminal Code, Money Laundering, or Transparency, Access to Public Information and Good Government, among other legal dispositions. But there is a condition sine qua non to get our objective, and that one consists in the fact that political parties, trade unions, and public managers don't forget in a culpable silence and by mutual consent their accounts with justice.*

**Keywords:** *Corruption, Decentralization, Public Administration, Powers, Legislative, Executive, Judicial, Control, Contracting, Local Entities, Values, Justice.*

## INTRODUCCIÓN

Dos son los tópicos que habitualmente se manejan cuando se habla de la corrupción: que no es forzosamente perniciosa para la economía, por una parte, y que se trata de un fenómeno que siempre ha existido cualquiera que sea la época que se contemple, por otra. Lo primero, como ya argumentábamos en un trabajo temprano sobre la materia<sup>1</sup>, es rotundamente falso y rechazable. Lo segundo, con ser cierto, aconseja un paseo, aunque breve, por la historia.<sup>2</sup> De la fusión de ambos se deduce algo preocupante y que hay que tener muy en cuenta en el análisis que vamos a realizar. Se trata de que, como veremos, los corruptos más célebres en el devenir del tiempo se justificaban sistemáticamente apelando a la fórmula de que ello era necesario, y en el mejor de los casos inevitable, para garantizar el poder que, en una interpretación hobessiana, protegía al pueblo. Esta manera de pensar condujo a lo largo de los siglos a considerar la corrupción, en sus distintos niveles, efectivamente un *mal menor* que en cada momento y circunstancias históricas había que asumir si se quería alcanzar los objetivos planteados por la sociedad o por sus más o menos legítimos representantes. Seguidamente, en esa breve reseña que hemos anunciado, tendremos ocasión de conocer o recordar algunos de los casos más significativos en los que esta máxima se cumple de manera inexorable. Pero la síntesis será forzosamente corta e insuficiente para calibrar la magnitud del problema, y en aras de la brevedad pasaremos por alto numerosos ejemplos verdaderamente ilustrativos. Resígnese, pues, el lector a las pinceladas que daremos sobre la evolución del tema que nos ocupa, pues en este trabajo hemos de abordar otros puntos y aspectos esenciales para comprender y valorar el alcance y lo que supuso y supone en la actualidad el fenómeno de la corrupción, y lo vamos a llevar a cabo, recordando al gran Henry James, dando *otra vuelta de tuerca*.

Ello resulta acuciante porque tenemos la percepción de que la sociedad desconcertada de principios del siglo actual muestra una actitud *consentidora* respecto a los graves y generalizados escándalos de corrupción, haciendo buenas las palabras que hace muchos años nos dijo un hombre excepcional, un hombre de nuestro tiempo y, además, muy cercano: *en el mundo ya no existen victorias éti-*

---

<sup>1</sup> FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés; FERNÁNDEZ CORNEJO, José Andrés (1999,): pp. 21-22.

<sup>2</sup> Ver el artículo pionero de VELARDE FUERTES, Juan (1999): pp. 39-52.

*cas, la moral es el postre.* Y lo peor residía, y en su meritoria cotidianeidad el autor de esta frase quizás lo ignorara, en el hecho de que los protagonistas de estos escándalos, y esto no es trivial, pasaban directamente, y siguen haciéndolo, del segundo plato al café.

Cuando demos por terminada la síntesis de la evolución de la proclividad hacia una conducta corrupta convertida en algo cotidiano y casi normal, entraremos en el análisis de la argumentación de los que defienden este tipo de delito que carcome la esencia de una sociedad abierta, justa y bien organizada, pasando a continuación a exponer las razones que, debidamente fundadas, rechazan sin paliativos esa interesada y nada objetiva forma de pensar, a lo que añadiremos, finalmente, los efectos económicos que de todo ello se derivan. Pero lo más importante será el planteamiento contundente y sin ambages de cuanto hay que hacer para erradicar de una vez por todas, sin complejos y atenuantes, esta lacra de nuestros días, que si en algunos tiempos de ignorancia, explotación y totalitarismo, pudo asumirse y campar por sus respetos sin ningún tipo de trabas, hoy resulta inconcebible en un mundo que ha logrado en una gran medida conquistar la libertad, alcanzar la democracia y ejercer la justicia. Así tiene que ser, y sobran los pretextos, como Séneca advertía a Nerón a propósito de la boda del emperador con Poppea.

Tenemos que poner de relieve, y con ello concluimos esta breve introducción, que estas reflexiones tienen carácter general, y valen para cualquier país y circunstancia, ya que no se refieren principal ni exclusivamente a la experiencia española, aunque estemos pensando fundamentalmente en ella, en especial en los últimos y decisivos apartados del trabajo. Y esto es así, y no debe extrañar, porque la corrupción, como sucede con el caos, tiene el *don* de la ubicuidad.

## UN POCO DE HISTORIA

*La corruzione ci appare ovvia come appare ovvia agli individui di ogni Paese, razza e religione, per il semplice fatto che la sua prassi è universalmente diffusa.*<sup>3</sup>

En el siglo IV a. C. *Kautilya*, también conocido como Chanakya, y ministro de rey Chandragupta Maury, escribe un libro titulado

---

<sup>3</sup> BRIOSCHI, Carlo Alberto (2010): pp. 18-19.

*Arthasastra*, que podría traducirse como «Instrucción sobre la prosperidad material», en el que trata sobre el vasto y eterno fenómeno de la corrupción. En la *Atena* de los siglos V y IV a. C, la corrupción tenía lugar en el ámbito del poder judicial, en tanto que en la *Roma* de esos mismos tiempos, tal como nos dice *Montesquieu*, la corrupción parte las máximas instancias, como Cesar, junto a Crasso y Pompeio, que eran partidarios de introducir la costumbre de *corromper al pueblo* como una manera de encubrir y respaldar la gran corrupción de políticos y empresarios, pudiendo citar como un ejemplo significativo a *Marco Licinio Crasso*, uno de los hombres más ricos del mundo en su momento.

En el período del *Medioevo* y la *Reforma*, *Bonifacio VIII* fue uno de los Papas que con mayor fuerza y convicción intentó imponer el poder temporal de la Iglesia, considerando prácticamente de familia los negocios del Vaticano, mereciendo por todo ello que *Dante* lo ubicara en el octavo círculo del Infierno, destinado a castigar a los pecadores fraudulentos y practicantes de la corrupción. Esto sucedía entre 1303 y 1307, y muchos años después, en 1509, *Erasmo de Rotterdam* en su obra *Elogio della follia*, escribía una apología sobre la verdadera fe cristiana al mismo tiempo que una sátira de la inmoralidad de la Iglesia de la época y de la corrupción reinante en la misma. Debemos recordar que unos años antes (1492-1503), *Alejandro VI* (Rodrigo Borgia), que practicó el nepotismo y toda clase de intrigas y conspiraciones, hizo que la corte papal alcanzara la cima de este estado de descomposición. Y siguiendo nuestro aleatorio deambular por la historia de lo que sin duda puede considerarse el estigma de todos los pueblos y civilizaciones a lo largo del tiempo, nos hallamos con *Il Principe*, la obra cumbre de *Nicolò Machiavelli*, publicada en 1513, en el que con gran profundidad se debate sobre la relación existente entre acciones públicas y moralidad privada, entre vicios y virtudes, entre corrupción y honradez.

En la última fase de este período, o lo que es lo mismo, al final del Renacimiento, resplandece *William Shakespeare*, el más afamado de todos los escritores, pero esta vez no como una figura ilustrativa de la práctica de la corrupción, sino como el tratadista que dedicó no pocas de sus célebres obras a exponer, analizar con fina inteligencia y denunciar con su hermosa literatura el pernicioso y endémico fenómeno de la corrupción. Y así hace en obras como *Julius Caesar* (1599), *As You Like It* (1599-1600), *Hamlet (1601)*, *un verdadero y maravilloso tratado sobre la materia*, *Measure for Measure* (1604), or *The King Lear* (1605-1606).

No muy distante en el tiempo, en la Europa absolutista nos encontramos en Francia con las figuras bien conocidas de **Fouquet**, procesado por corrupción, del Cardenal **Richechieu**, Primer Ministro con Luis XIII en 1624, y de **Mazzarino**, también Primer Ministro, esta vez con Luis XIV, el Rey Sol. Ambos, Richelieu y Mazzarino, además de detentar el poder de manera desmesurada y absoluta, amasaron una gran fortuna mediante todo tipo de negocios y procedimientos. Fueron grandes figuras de la historia, sin duda, pero al mismo tiempo se movían con soltura en la atmósfera más execrable de la corrupción.

Por aquellos tiempos, en la vecina Inglaterra, durante el reinado de la Reina Anne, última de los Estuardos que, tras la muerte de Mary II y William III abarcaría el período 1702-1714, destaca de forma muy especial **Robert Walpole**, Ministro de la Guerra, que por **méritos propios** sería expulsado del Parlamento en el año 1712. A pesar de ello, para asombro de tirtios y troyanos, nos lo volvemos a encontrar nada menos que de First Lord of the Treasury and Chancellor of the Exchequer, altísimo cargo para el que es nombrado en 1721 por Jorge I, de la casa de Hannover, que reinó desde 1714 hasta 1727. El historiador británico Julian Hoppit, Professor of British History at University College London, nos habla con gran detalle del control ejercido por Walpole durante el reinado de Jorge I, sus habilidades y maniobras, mencionando en el texto expresiones como **prodigious Bribery o vile Corruptions**.<sup>4</sup> Durante un período de tiempo Walpole contaba con la estrecha colaboración de **William Cadogan**, un antiguo general en la guerra de Sucesión española, al que Jorge I nombró barón en 1716 y conde en 1718, y que también fue un miembro influyente del Consejo de Regencia de Jueces Lores, que presidía asuntos de Estado importantes. Cadogan, que intervino en la supresión de las revueltas jacobitas, ilustra el tipo de usurpación de los derechos de la gente corriente por parte de los **whigs**, que no contento con ello lograron que en mayo de 1723 el Parlamento aprobara la denominada **Ley Negra**, que creaba la extraordinaria cifra de cincuenta nuevos delitos que eran castigados con la horca, violando así los derechos de la Revolución gloriosa y los cambios de las instituciones políticas que se produjeron tras ésta. Por supuesto, en todo ello participó Robert

---

<sup>4</sup> HOPPIT, Julian (2002): «A Land of Liberty?. England 1689-1727», Oxford University Press, pp. 397-413.

Walpole, entonces primer ministro y, como Cadogan, miembro influyente del Consejo de Regencia de Jueces Lores.<sup>5</sup>

Hemos llegado ya al Siglo de las Luces, a la Ilustración, en la que se cuenta con un amplio y rico acervo intelectual que procede de las obras de ilustres filósofos y pensadores, entre los que podemos citar a Berkeley, Hume, Condillac, Helvetius, Montesquieu, Voltaire, Rousseau, Hutcheson, Mandeville, Wolf, Kant y los tres representantes del Iluminismo italiano, Beccaria, Galiani y Filangieri. A ello hay que añadir la pléyade de científicos que brillan en este Siécle des Lumières: Diderot, D'Alembert, Bernoulli, Euler, Lagrange, Lamarck, Laplace, Lavoisier, Maupertuis, y el propio Leibniz en su última etapa, entre otros.<sup>6</sup>

Al mismo tiempo, en la segunda mitad de este siglo tan esperanzador, cuando *Adam Smith* publicaba su obra *An Inquire Into the Wealth of the Nations* (1776), que suponía el certificado de nacimiento de la Ciencia Económica, tiene lugar en Inglaterra y en los principales países europeos el comienzo de la Primera Revolución Industrial.<sup>7</sup> Esta revolución económica, a juicio de Brioschi *...porta per definizione all'arricchimento di un numero limitato di persone mentre si assiste a un salto di qualità della corruttela della classe dirigente per il semplice fatto che le occasione di lucro furono maggiori e svariati divennero anche costumi e strategie per farle fruttare*.<sup>8</sup> A pesar de las palabras del gran experto Brioschi, creemos que relacionar la Revolución industrial, al menos en su primera fase, con la corrupción no resulta ni proporcionado ni destacable en el escandaloso y poco edificante universo que estamos contemplando en esta sucinta incursión histórica, lo cual no quiere decir que no se diesen en esa época episodios ilustrativos de la corrupción. Otra cosa muy distinta es el panorama que nos presenta el gran escritor victoriano *Charles Dickens* en su obra *Hard Times for These Times* publicada en 1854, ya iniciada la Segunda Revolución Industrial, una novela comprometida en la que el autor deploraba la triste condición de la Inglaterra gobernada por el utilitarismo, a la vez que intentaba conciliar dos mundos, el de la sociedad establecida y el de los descontentos y oprimidos, y aunque no habla directamen-

<sup>5</sup> ACEMOGLU, Daron y ROBINSON; James A. (2012): «Por qué fracasan los países», Ediciones Deusto, Barcelona, pp. 355-362.

<sup>6</sup> FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2013a): pp. 279-280.

<sup>7</sup> Una clara y original referencia a la Revolución industrial puede verse en el libro, ya citado, de ACEMOGLU y ROBINSON, pp. 236-253.

<sup>8</sup> BRIOSCHI, Carlo Alberto (2010): p. 99.

te sobre la corrupción, inevitablemente a ella se está refiriendo implícitamente en no pocos pasajes.

La caída del imperio napoleónico en 1815 marca el inicio de otra etapa que abarcaría todo el siglo XIX y en el que la corrupción, no pocas veces ligada o atribuida indebidamente al avance de la Ciencia Económica, se manifiesta sin solución de continuidad y con ropajes muy diversos. Así, no extraña leer que la poderosa familia de los *Rothschild* le permitió al *duque de Wellington* pagar la batalla de Waterloo, y a *Cavour* financiar la guerra contra Austria. Tras la revolución de 1848 que acabó con el reinado de *Luis Felipe I* de Francia no faltaron numerosos escritos y publicaciones que denunciaban la sociedad corrupta existente antes de la revolución, proponiendo el socialismo con su tendencia humanitaria como remedio a los males del individualismo. Esta forma de pensar encuentra su contrapartida o pronta respuesta en la filosofía utilitarista de *Jeremy Bentham* y de *John Stuart Mill* que de forma paradigmática establecen las bases y diseñan la búsqueda del bienestar. El utilitarismo, aunque *Dickens* se refiriese a él de forma crítica y negativa constituye, sin duda, uno de los movimientos éticos y políticos más importantes del siglo XIX, definiéndose de manera habitual como la escuela que acepta como fundamento de la moral el principio de utilidad o de la máxima satisfacción posible, o como decía *Bentham*, la mayor satisfacción para el mayor número de personas, contando todos ellos por igual.<sup>9</sup> De todas formas, por muchas críticas que tanto la Moral como la Filosofía Política quieran hacer a estos maestros del liberalismo escocés y padres de la Economía Política, en ningún caso puede asociarse el contenido y las pretensiones de sus obras a una defensa de la corrupción, explícita o implícitamente, ni tan siquiera a un velado consentimiento de la misma. Se limitaron, y ya tenían tarea por delante, al desarrollo de unos principios básicos en la construcción de la Ciencia Económica, que habrían de perdurar y desempeñar un papel definitivo en la evolución de esta naciente rama del conocimiento.

De cuanto venimos exponiendo, y aún no hemos acabado nuestro paseo histórico, puede sacarse una primera conclusión, y es que sin cambios de las instituciones y del poder políticos como los que se produjeron en Inglaterra después de 1688, había muy pocas probabilidades de que los países absolutistas se beneficiasen de las innovaciones y las nuevas tecnologías propiciadas por la revolución

---

<sup>9</sup> FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2004): pp. 277-285.

industrial. Como señalan *Acemoglu y Robinson*, el mapa político de Europa a principios del siglo XIX era muy distinto de lo que hoy conocemos y vivimos. El Sacro Imperio romano era un enorme conglomerado de más de cuatrocientos Estados, la mayoría de los cuales finalmente se unirían en Alemania, que ocupaba la mayor parte de la Europa Central. ***La Casa de Habsburgo todavía era una gran fuerza política que dominaba Austria y Hungría, las actuales repúblicas Checa y Eslovaquia, al norte, y Eslovenia, Croacia y grandes partes de Italia y Serbia, al sur, incluyendo por el este gran parte de lo que hoy son Rumanía y Polonia.***<sup>10</sup>

Los Habsburgo, a diferencia de los Estuardo, lograron mantener un control absolutista fuerte, no reconociendo ningún límite a su poder, oponiéndose a cualquier tipo de cambio y consistiendo su filosofía en el mantenimiento ilimitado de la autoridad del soberano y el rechazo de todas las demandas por parte del pueblo a una participación en dicha autoridad, o lo que es lo mismo, prefiriendo a esas alturas del siglo XIX el orden y la servidumbre feudales. Quizás todo este desprecio por parte de emperatrices y emperadores a la modernización que traía y comportaba la revolución industrial no se parezca o tenga nada que ver con lo que hoy entendemos por corrupción, pero privar de libertad de expresión y del derecho a reclamar un mínimo de bienestar a los habitantes de los países y pueblos que caían en la órbita de los Habsburgo suponía, en nuestra opinión, la existencia de una ***corrupción moral***, más profunda y demoleadora que, por ejemplo, el desenfreno y la enorme riqueza fraudulenta de los Borgia, como ya tuvimos ocasión de poner de relieve.

Antes de concluir nuestro recorrido por el siglo XIX, y como prueba de la cantidad de casos que podrían considerarse, y que de hecho mencionan algunos especialistas en la materia, traemos a colación dos muy especiales referidos a sendos personajes históricos, el primero de ellos, a pesar del contexto, merecedor de toda nuestra admiración y el respeto debido. Se trata de que en el año 1865 ***Abraham Lincoln***, un hombre de Estado ejemplar, necesitaba dos votos para sacar adelante la reforma de la Constitución, y se dirigió a sus colaboradores diciéndoles: ***Soy el Presidente de los Estados Unidos, y estoy investido de gran poder, por lo que espero de vosotros que los consigáis sea como sea. La reforma se aprobó, y se abolió la esclavitud.***<sup>11</sup> El segundo de los casos, a gran distancia y no compa-

<sup>10</sup> ACEMOGLU, Daron y ROBINSON, James A. (2012): pp. 265-266.

<sup>11</sup> BRIOSCHI, Carlo Alberto (2010): p. 119.

rable ni personal ni moralmente, es el de **Otto Bismarck**, que puso en práctica la **Realpolitik** (1870), una forma de gobernar con pocos escrúpulos respecto a los fines y a los medios para conseguirlos.

Y ahora, en una nueva pirueta en el tiempo, llegamos al siglo XX, un siglo de grandes contrastes que conoce la brillantez de los primeros treinta años, pero también los hechos más denigrantes e inconcebibles en la historia de la humanidad. En efecto, si a los hechos nos atenemos, la humanidad ha dejado tras de sí hace pocos años un siglo XX pleno de grandes acontecimientos y de enormes contradicciones, de importantísimas conquistas y de horrores irrepetibles y degradantes, de avances sin precedentes en el bienestar material y, a la vez, de una pérdida progresiva de los niveles de cultura, de entendimiento y de sensibilidad social. El deambular secular tiene una cara esplendorosa y una cruz envuelta en obscuridades y tinieblas. La cara esplendorosa la encontramos especialmente a lo largo de las tres primeras décadas, como ya decíamos, en el campo de la pintura, de la literatura y de la música, pero de una manera importantísima en el campo de la ciencia, con el espectacular avance de la Física, pudiendo destacar la teoría especial de *Einstein* en 1905 y la general en 1915, el desarrollo de la mecánica cuántica por parte de *Broglie*, *Heisenberg*, *Schrödinger* y *Born*, o el establecimiento del principio de exclusión de *Pauli*, entre otros célebres descubrimientos. Y todo ello a pesar de la Primera Guerra Mundial (1914-1919), mal resuelta, origen del odio de los vencidos, y recordada sempiternamente en las celebraciones de los Campos elíseos de París cada 11 de noviembre.

Pero la cruz de este siglo no tiene parangón, y si de corrupción estamos hablando, habría que calificarla o definirla empleando magnitudes siderales. Nos estamos refiriendo implícitamente a la Segunda Guerra Mundial y la consiguiente modificación del mapa europeo, poniendo en primera línea el totalitarismo diseñado tanto por **Hitler** como por **Stalin**, dos enfermos de la locura más extrema, y responsables de decenas de millones de muertos, no sólo en el período de la guerra (1939-1945), sino ya en tiempos de paz, más concretamente en la Unión Soviética de Stalin, responsable directo del asesinato de 40 millones de ciudadanos de los países encerrados en su particular imperio que era la URSS. Aunque las cifras proceden de estimaciones en la mayoría de los casos, el número de personas (civiles) asesinadas durante el régimen nazi de Hitler se eleva a 22 millones, a los que hay que añadir las bajas de soldados en combate, que tan sólo por la parte alemana se elevaban a 16 millones. ¿Todo o parte de este horror tuvo algo que ver con la corrupción? La res-

puesta, obviamente depende de la naturaleza y tipología que asignemos al término corrupción considerando las circunstancias históricas tan especiales a las que nos estamos refiriendo. Pero si, como ya decíamos en la introducción, la corrupción es ubicua, no cabe excluir que la misma hubiese estado presente en el origen y en la base de este trágico capítulo de la historia. Pero yendo aún más lejos, cabría considerar, por qué no, que la guerra en sí constituye un tipo de corrupción elevado a la máxima potencia.

En la segunda mitad del siglo pasado, es decir, del siglo XX, la evolución de la corrupción vuelve a parecerse a lo que siempre fue, presentándose en sus diversas modalidades. Poniendo la atención en los países de nuestro entorno, no puede faltar un breve comentario al muy particular caso italiano. En él se da la peculiaridad de que la práctica corruptiva no se da de manera individual, sino de forma corporativa, tomando como base *le famiglie*, que se imbrican en cuestiones políticas, económicas, judiciales, empresariales, profesionales o sindicales, aunque sin seguir el modelo italo-americano de antaño. A ello hay que añadir, ya situados en la criminalidad en el sentido más literal, el papel y el poder de las mafias que, como es bien sabido se reparten por el territorio con distintos nombres: la *Cosa Nostra*, en Sicilia, la *Camorra*, en la Campania, la *Ndrangueta*, en Calabria, I *Briganti*, en Sardeña, y más recientemente, la *Sacra Corona Unita* en la Puglia, en especial en la importante provincia de Bari.

Así podríamos continuar, recorriendo países y continentes, pero toca ya terminar este atípico apartado, no muy habitual en los artículos y libros sobre la corrupción, y dedicar unas últimas líneas a la situación actual, es decir a lo que llevamos andado de este siglo XXI, y referida exclusivamente al marco que más nos concierne, con algunas alusiones al caso de España.

Si de manera muy concreta nos situamos en la Unión Europea, los casos son múltiples y variados, con diferencias a veces notables entre los países integrantes de la Unión. La disciplina que mantienen los órganos de gobierno de la UE a través de sus Instituciones de control y el establecimiento de numerosas Directivas que han de ser posteriormente transpuestas en cada país, constituye un arma poderosa en pro de la eficiencia y equidad y en la lucha contra la corrupción. Pero la actuación individual y personalizada que caracteriza al corrupto en la mayoría de los casos, al contrario del caso peculiar de Italia, como acabamos de señalar, hace verdaderamente difícil llevar a cabo con éxito la tarea de garantizar la claridad y limpieza en la gestión pública en todos sus apartados y manifestaciones.

Hay que tener en cuenta, sin embargo, que el corrupto, aunque actúe pensando en su único y propio beneficio, ha de relacionarse en la búsqueda de los apoyos logísticos que le permitan alcanzar sus objetivos, cediendo, si es preciso, parte del botín, implicando de esa forma a organizaciones, grupos de presión, etc, como podría ser el caso de los partidos políticos, contribuyendo a su financiación –fuera de la ley, obviamente–, ampliándose de esa manera el alcance de la corrupción con las consecuencias correspondientes.

Terminamos, con el objetivo de acercarnos lo más posible a nuestros días en esta excursión histórica, haciendo una referencia al Informe de *Transparencia Internacional* correspondiente al año 2013, destacando algunos datos sobre países de la Unión Europea incluyendo, por supuesto, el de nuestro país. En términos generales la situación es similar a la del año anterior, con algunos cambios que nos conciernen, pues según el Informe España queda relegada a la mitad inferior del ranking europeo, por debajo de Chipre y Portugal, y cada vez más lejos de los países del norte y del centro del continente. La clasificación la abre Dinamarca, con un 9,1 sobre 10, mientras que Grecia, aunque mejora ligeramente, repite como la nación más corrupta de la Unión, ocupando el puesto número 80 en el conjunto mundial.<sup>12</sup> Alemania, el Reino Unido y Francia obtienen, respectivamente, un 7,8 un 7,6 y un 7,1, en tanto que España, y esto es en verdad alarmante y significativo, ha descendido del 6,5 en el año 2012, a un 5,9 en el 2013 debido, sin duda, a los numerosos escándalos que han acaparado la atención de los medios y ciudadanos en esta última etapa, y que en la mayoría de los casos, aún no han sido ni judicial ni políticamente resueltos.

## ARGUMENTOS TEÓRICOS A FAVOR DE LA CORRUPCIÓN

Como se verá más adelante, es claro que tanto desde un punto de vista teórico como empírico la corrupción tiene un efecto netamente negativo sobre la eficiencia y el crecimiento económicos; no obstante, existen una serie de enfoques teóricos, casi todos ellos basados en situaciones de «*second-best*», que concluyen lo contrario, y que se pueden clasificar en tres grupos.

---

<sup>12</sup> Deseamos aclarar que en los Informes que se publican actualmente, el Índice de Percepción de la Corrupción (CPI) se mueve entre 0 (la máxima corrupción) y 100 (la transparencia máxima). Pero con anterioridad se utilizaba la escala de 0 a 10 (de la máxima corrupción a la transparencia y limpieza total). Quizás movido inconscientemente por nuestro sesgo académico continuamos con este tipo de calificación que resulta igualmente claro e inequívoco.

En primer lugar, se esgrime el argumento –por lo demás bien conocido–, de que en el contexto de una regulación económica altamente distorsionadora (profusa, opaca, arbitraria, etc., como la que ha venido caracterizando a muchas economías en desarrollo e incluso desarrolladas), la corrupción administrativa puede permitir vencer o sortear muchas de esas rigideces impuestas por la propia política económica; dicho de otra forma, *puede permitir engrasar la «rueda administrativa»* (véanse las argumentaciones iniciales de *Leff*)<sup>13</sup>. Nótese que el argumento es típicamente de segundo óptimo, pues, en lugar de plantearse una menor presencia y la racionalización de la propia regulación económica (en la que sería la solución de primer óptimo), lo que se hace es considerar dicha regulación como inamovible y plantearse la corrupción administrativa como una segunda distorsión con efectos compensadores sobre la primera.

En segundo lugar existe la hipótesis de que, en la medida en que la corrupción administrativa permita que las empresas compitan o pujen mediante la oferta de sobornos al correspondiente funcionario para hacerse con un determinado contrato público, ello puede conducir, bajo determinadas condiciones, a un resultado eficiente. En efecto, si se supone que las empresas cumplen todas las otras condiciones previstas en el correspondiente contrato público, y que el funcionario corrupto solo se guía a la hora de conceder el contrato por la cuantía del soborno, entonces, puesto que el funcionario adjudica el contrato al mejor postor, o lo que es lo mismo, a la empresa que se puede permitir pagar un mayor soborno, estará de esa forma asignando el contrato a la empresa más eficiente (con menores costes). Estas son las conclusiones a las que llegan *Beck y Maher*<sup>14</sup> así como *Lien*<sup>15</sup>, los cuales demuestran, o pretenden demostrar, que el mecanismo de sobornos puede dar el mismo resultado que los procedimientos de subasta (legal) realizadas bajo condiciones de información imperfecta.

En tercer lugar se tiene la argumentación basada en la teoría de colas de *Lui*<sup>16</sup>, el cual sostiene que el pago de un soborno con objeto de acelerar la tramitación de licencias, permisos, etc, puede conducir a una mejora en la eficiencia de la actividad económica. La razón es que el tiempo tiene un valor diferente para diferentes individuos (dependiendo de sus niveles de renta, del coste de oportunidad de

<sup>13</sup> LEFF, Nathaniel (1964): pp. 8-14.

<sup>14</sup> BECK, Paul J. y MAHER, Michael W. (1986): pp. 1-5.

<sup>15</sup> LIEN, Da-Hsiang Donaldn (1986): pp. 337-341.

<sup>16</sup> LUI, Francis T. (1985): pp. 760-781.

su tiempo, etc.), de modo que aquellos para los cuales su tiempo sea muy valioso ofrecerán sobornos a los funcionarios públicos con el objeto de acelerar su trámite y de «adelantarse en la cola».

## RÉPLICAS A LOS ARGUMENTOS TEÓRICOS ANTERIORES

Respecto del primer argumento señalado en el sub-epígrafe anterior, hay que destacar que la excesiva regulación, y particularmente la opacidad de ésta, no constituye un factor exógeno respecto del sistema en su conjunto (en donde se incluyen las prácticas de corrupción), ni es inamovible desde el punto de vista de la política económica. De hecho, la generación de un entorno económico y regulatorio altamente distorsionado, poco transparente y caracterizado por un alto grado de prácticas corruptas, es el resultado de un mismo proceso de evolución institucional en el que interactúan ambos fenómenos. Como, además, dicho entorno no es inamovible, ello remite, de nuevo y con mayor énfasis, a la idea de que desde el punto de vista de la política económica es la solución de primer óptimo, esto es, la aplicación de una línea de política económica que aligere, dé más transparencia y racionalice la regulación, que penalice en mayor medida la corrupción, etc., la que permitirá conseguir una verdadera mejora de la eficiencia en la asignación de recursos.

En cuanto al segundo tipo de argumento, hay que señalar que las condiciones para que el mecanismo de sobornos equivalga al procedimiento de subasta legal no se dan en la realidad: por un lado, la empresa que se haga con la licitación pública puede ser, no la más eficiente en términos de costes, sino la más eficiente en términos del ejercicio de actividades de *rent-seeking*; por otro, como señalan *Boycko, Shleifer y Vishny*<sup>17</sup>, los acuerdos que se establecen entre corruptores y corruptos (los contratos de corrupción) difícilmente disponen de los mecanismos necesarios para garantizar su cumplimiento (no se puede exigir su cumplimiento ante los tribunales de justicia, etc).

Finalmente, en cuanto al argumento basado en la teoría de colas de *Lui*, la réplica ya se encuentra en un trabajo muy anterior de *Myrdal*<sup>18</sup>, en el que éste sostiene que los funcionarios corruptos, en lugar de acelerar los trámites administrativos, lo que realmente

<sup>17</sup> BOYCKO, Maxim, SHLEIFER, Andrei y VISHNY, Robert (1997): pp. 26-31.

<sup>18</sup> MYRDAL, Gunnar (1968): vol. II, pp. 937-959.

pueden acabar haciendo es retrasarlos deliberadamente con objeto de atraer más sobornos, lo que a todas luces supone un chantaje al administrado, iniciándose así un proceso de retroalimentación que viene a empeorar las cosas.

## **CAUSAS Y EFECTOS ECONÓMICOS DE LA CORRUPCIÓN**

Plantearse cuáles son las causas directas e indirectas de la corrupción constituye un punto clave en todo tipo de análisis que se haga sobre la materia, pues difícilmente podrá erradicarse o combatirse si desconocemos las causas que la provocan o la hacen posible. Entre ellas, y sin ánimo de ser exhaustivos, destacamos las siguientes: existencia de impuestos elevados, alto nivel de gasto público, nuevas regulaciones, otras decisiones discrecionales, financiación de los partidos políticos, crecimiento de los intercambios internacionales, cambios económicos, especialmente en economías en transición, calidad de la burocracia, nivel de los salarios públicos, transparencia de las normas, leyes y procedimientos, ejemplos y actuaciones de los líderes y deficientes controles institucionales. A todo ello hay que añadir, obviamente, las múltiples carencias en materia de ética pública o ética para la política y la administración pública, en el marco general de referencia de un conjunto de principios y valores morales básicos y universales.

En cuanto a los efectos económicos hay que comenzar por dejar claro que no es válido el argumento de que, como ya se apuntaba anteriormente, la corrupción evita o compensa la existencia de rigideces en la Administración Pública, punto de vista que han mantenido algunos autores sin fundamento alguno, con independencia de que éticamente no pueda aceptarse. Lo que, por el contrario, resulta evidente es que los elevados niveles de corrupción tienen un efecto negativo sobre la inversión, el crecimiento y el desarrollo económicos. Abundando en ello, es preciso considerar que la corrupción distorsiona los mercados de forma que reduce la eficiencia en la asignación de recursos, que incrementa la desigualdad en la distribución de la renta, que suele perjudicar más a las pequeñas empresas, que complica y limita la aplicación de una correcta política fiscal y tiende a generar unos elevados déficit públicos, en la medida en que dichas prácticas aumentan el gasto público (concesión de subvenciones no justificadas, concesión de proyectos de inversión pública a empresas con elevados costes, etc.) y reducen los ingresos presupuestarios (desgravaciones fiscales no justificadas, etc.), que limita o distorsiona el papel de garante de las reglas del juego eco-

nómico que le corresponde al Estado y, finalmente, que puede contribuir a que se deteriore la percepción acerca de la legitimidad de la economía de mercado e incluso de la democracia.<sup>19</sup>

Sobre las causas y efectos de la corrupción podríamos extendernos dentro de lo que en su día denominábamos la Economía de la Corrupción, ya reseñada en la nota 1, pero de ello nos ocupamos con detalle en su momento. Al respecto resulta obligatorio recordar, pues continúa siendo de actualidad, el conocido trabajo seminal de *Tanzi*<sup>20</sup>, y más recientemente el Handbook editado por *Rose-Akerman*<sup>21</sup>, sin olvidar, entre otros, el interesante artículo de *Arnedo Orbañanos*<sup>22</sup>.

## LOS SIETE FRENTE DE LA CORRUPCIÓN

En el estudio de la lucha contra la corrupción hay que adentrarse en la actuación de los órganos de control interno y externo, en la disminución de los poderes discrecionales, en la búsqueda de salarios competitivos, en las penas y las sanciones, en las regulaciones, en la solución del problema de la financiación de los partidos, en la mejora de la transparencia y de la información, en el nivel existente en la descentralización del poder e incluso en la reforma del Estado.

En esa lucha irrenunciable contra la corrupción nos encontramos con *siete frentes* que vamos a enunciar, primero, y a analizar y valorar, después.

Consideramos que dichos frentes son los siguientes:

- 1.º La descentralización de la Administración Pública y la corrupción.
- 2.º La separación efectiva de los tres poderes.
- 3.º El funcionamiento riguroso del control interno y del control externo.
- 4.º Un especial control de la contratación pública.

---

<sup>19</sup> FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés; FERNÁNDEZ CORNEJO, José Andrés (1999<sub>b</sub>): pp. 14, 27-29.

<sup>20</sup> TANZI, V (1998): pp. 559-593.

<sup>21</sup> ROSE-AKERMAN, Susan (2006): *Introduction and overview*.

<sup>22</sup> ARNEDE ORBAÑANOS, Miguel A. (1999): pp. 65-72.

- 5.º Una mayor agilidad y mejor estructuración en el funcionamiento del poder judicial.
- 6.º Una intensificación del control de las corporaciones locales.
- 7.º Una mejora sensible del nivel cultural, así como la recuperación de los valores morales y cívicos.

Conviene hacer dos advertencias. La primera, que el orden establecido al enunciar estas siete cuestiones claves no es aleatorio, sino que responde a un criterio de prioridad. En segundo lugar que, no obstante lo que acabamos de decir, el punto séptimo, que como hemos visto se refiere a una mejora del nivel cultural y a la recuperación de los valores morales, aunque figura como el último de los frentes, requiere un tratamiento muy especial y delicado dado que constituye, dicho en términos matemáticos, la *variable independiente* de la función, o lo que es lo mismo, si este condicionante no se cumple o alcanza, el grave problema de la corrupción nunca encontrará remedio.

Vamos abordar seguidamente de forma sintética, con el fin de no hacer demasiado extenso nuestro trabajo, pero lo suficientemente ilustrativa, cada uno de los apartados que hay que considerar y tener muy en cuenta si queremos enfrentarnos con el mal endémico que nos ocupa, que siempre ha existido, como ya hemos tenido ocasión de comprobar, pero que recientemente, incluso en países desarrollados de gran relevancia y con democracias consolidadas, se está intensificando y extendiendo de forma realmente alarmante, con los consiguientes efectos en sus niveles de bienestar económico y social, sin olvidar el daño que produce en la moral y autoestima del conjunto de los ciudadanos y de la sociedad en su conjunto.

## DESCENTRALIZACIÓN DE LA ADMINISTRATIVA PÚBLICA Y CORRUPCIÓN

El impacto de la descentralización gubernamental y administrativa en la corrupción constituye, sin duda, una materia discutida abiertamente y con calor, existiendo al respecto una gran variedad de opiniones.<sup>23</sup> Así tenemos los que se muestran claramente optimistas en cuanto al efecto de la descentralización sobre la corrupción, los que consideran insignificante su impacto, y aquellos que

---

<sup>23</sup> FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2010): pp. 153-155.

afirman que la descentralización empeora y acrecienta los problemas y niveles de la corrupción. Todos ellos, por supuesto, defienden sus posturas basándose en la teoría, en las técnicas estadísticas y en los análisis econométricos, no existiendo unanimidad, y ello puede explicar parcialmente los resultados, al interpretar los términos «corrupción» y «descentralización».

Pero hay estudios especialmente rigurosos que arrojan luz suficiente para llegar a una conclusión muy cercana a la realidad que permita tener una idea más clara sobre un tema de tanta trascendencia. Así, por ejemplo, podríamos referirnos al artículo de *Gerring y Thacker*, publicado en el año 2004 en el *British Journal of Political Science* con el título *Political Institutions and Corruption: The Role of Unitarism and Parliamentarism*, en el que se aborda el delicado tema de relacionar la descentralización política y administrativa con la corrupción. Tras un concienzudo análisis, los autores afirman que *...the empirical evidence presented here strongly suggests that unitarism and parliamentarism contribute to a lowering of political corruption in polities that are democratic or quasi-democratic.*

Es preciso añadir que para ellos *...Unitarism is thus quite different from administrative decentralization, fiscal decentralization, or other shorts of decentralization and has nothing (theoretically) to do with the powers of the local government.* Y por si quedaba alguna duda concluyen que *...yet, local governments may be more susceptible to corruption than centrally located bodies. Local and states governments encompass small and homogeneous social groups, almost by definition, and are apt to be managed by close-knit power structures.*<sup>24</sup>

En esta misma línea hay otros trabajos, como los coordinados por *Miguel Carbonell y Rodolfo Vázquez*, en los que se afirma, refiriéndose a nuestro país, que el enorme desplazamiento de recursos y la duplicación de la burocracia provocados por la descentralización administrativa realizada en España con la creación de diecisiete gobiernos regionales autónomos, *han proporcionado amplias oportunidades para la creación de un nuevo «spoils system», llevada a cabo por el partido que esté en el poder.*<sup>25</sup>

<sup>24</sup> GERRING, John (2004): pp. 311, 312, 319.

<sup>25</sup> CARBONELL, Miguel, y VÁZQUEZ, Rodolfo (Coordinadores): (2003): p. 94.

Nota: *Spoils* se traduce habitualmente por saqueo, y por *spoils system* se entiende el sistema consistente en premiar con cargos públicos los servicios prestados al partido.

Lastrados por la incertidumbre y la falta de un veredicto definitivo, nos inclinamos por seguir la línea y los razonamientos que pueden encontrarse en las aportaciones de investigadores como los que acabamos de mencionar. Ello nos obliga a una reflexión que tiene sus antecedentes en un trabajo que con el título *Descentralización, globalización y pacto local* publicábamos en el número 15 de la *Revista Española de Control Externo* correspondiente a septiembre de 2003. Planteábamos en su momento que entre las ventajas de la descentralización suele considerarse una mayor proximidad y sintonía con los gustos y necesidades de las regiones y las corporaciones locales que integran o componen los entes territoriales. Pero esa proximidad, especialmente en el nivel local, no deja de ser un arma de doble filo, pues la cercanía entre las fuerzas económicas y el gobierno local puede dar lugar, y de hecho así viene sucediendo con demasiada frecuencia, a un *entendimiento* que va más allá de los límites que marca la ley y que termina desembocando en la corrupción.

En España la descentralización, como es sabido, se recoge en el Título VIII de la Constitución de 1978, destacando el artículo 137 como punto de partida, y los artículos 143 a 158, en los que se abordan de manera específica y detallada todo lo concerniente a las Comunidades Autónomas. Pero no olvidemos, como muy atinadamente señala Eric Barendt, que *the Spanish Constitution of 1978 is particularly hard to characterize*<sup>26</sup>, y que de hecho fue el resultado de unas negociaciones extremadamente difíciles, como consecuencia del tránsito de una dictadura a una democracia, y en las que las nacientes fuerzas políticas no podían pretender alcanzar todos sus objetivos, viéndose obligadas a admitir y reconocer planteamientos derivados de eslóganes políticos previamente existentes de los que no podíamos desprendernos del todo. Transcurrido el tiempo, y tras un pernicioso proceso de igualación de techos competenciales, nos encontramos con el panorama que presenta en la actualidad un número importante de Comunidades Autónomas en las que surgen y florecen numerosos casos de corrupción.

Dos hechos contribuyen a mantener y alimentar esta situación: en primer lugar, que España es el país, incluyendo los que poseen un modelo federal, en el que el mayor porcentaje del gasto público se da en los gobiernos regionales, es decir, en las Comunidades Autónomas, en nuestro caso. En segundo lugar, y esto es muy im-

<sup>26</sup> BARENDT, Eric (1998): p. 59.

portante, que los Órganos de Control Externo (Sindicaturas o Cámaras de Cuentas) que existen en casi todas las autonomías, no tienen capacidad o independencia suficientes para actuar y hacer efectivo el control correspondiente sobre los respectivos gobiernos, y ello por las razones apuntadas anteriormente. Esto explica los graves casos de corrupción que se están dando en Comunidades como Andalucía, Valencia, Cataluña, Baleares y Madrid, por citar las más destacadas. Al mismo tiempo se está produciendo el hecho preocupante de que el trabajo que correspondería hacer a estos Órganos de Control Externo lo está llevando a cabo sendas e improvisadas Comisiones de Investigación nombradas por las Asambleas de las respectivas Comunidades, es decir, en un marco endogámico formado por los representantes de los propios partidos, que son jueces y parte, y que no conducen a ningún resultado objetivo y con las garantías exigibles. Hay que recordar a este respecto, que el 3 de diciembre de 2013 el Gobierno planteó 120 medidas para evitar duplicidades administrativas, con el ahorro que ello supondría, encontrándose entre ellas la desaparición de las instituciones fiscalizadoras (OCEX) de las Comunidades Autónomas. Hasta el momento ha sido tan sólo la Comunidad de Castilla La Mancha la que ha prescindido de los servicios de su Órgano de Control de las cuentas públicas.

Podemos mencionar como referencia significativa, además de cuanto sucede a lo largo y a lo ancho de nuestro propio país, el caso de Rusia en su etapa de transición, aún no concluida, que pone de manifiesto la existencia de una descarada colusión entre el gobierno local y la industria local, debido al poder que los oligarcas poseen en las administraciones territoriales. No es de extrañar por ello que su Índice de Percepción de la Corrupción obtenido en el año 2013 sea tan sólo del 2,8 sobre 10, ocupando el puesto 107 entre un total de 177 países, claro exponente de la altísima corrupción que se padece.

## LA SEPARACIÓN EFECTIVA DE LOS TRES PODERES

En su obra *Two Treatise of Government*, publicada en 1689-1690, el filósofo inglés **John Locke**, al amparo de la gloriosa revolución, planteaba la necesidad de distinguir entre el poder legislativo y el poder ejecutivo, anticipándose así a **Charles de Montesquieu**, quien en su *L'Ésprit des lois*, en 1748, introducía por primera vez la independencia del poder judicial, creando los tres poderes tal como los conocemos hoy.

*Montesquieu*, inspirado por *Milton* y *Locke*, era gran admirador de la Constitución de Inglaterra<sup>27</sup>, y consideraba que la misma hacía posible la libertad política mediante la distinción y distribución de poderes. En el capítulo VI (del libro XI), el más célebre de su obra principal, ya mencionada, no elabora, como se suele decir, una teoría estricta y exclusivamente de la separación de poderes, sino una teoría del *equilibrio de poderes*. Quizás por ello afirma: *Pour qu'on ne puisse abuser du pouvoir, il faut que, par la disposition des choses, le pouvoir arrête le pouvoir*.<sup>28</sup> Dicho con otras palabras, es indispensable que los tres poderes no se concentren en las mismas manos o en una misma entidad o corporación, ni que ninguno invada las competencias de los otros, respondiendo así al principio de equilibrio al que nos acabamos de referir.<sup>29</sup>

La aportación conjunta, aunque con el inevitable desfase temporal, de *Locke* y *Montesquieu* constituye casi una reliquia en el campo de la filosofía política que no puede alterarse ni ser objeto de manipulación alguna bajo ningún concepto, pues nació con la libertad y el inicio de la democracia en la Inglaterra del período 1688-1727.

En los tiempos convulsionados que vivimos, hasta en las democracias más avanzadas, se dan períodos y situaciones en los que esta separación de poderes no aparece todo lo diáfana que debiera, produciéndose de manera más o menos clara injerencias que afectan negativamente al funcionamiento de todos o cada uno de ellos. La anomalía se da con más frecuencia entre los poderes ejecutivo y judicial, como pone de manifiesto el Consejo de Europa en la parte del Informe GRECO de 2014 dedicada al análisis de la corrupción en España. El Grupo de Estados Contra la Corrupción (GRECO) se ocupa de la prevención de la corrupción en los diputados, jueces y fiscales, y pone el énfasis en la necesidad de modificar el método de elección del Fiscal General del Estado, por una parte, y en la politización del Consejo General del Poder Judicial, por otra. Al mismo tiempo recuerda que ya recomendó a nuestro país que al menos la mitad de los jueces deberían ser elegidos directamente por los propios jueces en un procedimiento abierto y democrático. El Informe alerta que la corrupción en España está poniendo en peligro la credibilidad de las instituciones y, en esencia, de la democracia.

---

<sup>27</sup> Lógicamente nos referimos a La Declaración de los Derechos Fundamentales de 1689.

<sup>28</sup> MONTESQUIEU, Charles de (1748): XI, IV, p. 395.

<sup>29</sup> GOYARD-FABRE, Simone (1997): pp. 192-195.

En esa misma línea, y casi simultáneamente, la Comisión Europea presentó en Bruselas el pasado 3 de febrero su primer Informe de lucha contra la corrupción de la UE, cuyo Anexo 9 está dedicado a España. En este nuevo trabajo la Comisión pone en el punto de mira, entre otras, las siguientes cuestiones: financiación de los partidos, corrupción a nivel regional y local, el conflicto de intereses y la publicidad del patrimonio, el desarrollo urbano, la contratación pública, y la transparencia y acceso a la información, punto este último en el que se nos reconoce el mérito y el avance que ha supuesto la aprobación por las Cortes de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno.

En la base de todos estos esfuerzos se halla la condición *sine qua non*, como hemos puesto de relieve, de respetar la separación (o distribución) de poderes. A este respecto, **Luigi Ferrajoli**, el principal exponente del modelo garantista de constitucionalismo, destaca la necesidad de poner al día la clásica tripartición y separación de los poderes de **Montesquieu**, distinguiendo las funciones de gobierno y las funciones de garantía, y llevando a cabo un análisis comparativo de la manera de elegir los miembros del Consejo General del Poder Judicial en España, y del Consiglio Superiore della Magistratura en Italia. En el primero de los casos considera que hay una politización del órgano, convertido en expresión de las fuerzas políticas presentes en las Cortes Generales y, en particular, de la mayoría gubernamental. En el caso italiano el sistema es mixto, ya que el Consiglio Superiore della Magistratura está formado, en dos tercios de sus componentes, por magistrados elegidos por los propios magistrados con un sistema sustancialmente proporcional, y por un tercio de profesores de materias jurídicas o de abogados con más de quince años de ejercicio elegidos por el Parlamento en sesión conjunta de ambas cámaras, *composición equilibrada que ha garantizado en todos estos años una independencia firme respecto del poder público, tanto de los jueces como de los fiscales*.<sup>30</sup>

Para insistir y profundizar en nuestro análisis en materia tan importante vamos a utilizar como método lo que podríamos denominar la *triangulación* en la separación de poderes. Omitimos la figura por considerarla innecesaria para comprender lo que vamos a expresar. Mentalmente podemos relacionar los tres poderes dibujando un triángulo equilátero, cuya primer lado relacionaría el

<sup>30</sup> FERRAJOLI, Luigi, RUIZ MANERO, Juan (2012): pp. 151-155.

poder legislativo (punto A) con el poder ejecutivo (punto B), en tanto que el segundo establecería la conexión entre el legislativo (A) y el poder judicial (punto C), uniendo la base del rectángulo o tercer lado los puntos B y C, es decir, el poder ejecutivo con el poder judicial. Si observamos con atención el significado de las respectivas conexiones veríamos lo siguiente:

1.º El lado o segmento que une los puntos A y B representa, como hemos dicho, la relación entre los poderes legislativo y ejecutivo, relación que no debe presentar problemas de separación e independencia, aunque a todos se les alcanza que el gobierno de turno pertenece a un partido o coalición de partidos que están representados en las Cortes Generales, y lógicamente ello da lugar a que, al menos en la parte alícuota que les corresponda, exista una comunión de intereses lógica y esperable, pues el gobierno lícitamente defenderá su programa en el Congreso de los diputados, sin interferir por ello en la independencia del poder legislativo. Podría darse, y de hecho se da, que el ejecutivo, en su relación con las Cortes abuse o emplee con excesiva frecuencia procedimientos legales más expeditivos pero menos ortodoxos y representativos, como cuando gobierna mediante el uso continuado y directo de Decretos.

2.º A su turno, el lado o segmento que une los puntos A y C, es decir, el poder legislativo y el poder judicial, no tendría que plantear, en principio, ningún tipo de problema, pues la judicatura actuaría conforme a las leyes y normas de diferentes rangos promulgadas por las Cámaras. Sin embargo nos encontramos con el hecho, ya puesto de manifiesto y criticado por el Informe GRECO y por el realizado por la Comisión Europea en las partes o anexos referidos a España, que se produce sistemáticamente una injerencia del poder legislativo en el poder judicial a la hora de elegir y nombrar los miembros de una Institución tan relevante y estratégica para la administración de justicia como es el Consejo General del Poder Judicial, hasta ahora elegido por las Cortes Generales, y no por los propios jueces.

3.º La base de nuestro imaginario triángulo, es decir, el lado que une los puntos B y C, o lo que es lo mismo, el poder ejecutivo y el poder judicial, nos conduce a otra anomalía en el cumplimiento de la separación de poderes, problema también detectado y denunciado en los respectivos Informes que acabamos de mencionar en el punto anterior. Dicha anomalía o irregulari-

dad, aunque en realidad es algo más que eso, se concreta en la injerencia, invasión de competencias o distorsiones que con más frecuencia de la deseable lleva a cabo el ejecutivo en el ámbito de la justicia, o para ser más preciso, del poder judicial. Los numerosos casos de corrupción recientes o pendientes de solución constituyen una prueba de esta conducta que merma la independencia, especialmente importante y exigible, entre estos dos poderes. Al respecto recordemos que las autoridades y organismos europeos que, como hemos visto, se ocupan del problema de la corrupción en los países de la Unión, han puesto claramente de manifiesto la necesidad de afrontar el problema tan importante como delicado de que la Fiscalía General dependa del Gobierno, pues es quien lo nombra, dependencia que teóricamente podría considerarse necesaria y en aras de la operatividad, y no forzosamente carente de objetividad, pero que en la realidad está dando lugar a situaciones poco claras y embarazosas que nada bueno dice sobre el buen equilibrio entre poderes, y más en concreto, sobre la irrenunciable independencia de los tribunales.

Hemos estado hablando de la separación *efectiva* de poderes si queremos enfrentarnos con éxito a la lacra de la corrupción, y lo hemos hecho con algunas matizaciones pero sin concesión alguna en lo fundamental. Sin embargo, algunos autores, como **Eric Barendt**, previamente citado al hablar de la descentralización, parten de una interpretación no tan estricta del principio formulado por Montesquieu, y más posibilista y adaptada a la realidad de nuestro tiempo. Así, refiriéndose al Reino Unido, Barendt afirma que *...In this country, as in most parliamentary executive systems, there is no separation of persons between the legislature and the government. Cabinet and other Ministers sit in the House of Commons. Even, it may be said, the judiciary is not entirely independent, since its head, the Lord Chancellor, is both a member of the Cabinet and sits in the House of Lords. Further, English writers on constitutional law tend to be dismissive of the separation of powers.*<sup>31</sup> Para no caer en la confusión, estas coincidencias se dan en otros países y Constituciones, pero lo que se pretende poner de relieve cuando hablamos de separación de poderes o, *a contrario sensu*, de concentración de los mismos, está bien claro, y constituye algo esencial en la lucha contra la corrupción.

---

<sup>31</sup> BARENDT, Eric (1998): p. 14. JENNINGS, Ivor (1959): chp. 1.

## EL FUNCIONAMIENTO RIGUROSO DEL CONTROL INTERNO Y DEL CONTROL EXTERNO

Cuando en 1999 intentábamos abordar la posibilidad de definir los perfiles y el contenido de la que denominábamos «La Economía del Control» partiendo del nacimiento y evolución de la Economía del Bienestar, planteábamos la necesidad de conocer los *principios básicos que han de regir la gestión pública*, encontrándonos con algunos problemas de inconsistencia lógica, asumida y amparada por la normativa en vigor. Nos referíamos, por una parte, al hecho de que no pueden emplearse simultáneamente los términos «eficacia» y «eficiencia», ya que el primero, definido como el hecho de realizar la actividad comprometida, está incluido en el segundo, pues la eficiencia consiste en llevar a cabo dicha actividad en las mejores condiciones y al menor coste posible, y por otra, carece de sentido utilizar además el término «economía» debido a su amplitud e imprecisión, y porque su ámbito abarca o contiene conceptos como los ya mencionados de eficacia y eficiencia, es decir, porque no puede considerarse simultáneamente el todo y las partes contenidas en el mismo. Como consecuencia de ello llegábamos a la conclusión de que los principios realmente fundamentales en el control externo de la gestión y las cuentas de las Administraciones Públicas eran el de *legalidad* y el de *eficiencia*, prescindiendo, por las razones aducidas, de los de eficacia y economía.<sup>32</sup> Pero en los momentos que vivimos ha quedado de manifiesto la necesidad de añadir el principio de *transparencia* a los dos que hemos considerado fundamentales, es decir, a los de legalidad y eficiencia.

Resulta evidente que *el principio de transparencia se encuentra estrechamente vinculado tanto con el principio de legalidad como con el de eficiencia*, vinculación que le permite y facilita llevar a cabo el análisis coste-beneficio que justifica la necesidad y exigencia de cumplir con el mismo, poniendo en funcionamiento todo cuanto sea preciso para conocer el comportamiento del sector público, evaluarlo, y poner los resultados al alcance de cuantos requieran esa información. En efecto, el seguimiento y control de en qué medida se respeta el principio de legalidad en toda gestión pública hace posible llegar a saber el grado de limpieza o de corrupción con el que se realiza dicha tarea, así como el coste que eventualmente ello supone para las arcas públicas. Por otra parte, la aplica-

---

<sup>32</sup> Un análisis a fondo del concepto, la tipología, los principios y técnicas del control puede verse en FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (1999<sub>a</sub>): pp. 36-47.

ción del principio de transparencia se relaciona de manera clara con el principio de eficiencia en el sentido de que, como sucede con el principio de legalidad, el conjunto de instituciones, técnicas e instrumentos de control permite calcular el coste que una gestión pública ineficiente supone para el conjunto de la economía. Esta estrecha vinculación constituye un elemento clave, no sólo para saber hasta qué punto se desarrolla con acierto la gestión pública, sino para servir de base en el cálculo, nada fácil, de cuánto le cuesta a la economía de un país la falta de transparencia de sus cuentas y su gestión públicas.<sup>33</sup>

Tomando en consideración cuanto hemos dicho, y si se quiere ser operativo y garantizar una victoria definitiva contra la corrupción, es preciso desentrañar y conocer el mecanismo de feed-back existente entre el control o los controles (interno y externo) y el fenómeno de la corrupción, y si es preciso, proceder a los cambios necesarios para garantizar que la tarea fiscalizadora permita alcanzar los objetivos perseguidos. Una parte de esos cambios están en nuestras manos, o dicho de otra manera, depende de la voluntad del órgano fiscalizador, y entre ellos cabe citar el rigor, la profundidad y la celeridad en la realización de las fiscalizaciones aprobadas para cada ejercicio. El fiscalizado tiene que sentir, sin ningún tipo de duda, que su gestión va a ser contrastada con absoluta solvencia en un tiempo razonable, y que no puede caer en la tentación de demorar la entrega de la información y los documentos que desde el Tribunal de Cuentas se le reclamen. Estas malas prácticas han de desaparecer de inmediato y no pueden constituirse en justificante para la tardanza en la finalización y aprobación de los respectivos Informes. De igual manera, y esto es aún más importante, cuando los fiscalizadores remiten a la Presidencia de Enjuiciamiento información y datos de todo tipo relativos a la existencia de responsabilidad contable por parte del fiscalizado, la respuesta no puede ser otra que abordar sin dilación la tarea de estudiar el caso y pronunciarse sobre el mismo, pues el paso del tiempo sin disponer de las resoluciones, diligencias, recepción de piezas separadas, autos, providencias, envío de las piezas separadas a los representantes procesales de las entidades perjudicadas o presentación de las demandas, entre otras fases del proceso, originan en el ente que ha sido fiscalizado una percepción de impunidad que realimenta su conducta irregular.

---

<sup>33</sup> FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2013b): pp. 8-10.

En esta línea de razonamiento se nos ocurre que un aspecto en el que el feed-back se produce y puede ser provechoso es el que tiene relación con las áreas de riesgo que los equipos fiscalizadores tratan de detectar y definir antes de elaborar las directrices técnicas. Esta tarea constituye una fase esencial en el proceso de control y supone un eslabón o punto de encuentro entre las partes. La nueva Ley de Transparencia, a su turno, vendrá a reforzar, vía una mayor información, la realimentación entre controlador y controlado, en el cometido que tiene asignado la Institución responsable del control definitivo, al ser consuntivo, o lo que es lo mismo, el Tribunal de Cuentas. El órgano fiscalizado, por su parte, en esta fase de búsqueda de los puntos calientes o de riesgo, tendrá siempre ocasión de aprender y reconsiderar su gestión a la vista de cuanto pudiese derivarse de la eventual existencia de responsabilidad contable y de otro tipo.

Conviene aclarar finalmente en este apartado, que el Tribunal de Cuentas no tiene como misión directa y específica la lucha contra la corrupción, pero su labor puede servir de base a la actuación de otras jurisdicciones distintas de las contables, incluida la Fiscalía Especial para la represión de los delitos económicos relacionados con la corrupción, como ha sido el caso paradigmático de la Fiscalización del Ayuntamiento de Marbella. En cualquier caso es preciso reconocer que si bien es cierto que los Tribunales de Cuentas no persiguen de manera apriorística la corrupción, también lo es que pueden detectarla o encontrarse con ella, jugando así un papel clave y esencial en la lucha decidida contra la misma.<sup>34</sup>

## UN ESPECIAL CONTROL DE LA CONTRATACIÓN PÚBLICA

A nadie se le escapa que una buena parte de la corrupción en el ámbito público se produce a través del proceso de contratación, al no respetarse las condiciones establecidas en la legislación al respecto para los distintos tipos de contratos que se contemplan en el marco normativo. Dicho marco tiene como punto de partida la Ley 30/2007, de 30 de octubre de Contratos del Sector Público, y se consolida mediante Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba en un artículo único el Texto Re-

---

<sup>34</sup> FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2010): pp. 74-80. A este respecto resulta de gran interés la Nota bibliográfica publicada por: COSSÍO CAPDEVILA, Ana (2012): pp. 199-208. Ver al respecto, en la bibliografía la referencia a la obra de José Antonio Fernández Ajenjo, objeto de la Nota mencionada.

fundido de la Ley de Contratos del Sector Público. El contenido del Texto se recoge a continuación en el mismo R. D. Legislativo, y consta de 334 artículos, 35 disposiciones adicionales, 9 disposiciones transitorias y 6 disposiciones finales.

En el Texto Refundido, en los artículos 5 al 12, ambos inclusive, se relacionan los tipos de contratos objeto de las disposiciones establecidas a lo largo del Real Decreto, y estos son los siguientes: contrato de obras, contrato de concesión de obras públicas, contratos de gestión, contrato de servicios públicos, contrato de suministro, contrato de servicios, contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado, y contratos mixtos. Se abarca, pues, un amplio espectro que obliga a poner la máxima atención por parte de los órganos de control si se quiere evitar actuaciones irregulares o fuera de la ley. Por otra parte, el Texto Refundido aborda en los artículos 114, 115 y 116, respectivamente, los apartados que se ocupan de los pliegos de cláusulas administrativas generales, de los pliegos de cláusulas administrativas particulares, y de los pliegos de prescripciones técnicas. En cuanto a los procedimientos de adjudicación, cuestión fundamental en la contratación pública, el artículo 138 distingue entre el procedimiento abierto, el procedimiento restringido, el procedimiento negociado, en los supuestos enumerados en los artículos 170 a 175, y el denominado diálogo competitivo, en los casos previstos en el artículo 180. A ellos hay que añadir los contratos menores, que se adjudican directamente cuando el importe es inferior a 50.000 euros, en el caso de obras, o a 18.000 euros, en otros tipos de contratos, así como los concursos de proyectos, recogidos en el artículo 184.

Ante este amplio panorama, del que tan sólo hemos entresacado estas líneas, los órganos de control tienen que intensificar el esfuerzo y poner la máxima atención en el seguimiento de esta parte de la gestión pública, pues se trata de un área de alto riesgo en lo que refiere a la corrupción. Es necesario resaltar el papel que en todo este proceso desempeña el interventor, como máximo responsable, en cada caso, del control interno, y como pieza indispensable para el control definitivo o externo, y así se desprende de la experiencia adquirida, en general, y de la que hemos conocido, en particular.

En el Informe de 3 de febrero de 2014 de la Comisión sobre la lucha contra la corrupción en la Unión Europea, al que nos hemos referido al hablar de la separación de poderes, el Anexo dedicado a España incluye un apartado en el que se considera la contratación pública como uno de los sectores más vulnerables a la corrup-

ción. En su estudio, la Comisión tiene en cuenta el Informe de Fiscalización del Sector Autonómico aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 29 de marzo de 2012, en el que hay un capítulo dedicado a la contratación administrativa en las Administraciones Territoriales, y en él el Tribunal de Cuentas advierte de la mala gestión y el control insuficiente a nivel regional, al mismo tiempo que se destaca el creciente número de casos de corrupción que se estaban descubriendo.

Entre las irregularidades observadas por la Comisión y emanadas del Informe del Tribunal de Cuentas de España, podemos citar el fraccionamiento indebido de la cuantía de los contratos con la finalidad de tramitarlos mediante procedimientos negociados sin publicidad, eludiéndose, además, el cumplimiento de los principios de transparencia y concurrencia; el abuso de la tramitación de urgencia de los expedientes, en muchos casos sin una motivación adecuada, reduciéndose así a la mitad los plazos en la normativa existente para la licitación, presentación de ofertas y adjudicación, lo que implica una restricción de la concurrencia; o la utilización desmesuradamente mayoritaria del concurso en detrimento de la subasta, forma ordinaria de adjudicación de obras que se ha venido aplicando muy escasamente a pesar de que suponía un menor riesgo de conculcación de los principios de transparencia y objetividad.<sup>35</sup> A ello hay que añadir la falta de criterios de selección, la deficiente fundamentación de las adjudicaciones, las excepciones arbitrarias respecto a la obligación de publicar las ofertas, o la falta o insuficiencia de justificación de las modificaciones de los contratos públicos.

Además del reciente Informe de la Comisión y del elevado a las Cortes en 2012 por el Tribunal de Cuentas, ya mencionado, en la Memoria de la Fiscalía General del Estado de 2013, tanto en la parte dedicada a la actividad desarrollada por la Fiscalía del Tribunal de Cuentas como en el apartado correspondiente a la Fiscalía especial contra la corrupción y la criminalidad organizada, se reseñan numerosos casos de delitos de tráfico de influencias, malversación y otros, en lo penal, y de alcance en el campo de la responsabilidad

---

<sup>35</sup> Repárese en el hecho de que estamos hablando de un Informe del Tribunal de Cuentas aprobado en el año 2012, pero referido a ejercicios anteriores, por lo que no le es aplicable el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, sino la normativa anterior; explicándose así los tipos de contratos de los que estamos hablando, que no se corresponden exactamente con los que están vigentes en la actualidad.

contable, que tienen por origen las irregularidades cometidas en los procesos de contratación realizados por la Administración Pública.

Ante todo lo que brevemente se ha consignado, resulta obvia y apremiante la necesidad de extremar el cuidado y el rigor en esta delicada parcela del control en la lucha contra la corrupción, tomando en consideración las indicaciones de la Comisión Europea al respecto, y aplicando sin concesiones cuanto se establece en la normativa renovada en el Texto Refundido que se recoge en el Real Decreto Legislativo 3/2011, ya comentado.

### **UNA MAYOR AGILIDAD Y MEJOR ESTRUCTURACIÓN EN EL FUNCIONAMIENTO DEL PODER JUDICIAL**

La situación del poder judicial en España, como se ha puesto de relieve en varias ocasiones, es realmente preocupante, dándose un ramillete de problemas de diversa índole y distinto calado. Por una parte nos hallamos ante una administración fundamental que no cuenta con los recursos necesarios para su modernización y funcionamiento ágil con arreglo a lo que constituye las pautas en el conjunto de las Administraciones Públicas y en la sociedad en general, lo que sin duda contribuye a la lentitud en la solución de los casos que tiene que abordar la Administración de Justicia. Esta lentitud y demora se ha convertido a lo largo de los años en algo consustancial a nuestra manera de ser y funcionar, algo que consideramos admisible y normal, porque con ello hemos estado conviviendo. Pues bien, ésta constituye una de las cuestiones que hay que resolver sin pérdida de tiempo, pues ello termina por afectar negativamente a los derechos de los ciudadanos, y porque contribuye de manera clara y hartamente comprobada a la impunidad ante la corrupción.

En segundo lugar nadie puede dudar que la democracia exige la independencia de los jueces y tribunales, no debiéndose consentir cualquier influencia directa e indirecta del poder político en el ámbito de la administración de justicia, pues ello, además de no respetar la separación de poderes, de la que ya nos hemos ocupado, pone en grave riesgo los derechos y garantías de la sociedad en su conjunto. Sobre esta importantísima cuestión ya se han pronunciado, como vimos con anterioridad, los órganos e instituciones de la Unión Europea en sus recientes informes relativos a la corrupción en España, y de una forma más puntual, al método de elección de los jueces en nuestro país.

Hay otros aspectos del poder judicial que nos atañe, y que se refieren a la actuación propiamente dicha de administrar justicia por parte de los jueces, al cumplimiento de los principios generales del derecho, al papel de la jurisprudencia, y especialmente al relevante ejercicio de la *interpretación*<sup>36</sup> de la norma, muy necesario cuando nos movemos en el campo del *Derecho Continental* y no en el más abierto, amplio y posibilista del *Derecho Anglosajón* o *Common Law*.

Además de cuantas consideraciones de principios hemos realizado, es preciso destacar el papel y el reforzamiento que va a suponer la reforma del código penal en la lucha contra la corrupción. El Boletín Oficial de las Cortes Generales de 4 de octubre de 2013 ya recogía el Proyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, que en el proceso de discusión parlamentaria habrá de experimentar cambios que en algunos casos pueden ser sustanciales. En lo que por ahora en este trabajo nos atañe, hay que recordar que en el Código Penal nos encontramos con el Título XIII, por una parte, sobre Delitos contra el Patrimonio y contra el Orden Socioeconómico, especialmente con el Capítulo XIV sobre la receptación y Conductas Afines, y con el Título XIX, por otra, que se ocupa de los Delitos contra la Administración Pública, abordando en los artículos **404-445 el cohecho, el tráfico de influencias, la malversación y los fraudes y exacciones ilegales**. En el nuevo Código Penal se reforzará el marco penal de estos delitos en concreto, y de otros igualmente asociados a la corrupción, lo que supondrá alargar el brazo de la justicia en este singular y determinante combate en defensa del cumplimiento de la ley y de la recuperación de la credibilidad de la democracia. A este respecto, en el Congreso de los Diputados, el pasado 19 de marzo, se ha tomado un primer acuerdo para constituir un Grupo de Trabajo en la Comisión Constitucional del Congreso que se va a dedicar de manera exclusiva y monográfica a diseñar un Plan de lucha contra la corrupción que acabe con el poco edificante panorama que tenemos ante nuestros ojos. Este Grupo de Trabajo se ha dado hasta fin de este año para aprobar un conjunto de normas susceptibles de ser convertidas en leyes.

---

<sup>36</sup> RONSEFELD, Michel (2000): pp. 9-14. El autor plantea que la interpretación jurídica, cuestión eterna e inevitable, puede ofrecer una solución al problema del significado del derecho como específica institución social normativa, en relación a otras instituciones normativas como la ética y la política.

A todo cuanto hemos dicho en este apartado es preciso añadir la aprobación en el Consejo de Ministros del pasado 4 de abril del Anteproyecto de Reforma de la Ley Orgánica del Poder Judicial, tarea tan importante y necesaria como compleja.

## **UNA INTENSIFICACIÓN DEL CONTROL DE LAS CORPORACIONES LOCALES**

Se sabe, y se ha comprobado fehacientemente, que es en la Administración local, y especialmente en el área de urbanismo, donde se han producido y produce numerosos casos de corrupción. Y es por ello por lo que es bienvenida cualquier reforma que incida en este problema, delimitando el campo y las condiciones de actuación de este nivel de la Administración Pública así como sus relaciones con las restantes administraciones que componen el sector público.

Podemos tomar como referencia la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, que viene a modificar la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Reguladora de las Bases del Régimen Local, por una parte, y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo de 2/2004, de 5 de marzo, por otra. El Artículo primero de la presente Ley de 2013 se ocupa, desarrollando 38 puntos, de la primera parte de la misma, en tanto que el Artículo segundo, con cinco puntos, trata de la segunda parte, es decir, de la modificación del Texto refundido de 2004. A estos dos amplio y detallados artículos hay que añadir diecisiete disposiciones adicionales, once disposiciones transitorias, una disposición derogatoria, y seis disposiciones finales.

Como se afirma en el Preámbulo de la nueva Ley, la reforma persigue cuatro objetivos fundamentales:

- 1.º Clarificar las competencias municipales para evitar duplicidades con las competencias de otras administraciones.
- 2.º Racionalizar la estructura organizativa de la Administración Local de acuerdo con los principios de eficiencia, estabilidad y sostenibilidad financiera.
- 3.º Garantizar al control financiero y presupuestario más riguroso.
- 4.º Favorecer la iniciativa económica privada evitando intervenciones administrativas desproporcionadas.

En lo que afecta al problema de la corrupción, razón de ser de este estudio, el tercero de estos cuatros objetivos es el que más nos interesa, pues se refiere explícitamente al **control financiero y presupuestario más riguroso** de la Administración Local que afecta a 8.115 Ayuntamientos, además de otros tipos de corporaciones locales. En ellos, en los Municipios, las áreas de riesgo en lo relativo al problema de la corrupción se dan fundamentalmente en el ámbito del urbanismo, y lo que ello conlleva, y en la contratación, materia que, en términos generales, abordamos en el apartado anterior, pero que en el caso de la Administración Local cobra una mayor importancia. Por ello ambas cuestiones resultan de la máxima trascendencia y requieren contar con el cumplimiento escrupuloso de la rendición de las cuentas en tiempo y forma, y con la realización de fiscalizaciones cuando se persista en la no presentación de las cuentas o se detecten problemas o irregularidades de las que pudiesen derivarse responsabilidad contable e incluso penal.<sup>37</sup>

Aunque algunos autores consideran que la mera ausencia de rendición de cuentas no constituiría responsabilidad contable, la posibilidad de que la no rendición de cuentas pudiese provocar el ocultamiento de irregularidades e impedir el resarcimiento del importe de las responsabilidades directa, supone, como mínimo una infracción específica de omisión del deber de rendir cuentas y, en términos más generales per indiscutibles, de colaboración con el Tribunal de Cuentas.

Nos estamos refiriendo concretamente a las responsabilidades contraídas como consecuencia de la no rendición de cuentas, pero nuestro interés va más allá de esta causa u origen de dichas responsabilidades, que hay que extender, con mayor rigor y grado de exigencia, a las que se derivan de irregularidades o actuaciones contrarias a ley en las áreas estratégicas y muy sensibles del urbanismo y la contratación, pues en ellas, como se ha podido constatar, se han dado los casos más frecuentes y llamativos de corrupción. No olvidemos al respecto que, como dice el prestigioso Magistrado Paulino Martín, *la Ley Orgánica de 1982, al disponer del suficiente respaldo constitucional, atribuye al Tribunal de Cuentas la función de enjuiciamiento contable como una auténtica jurisdicción que ha de resolver conflictos en que el interés público cobra una especial sig-*

---

<sup>37</sup> CABELLO, María Luisa y FERRÁN, Jorge (2011): pp. 167-189.

**nificación, por lo que es congruente el reconocimiento del ejercicio de la acción pública en este campo, así como la intervención del Ministerio Público como legitimado activo**<sup>38</sup>.

Finalmente, y sin querer extendernos, es preciso recordar que a los responsables de la gestión de las administraciones locales les es aplicable cuanto atañe a la responsabilidad penal, tal como se recoge en el Código Penal aún en vigor en los Títulos XIII y XIX, y en las modificaciones incorporadas, entre otras, para combatir la corrupción, en el Proyecto de Ley de Reforma, actualmente en trámite parlamentario, según pusimos de manifiesto con más detalle en el apartado correspondiente a las reformas necesarias en el poder judicial.

## **UNA MEJORA SENSIBLE DEL NIVEL CULTURAL Y LA RECUPERACIÓN DE LOS VALORES MORALES Y CÍVICOS**

Es posible que la predisposición para lo ilícito esté vinculada al hecho de que la cultura o subcultura a la que está adherido el sujeto no contemple normas morales que sancionen la corrupción o el fraude en asuntos relacionados con la actividad pública algo, que como sucede con el timbre de la voz, puede sonar de manera áspera y estridente debido al elevado número de armónicos, todo ello según nos dice los principios de la estética aplicada a la música. Pero aunque fuese así, hay que dejar claro que la corrupción constituye un fenómeno que no debe plantearse de forma exclusiva en el ámbito de la responsabilidad pública o en el de la gestión de las empresas privadas, ni en las distintas y numerosas formas que adopte, sino que es preciso considerarla en el marco de la sociedad en su conjunto y en cada uno de sus miembros. En esencia, *con estas palabras nos estamos refiriendo a la recuperación de la ética en todos los dominios, es decir, en la actitud moral de los individuos, en el campo del Derecho, en el de la Economía, en el de la Gestión Pública, en la atención que hay que prestar ante la creciente desigualdad, y el de una administración de justicia más ágil, clara y proporcionada, ajustada a ley e indiscriminada, no atada sistemáticamente a la letra de la norma, sino abierta y con capacidad de interpretación.*<sup>39</sup>

<sup>38</sup> MARTÍN MARTÍN, Paulino (1999): pp. 118-123, 128-142.

<sup>39</sup> FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2004a): pp. 23-65.

Bajando un poco el tono serio y académico de nuestras reflexiones, al menos hasta ahora, y acercándonos más a la realidad por muy desalentadora que nos resulte, podemos afirmar que el individuo de nuestros días se mueve en una sociedad que parece que hubiese invertido la escala de valores, en una *sociedad teledirigida por los medios* que, por ejemplo, se permiten llamar «famosos» a personas que en su grado de formación rozan el analfabetismo, llevan una vida parasitaria y nada aportan al conjunto, limitándose a participar en un espectáculo bochornoso. Famosos eran *Pierre et Marie Curie*. Pero hay otra sociedad integrada por personas con unos niveles de educación más o menos buenos, pero que con frecuencia son víctimas del contagio y la percolación. Esa conjunción o dualidad, según queramos denominarla, constituye el origen o la fuente de los que con el paso del tiempo, y si se dan las circunstancias propicias, se convertirán en individuos proclives a la corrupción, en gran medida motivados por la tendencia adquirida a perseguir dinero fácil.

Pero además de la importancia y la influencia del marco, hay un problema de recuperación y ordenación de valores, y ante la ausencia de los mismos y la indudable colaboración del sistema, esta componente de la dualidad busca instalarse en el poder, consistiendo el próximo paso en encontrar la manera de enriquecerse, quebrantando sistemáticamente la ley y los principios éticos. Ello deja claro que se requieren cambios de los patrones educativos y de la conducta y referencia éticas de los responsables de la formación integral, es decir, fundamentalmente, de los centros educativos, el marco familiar y las instituciones culturales, sin dejar de lado un profundo cambio de rumbo y de actitud en los restantes miembros de la sociedad, o para ser más claros y contundentes, de la sociedad en su conjunto. Estamos hablando de lo que es determinante en la lucha contra la corrupción, pues, como decíamos en su momento, *este frente constituye nada menos que la variable independiente de la función*, y por ello, si en el mismo nada se consigue, nunca resolveremos la enfermedad social y moral que nos denigra y empequeñece, y cada vez nos alejaremos más del deseado equilibrio armonioso entre el progreso científico, tecnológico y material, y el adelanto intelectual, cultural y moral. Resulta claro y evidente que hay que ir a las raíces de la corrupción si queremos regenerar la vida social y política, y ello exige recuperar los valores morales y éticos.

Por supuesto, cuanto estamos diciendo no supone ni sugiere acabar con el Estado del bienestar entendido en su sentido más es-

tricto, pues ello es perfectamente compatible con la existencia de una sociedad en convivencia y respetuosa con los principios básicos que deben regir la recta conducta de sus miembros. Se trata, en pocas palabras, de poseer la formación cívica suficiente y el entendimiento moral básico para valorar que lo que corrompe corroe, perjudica al *conjunto universal*, como diría *Marco Aurelio*, nos deslegitima ante la sociedad y malogra su salud política, económica y social.

## UNA REFLEXIÓN FINAL

Acabar con la corrupción es posible. La historia, en el breve repaso que hicimos, parece demostrar lo contrario, pero el tiempo no pasa en balde, y como decíamos al comienzo de estas líneas vivimos otro siglo y un tercer milenio que obliga a cambios sustanciales e irreversibles. Para ello, el primer paso se centra, como hemos afirmado en repetidas ocasiones, en recuperar los valores morales y la ética, no marginando la estética pues, como decía *Goethe*, ésta constituye la base del comportamiento ético. Pero se trata del convencimiento y de la de la conducta de los miembros de la sociedad, sobrando los códigos de *buena conducta* y las improvisadas comisiones de investigación, que para nada o poco sirven. Disponemos de las instituciones necesarias y de las leyes suficientes, aprobadas o en trámite de aprobación en este último período: Ley sobre el Blanqueo de Capitales, Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno, o Proyecto de Ley de Reforma del Código Penal, entre otras disposiciones normativas de primer rango. No procede, pues, sumergirse en un proceso inflacionario e interminable de continua ampliación de la normativa y de creación de nuevas instituciones, porque basta que se cumplan las leyes y que funcionen bien las instituciones u organismos ya existentes, en especial, la Intervención General del Estado y el Tribunal de Cuentas, por una parte, y las fuerzas de seguridad del Estado y todo el entramado judicial, por otro. De lo que andamos escaso es de los valores jerarquizados, tan necesarios como base de una sociedad más justa, transparente y verdaderamente democrática. Quizás, para la recuperación de la ética en la lucha contra la corrupción sería cosa sana, permítasenos la licencia, escuchar buena música, y así sabríamos, como nos dicen Mozart y Schikaneder al final del primer acto de la Flauta Mágica (1791), que... *cuando la Virtud y la Justicia siembran de*

*gloria el gran camino, la Tierra es un reino celestial y los mortales iguales a los dioses*<sup>40</sup>.

Una última cuestión, nada trivial y especialmente esclarecedora. Resulta evidente e indiscutible que aunque se están produciendo claras mejoras de algunos indicadores económicos, el malestar social existente en nuestro país no es fácil que desaparezca a corto plazo, a pesar de las muchas medidas adoptadas por el Gobierno, y de las importantes reformas llevadas a cabo. Aceptando que la manifestación de dicho malestar pueda estar en parte influenciada, manipulada o ponderada al alza por la cercanía de las elecciones municipales y autonómicas, la inquietante realidad es debida, en primer lugar, a que el paro continúa siendo la gran asignatura pendiente, pues se mueve de forma apenas perceptible e insuficiente, tomando, claro está, las cifras oficiales del INE, que son las únicas válidas y a tener en cuenta.

Pero fundamentalmente, ese claro y fuerte malestar se debe a que las clases media y media baja, cuyas rentas se han visto mermaidas de manera sensible e injusta, han podido comprobar que son sus espaldas las que han soportado a lo largo de la crisis el peso de una política económica desacertada e impuesta por Bruselas, consistente en dos únicos objetivos: salvar el Santo Grial del déficit público a cualquier precio, y rescatar con un enorme esfuerzo y sacrificio a una banca que parecía modélica en su autocomplacencia, y que hasta ahora ha estado mirando para otro lado.

Pues bien, y en lo que respecta al tema base de este trabajo, la lógica atención que reclama el complejo y confuso panorama en el que nos estamos moviendo, no sólo en el terreno económico, está sirviendo para que de una forma deliberada los partidos más importantes y los sindicatos aprovechen para escamotear, pasar de puntillas, retrasar e incluso tratar de olvidar, en un silencio culposo y en un acuerdo tácito de todas las partes implicadas, la rendición de las cuentas pendientes con la justicia por los respectivos escándalos y casos de corrupción. Y este, en verdad, no es el camino ejemplarizante para la ciudadanía ni la senda de la recuperación moral. *Dixit.*

Madrid, septiembre de 2014

---

<sup>40</sup> Wenn Tugend und Gerechtigkeit den Großen Pfad mit Rhum bestreut, dann ist die Erd' ein Himmelreich, und Sterbliche den Göttern gleich.

**REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- ACEMOGLU, Daron y ROBINSON, James A. (2012): «Por qué fracasan los países», Ediciones Deusto, Barcelona.
- ARNEDO ORBAÑANOS, Miguel A (1999): «El control de la corrupción por el Tribunal de Cuentas: posibilidades y limitaciones», *Revista Española de Control Externo*, n.º 3, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- BARENDT, Eric (1998): «An Introduction to Constitutional Law», Oxford University Press.
- BECK, Paul J. y MAHER, Michael W (1986): «A Comparison of Bribery and Bidding in Thin Markets», *Economic Letters*, 20.
- BOYCKO, Maxim, SHLEIFER, Andrei y VISHNY, Robert (1997): «Privatizing Russia», The MIT Press, Cambridge (Massachusetts).
- BRIOSCHI, Carlo Alberto (2010): «Il Malaffare», Longanesi, Milano.
- CABELLO, María Luisa y FERRÁN, Jorge (2011): «Una aproximación a las responsabilidades derivadas de la obligación legal de rendir las cuentas generales en la Administración Local», *Revista Española de Control Externo*, n.º 38, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- CARBONELL, Miguel, VÁZQUEZ, Rodolfo (2003): «Poder, Derecho y Corrupción», XXI Editores, S.A., Buenos Aires.
- COSSÍO CAPDEVILA, Ana (2012): «Nuevas aportaciones al control de la corrupción», *Revista Española de Control Externo*, n.º 40, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ AJENJO, José Antonio (2011): «El control de las Administraciones Públicas y la lucha contra la corrupción», Editorial Aranzadi, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (1999<sub>a</sub>): «¿Puede hablarse de una Economía del Control?», *Revista Española de Control Externo*, n.º 1, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés; FERNÁNDEZ CORNEJO, José Andrés. (1999<sub>b</sub>): «La Economía de la Corrupción», *Revista Española de Control Externo*, n.º 3, Tribunal de Cuentas, Madrid.

- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2003): «Descentralización, globalización y pacto local», *Revista Española de Control Externo*, n.º 15, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2004a): «La recuperación de la ética en la economía a través de la teoría de la justicia», *Discurso de Investidura como Doctor Honoris Causa*, Universidad de Cádiz, Servicio de Publicaciones.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2004b): «Economía y Sociedad», Delta Publicaciones, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2010): «Nuevas aportaciones a la economía de la corrupción», *Revista Española de Control Externo*, n.º 36, Tribunal de Cuentas, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2013a): «Ensayos de Filosofía, Ciencia y Sociedad», Delta Publicaciones, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, Andrés (2013b): «El control externo frente a una concepción poliédrica de la corrupción», Conferencia pronunciada en la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas el 21 de octubre de 2013, *Asociación Española de Personal de Instituciones de Control*.
- FERRAJOLI, Luigi; RUIZ MANERO, Juan (2012): «Dos modelos de constitucionalismo», Editorial Trotta, Madrid.
- GERRING, John and THACKER, Strom (2004): «Political Institutions and Corruption: The Role of Unitarism and Parliamentarism», *British Journal of Political Science*, vol. 34, n.º 2.
- GOYARD-FABRE, Simone (1997): «Les principes philosophiques du droit politique moderne», Presses Universitaires de France, Paris.
- HOPPIT, Julian (2002): «A Land of Liberty?. England 1689-1727», Oxford University Press.
- JENNINGS, Ivor (1959): «The Law and the Constitution», University of London Press, London.
- LEFF, Nathaniel (1964): «Economic Development Through Bureaucratic Corruption», *American Behavioral Scientist*, 8.
- LIEN, Da-Hsiang Donald (1986): «A Note on Competitive Bribery Games», *Economic Letters*, 22.

- 
- LUI, Francis T. (1985): «An Equilibrium Queuing Model of Bribery», *Journal of Political Economy*, 93.
- MARTÍN MARTÍN, Paulino (1999): «Posibilidades y limitaciones de la jurisdicción contable ante la corrupción», *Revista Española de Control Externo*, n.º 3, Tribunal de Cuentas. Madrid.
- MONTESQUIEU, Charles de (1748): «L'Ésprit des lois», Barrillot & Fill, Genève.
- MYRDAL, Gunnar (1968): «Asian Drama: An Inquiry into the Poverty of Nations», Vol. II, Random House, New York.
- ROSE-AKERMAN, Susan (2006): «International Handbook of Economics of Corruption», Edward Elgar.
- ROSENFELD, Michel (2000): « Interpretazioni», il Mulino, Bologna.
- VELARDE FUERTES, Juan (1999): «Corrupción: realidad económica y control fiscalizador», *Revista Española de Control Externo*, n.º 3, Tribunal de Cuentas, Madrid.



## Sobre la ética de las finanzas <sup>(\*)</sup>

---

**Juan Velarde Fuertes**

Como consecuencia de la fuerte mayoría católica de la población española, y de que sus mensajes han sido decisivos, en multitud de aspectos, y también en el económico, a partir del siglo XVI, en este artículo existe un predominio de datos relacionados con las posturas, no siempre coherentes en el tiempo, como veremos, de la Iglesia católica. Naturalmente, también es preciso referirnos a posturas de economistas importantes. Por ejemplo, en el libro de George J. Stigler, «El economista como predicador y otros ensayos», este gran economista muestra la dificultad que se presenta cuando se aborda esta cuestión de la ética en el aspecto financiero. Porque, señala, «los economistas creen que las transacciones económicas se realizan corrientemente con un alto nivel de sinceridad y responsabilidad, porque interesa a las partes comportarse honorablemente en transacciones repetitivas... Contra esta opinión podemos considerar la del arzobispo Richard Whately, que fue economista tanto como notable lógico y teólogo. El hombre que actúa de acuerdo con el principio de que la honestidad es la mejor política, dijo Whately –según Nassau W. Senior, en sus “Journals, Conversations and Essays relating Ireland” (Longmans Green, London, 1868, II, pág. 27)– es un hombre que no es honesto... Quien quiere creer en la honestidad porque es remuneradora, es simplemente un calculador amoral; un hombre honesto es aquel cuyos principios de recta conducta se adoptan independientemente de sus consecuencias para él... Se puede concluir, por tanto, que la honestidad sería una ética utilita-

---

<sup>(\*)</sup> Se trata de una síntesis de mis intervenciones en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas el 30 de abril de 2013 y el 3 de junio de 2014, sobre las que aquí efectúo algunas variaciones respecto a las dos mencionadas fuentes.

rista para la sociedad en su conjunto, aun cuando la honestidad no compensaría (no sería utilitarista) a un individuo», aunque, concluye, «la mayoría de los valores éticos no entran en conflicto con el comportamiento individual maximizador de utilidad».

Dicho esto, ¿cómo podemos continuar? Como preámbulo es preciso señalar que subyace en lo que sigue una cuestión obligada. Por una parte, es preciso contemplar cómo se interpenetran tres cuestiones. Desde el siglo XVI, y de modo impresionante, desde el siglo XIX, surge, como base de la producción, el fenómeno del capitalismo, sin el que resulta imposible la Revolución Industrial. Pero esta realidad va acompañada de un planteamiento contrario; aparecen fuerzas, a veces muy poderosas, que buscan que el desigual reparto de la renta que acompañaba al capitalismo de la Revolución Industrial, se frene radicalmente. Este enlace entre el moderno mundo financiero, reforzado por la globalización y una desigualdad creciente en los niveles de bienestar material ha sido expuesto por un profesor de Historia en la Catholic University of America en su obra «The Mind and the Market Capitalism in Western Thought», de la que se deriva el artículo «Capitalism and Inequality». Mas he aquí que, también desde los albores del capitalismo y de la Revolución Industrial, surge el inicio de instituciones financieras y de la globalización, que se topan con críticas crecientes que generan oposiciones, a veces variadísimas, pero muy notables, que precisamente buscan alterar lo que constituye, de modo creciente, la actual economía mundial. Y en esa oposición, los argumentos éticos, una y otra vez aparecen, a veces rudimentarios, a veces unidos a planteamientos religiosos, y otras, a los científicos de la economía.

La cuestión ética pasa a ser fundamental para el mundo económico, y naturalmente para el financiero. Y lo fue en el comienzo de la ciencia económica clásica. Como nos indica Benjamín Friedman en su artículo «Economics: a Moral Inquiry with Religious Origins», «Smith y sus contemporáneos vivieron en una época en la que la religión era más persuasiva y más central que cualquiera de las que hoy conocemos en el mundo occidental», entre otros motivos porque los planteamientos intelectuales entonces «estaban mucho menos segmentados que ahora». Pero eso no sucedió con sus sucesores en la Escuela clásica. Como señala Geoffrey W. Hodgson en «The evolution of morality and the end of economic man», en dos obras fundamentales, aparecidas ambas en 1871, la de William Stanley Jevons, «The theory of political economics» y la de Carl Menger, «Grundsätze der Volkswirtschaftslehre», «se coloca el interés individual como el fundamento de la economía».

Tres años más tarde, León Walras construye el análisis del equilibrio general neoclásico sobre una asunción similar del autointerés. Pero en el mismo año, Darwin, en «The descent of man, and selection in relation to sex», publicó una explicación evolutiva que contrastaba con esto sobre «la solidaridad cooperativa y la moralidad, que tras un siglo pasa a ser confirmada ampliamente por la investigación teórica y empírica», y añade: «Una novedad o economía no puede funcionar sin reglas y vínculos morales. Nuestra comprensión de las instituciones y organizaciones sociales es inadecuada a menos que apreciemos las motivaciones morales de los individuos en el seno de ellas, y como aquellas instituciones ayudan a sostener y dar el tono adecuado a estos sentimientos morales».

Por eso yo intento ofrecer algo así como un inventario de argumentos éticos, que entremezclan capitalismo, revolución industrial, sistemas financieros y búsqueda de una mayor igualdad en los ingresos, con conciencia de que, todo ello experimenta alteraciones fortísimas, que obligan a reacciones éticas continuas y, a veces, dispares, no ya entre instituciones, sino dentro de una misma institución. Y en este caso me voy a reducir a la postura de la Iglesia católica, que como he señalado, ha importado desde luego, por motivos obvios, siempre a España.

Eso explica que se conceda en lo que sigue, especial significación a lo que se plantea en el ámbito católico, con plena conciencia de que se trata de presentar actitudes que afectan a nuestro país, y lo hacen ante ese conglomerado, conviene repetirlo, de capitalismo, revolución industrial, fuerzas opuestas y financieras crecientemente globalizadas, cuestión esta última que es imposible separar de esta expresión de Stephen Cecchetti, un economista que dirige el Departamento Monetario y Económico del Banco de Pagos Internacionales, en su aportación «Is globalisation great?»: «Muchos de nosotros hemos comenzado a suscitar la pregunta de si las finanzas tienen un lado sombrío»; y ello porque es posible llegar a «la conclusión ineludible de que, más allá de un cierto punto, el desarrollo financiero es malo para una economía. En vez de suministrar el oxígeno que la economía real precisa para un crecimiento saneado, succiona el aire fuera del sistema y pone en marcha lo que suavemente le sofoca».

La Iglesia Católica fue autora de una reacción, para tratar de encontrar, en el siglo XIX, cuando han triunfado la Revolución Industrial y el liberalismo, la adecuada ética de unas finanzas que entonces alcanzaban ya niveles muy altos. Y en principio, resultó claramente influida por el socialismo de cátedra derivado de la Verein für

Sozialpolitik. Previamente la Iglesia había reaccionado no mucho más allá de las famosas predicaciones que el jesuita padre Félix dirige a los burgueses parisinos en los momentos en que Guizot lanza aquel famoso imperativo de «Enriqueceos», propio de un protestante como Guizot era. Por su parte, Félix, con sus sermones en Notre Dame de París y en otros lugares de Francia, señala a aquellos burgueses de qué manera les podía resultar posible coordinar el ganar mediante maniobras financieras y el atender a los desheredados.

Es el movimiento a favor del mantenimiento de la pobreza, que por ejemplo en España se defiende con algo así como la necesidad de que perdure lo que se denomina «la mendiguez», para de este modo tener posibilidad de adquirir méritos las personas más adineradas. Recuérdense por ejemplo las tesis de Ortí y Lara desde las columnas de «El Siglo Futuro», quien llegó en su artículo del 5 de enero de 1891, «El liberalismo y la pobreza», a señalar que la mendicidad fomenta «el espíritu cristiano» y promueve sentimientos que sin el «espectáculo de la mendiguez», no aflorarían.

En esa línea hay que colocar realidades españolas como las Conferencias de San Vicente Paul, o incluso la puesta en marcha de las Cajas de Ahorros, que se vincularon muy pronto con los Montes de Piedad, realidad importada de Italia, donde con ellos se intentaba escapar de la condena de los tipos de interés, y así favorecer a las gentes más humildes.

Frente a todo esto surgió una reacción muy potente, derivada de que, al buscar una raíz filosófica a los planteamientos de los economistas clásicos –en cabeza Ricardo, naturalmente–, consideran que la ciencia económica que así se ha creado, se ha construido mediante un método equivocado. La cuestión parecía pertinente porque la ciencia moderna, ¿no estaba avanzando como consecuencia de observaciones continuas de la realidad de las que infería una serie de regularidades, y que éstas eran las que se convertían en las leyes de esas ciencias? ¿Qué era eso de soslayar el método inductivo, zambulléndose en el deductivo? Lo que han elaborado los clásicos, basándose en el método deductivo para conocer el funcionamiento del sistema financiero, ¿no pasaba a estar defectuosamente planteado? Una de las consecuencias al aplicar la política este método erróneo, ¿no se veía en las tropas gigantescas de gentes desamparadas, de gentes depauperadas, que proliferaban por doquier?

Eso es lo que está detrás de un intento de cambio en los planteamientos, que se va a traducir en la famosa batalla del método, la Methodenstreit. La oposición a los clásicos está encabezada por

alemanes que, vinculados a la llamada Escuela de Berlín, siguen la enseña que enarbola, en la última etapa de ese combate, Gustavo von Schmoller.

Schmoller, en una reunión en Eisenach, convoca a una serie de personas que estaban ya convencidas de que ese mecanismo mental de los clásicos, era básicamente erróneo y que deben llevar a la ciencia económica por otros derroteros y aplicarla al desarrollo del que carecían los grupos sociales más desheredados. Por eso, en esa ciudad alemana, se funda una entidad, la famosa Unión para la Política Social –la Verein für Sozialpolitik– que va a basar toda la política social que, para derrotar al socialismo derivado de Marx, Bismarck va a desarrollar a finales del siglo XIX, y que va a influir en el pensamiento ante estas cuestiones, de la Iglesia católica. Ahí se encuentra, en parte por la influencia, no lo olvidemos, de Ketteler, la encíclica de Leon XIII, «*Rerum novarum*». En España es acogida gozosamente por Cánovas del Castillo y el partido conservador.

El planteamiento ético, en esta dirección, se va a incrementar con motivo de la Gran Depresión. Es preciso un aumento del intervencionismo del Estado, pero también una condena al capitalismo financiero, al que Pío XI juzga así en la encíclica «*Quadragesimo anno*», en 1931: «Salta a los ojos de todos, en primer lugar, que en nuestros tiempos no sólo se acumulan riquezas, sino que también se acumula una descomunal y tiránica potencia económica en manos de unos pocos, que la mayor parte de las veces, no son dueños, sino sólo custodios y administradores de una riqueza en depósito, que ellos manejan a su voluntad y arbitrio.- Dominio efectivo de la marcha más tiránica por aquellos que, teniendo en sus manos el dinero y dominando sobre él, se apoderan también de las finanzas y señorean sobre el crédito y por esta razón administran, diríase, la sangre de que vive toda la economía y tienen en sus manos como el alma de la misma, de tal modo que nadie puede ni aun respirar contra su voluntad... Últimas consecuencias del espíritu individualista en la economía son esas que vosotros mismos no sólo estáis viendo, sino también padeciendo: la libre concurrencia se ha destruido a sí misma; la dictadura económica se ha adueñado del mercado libre; por consiguiente, al deseo de lucro ha sucedido la desenfrenada ambición de poderío; la economía toda se ha hecho horrenda, dura, cruel, atroz... Por lo que atañe a las naciones en sus relaciones mutuas, de una misma fuente manan dos ríos diversos: por un lado el «nacionalismo» o también «el imperialismo económico»; del otro, el no menos funesto y execrable «internacionalismo» o «imperialismo» internacional del dinero, para el cual, donde se esté bien, allí se tiene la patria».

Este mensaje llega hasta Pablo VI, quien en la encíclica «*Populorum progressio*», de paso, hace una curiosa distinción entre capitalismo e industrialización: «Por desgracia, sobre estas nuevas condiciones de la sociedad industrializada, ha sido construido un sistema que considera el lucro como motor esencial del progreso económico; la competencia, como ley suprema de la economía; la propiedad privada de los medios de producción, como un derecho absoluto, sin límites ni obligaciones sociales correspondientes. Este liberalismo sin freno, que conduce a la dictadura, justamente fue denunciado por Pío XI... Pero, si es verdadero que un cierto capitalismo ha sido la causa de muchos sufrimientos, de injusticias y luchas fratricidas, cuyos efectos duran todavía, sería injusto que se atribuyera a la industrialización misma los males que son debidos al nefasto sistema que la acompaña».

Esta línea de condena, es la que se muestra en esa obra fundamental para entender la postura de la Iglesia en relación con la ética de las finanzas, que es la monumental de José Luis Gutiérrez García, «Conceptos fundamentales en la Doctrina Social de la Iglesia» (1971). En el tomo I, pág. 177 se lee que «si se compara este juicio con el que... se hace del socialismo, no resulta infundado afirmar que el juicio sobre el capitalismo es mucho más severo que el juicio pontificio sobre el socialismo».

Todo esto llevó a una aproximación a puntos de vista keynesianos. Pero tras las críticas a éste de Milton Friedman –por ejemplo, como exponen Rudy van Zijp y Hans Visser, en «On the non-neutrality of mathematical formalization: Austrian vs. New Classical Business Cycle Theories», en el volumen dirigido por Gerrit Meijer, «New Perspectives on Austrian Economics» (1975) en relación con la curva de Phillips- se origina un cambio, visible en la preparación de la «*Centesimus annus*» de San Juan Pablo II, para cuya elaboración consulta a un amplio conjunto de tan destacados economistas como fueron estos convocados en el Vaticano: Kenneth J. Arrow, Anthony Atkinson, Partha Dargupta, Jacques Drèze, Peter Hammond, Hendrik Houtbakker, Robert Lucas, Edmond Malinvaud, Ignacio Musu, Jeffrey Sachs, Amartya Sen, Horst Sirbel, Wifeld Trzecikowski, Hirofumo Uzawa y Stefane Zamagni, y que conduce sus puntos de vista sobre la ética de las finanzas a las posturas de la Escuela de Friburgo.

Y en estos momentos se observa que se pretende dar un paso más, pero en una doble dirección muy dispar. Por una parte, asumiendo bastante del mensaje de la Escuela Austriaca, por ejemplo, en España, en el grupo que investiga en el Centro Diego de Covarrubias, que no olvidemos, como se puntualiza por Juan Belch Plans (2000), que

Covarrubias forma parte del conjunto de teólogos y juristas vinculados con Francisco de Vitoria y la Escuela de Salamanca. Basta leer el artículo de Jesús Huerta de Soto, «El obispo Diego de Covarrubias, los escolásticos españoles y la Escuela Austriaca de Economía», donde sostiene que efectivamente la Escuela Austriaca «surge de la mano de Carl Menger en Viena, a partir de 1871». Si leemos las obras de Menger veremos que cita a los escolásticos, concretamente por ejemplo al libro de Covarrubias «*Veterum Collatio Numismaticum*». No olvidemos tampoco el homenaje efectuado por la Mont Pelerin Society en Salamanca, en el convento de San Esteban.

El otro eje de la marcha ética de la Iglesia ante el mundo financiero lo indica Francisco Javier Martínez, al señalar: «Me honro en considerar a Stephen Long como a un amigo. No sólo no he tenido ningún escrúpulo en dedicar una parte de mi escaso tiempo de estudio a traducir su obra, sino que lo he hecho con la conciencia de que hacía con ello un bien a la Iglesia, y doy gracias al Señor por haber conocido y trabajado esta obra». Y Stephen Long afirma que «tal vez, el problema que plantea el capitalismo al cristianismo sea su amenaza, no tanto a la justicia, como a la fe y a la caridad. Este problema no se puede evaluar en exclusiva mediante ningún análisis social de lo natural, sino que exige una sociología teológica, que entraría en contradicción con la sociología de Hayek», o sea, con la escuela austriaca.

Pero no podemos dejar a un lado, el planteamiento ético, radicalmente crítico del mundo financiero globalizado, que surge, esencialmente en el seno de la Iglesia católica iberoamericana, con el nombre de Teología de la Liberación, cuya última manifestación, enlaza con una reacción que criticaba Gastón Baquero.

Sus últimas manifestaciones han sido el libro de Gustavo Gutiérrez y Gerhard Ludwig Müller –Müller fue nombrado por Benedicto XVI, Prefecto de la Congregación para la Doctrina de la Fe–, «*Dalla parte dei poveri. Teologia della liberazione, Teologia della Chiesa*», basado, señala Gutiérrez, en esta interrogación: «¿Cómo decir al pobre, al último de la sociedad, que Dios le ama?». Por eso pasa a ser fundamental lo que se denomina en el léxico de la Teología de la Liberación, la «opción preferencial por los pobres», que suele exponerse en las siglas OPP. En el comentario que de este libro efectuó Rodrigo Polanco señala que «la OPP es, además de una opción ética fundamental, una afirmación «metafísica» esencial (pues la OPP)... es un camino para reconocer que existe un fundamento último: ... que hay vínculos indisolubles entre los hombres y

mujeres del mundo... y que existe un proyecto ético mundial con repercusiones económicas y culturales».

No puedo por menos de aludir aquí a la reciente y espléndida intervención de Diego Gracia en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, «Zubiri, treinta años después», al exponer cómo fue «posible utilizar la filosofía de Zubiri en una perspectiva que fuera metafísica, pero no escolástica o neoescolástica; ni tampoco kantiana, sino hegeliana y marxista, o, al menos marxiana. Esto fue lo que se propuso Ignacio Ellacuría, un jesuita trasterrado a Hispanoamérica y profundamente identificado con lo que se puede denominar el «espíritu de Medellín», que en 1968 empezó a privilegiar el lenguaje de la «liberación». Ese espíritu recogió lo que el médico brasileño Josué de Castro había bautizado en 1947 con el nombre de «geopolítica del hambre», así como la tensión centro-periferia que Raúl Prebisch había convertido en núcleo de su «teoría de la dependencia», pronto convertida en santo y seña de la CEPAL». No olvidemos la obra de Paulo Freire, «Pedagogía del oprimido» en 1970. El año 1968, Salazar Bondy se pregunta por la existencia o no de una filosofía latinoamericana y en 1971 dos argentinos, Juan Carlos Scannone y Enrique Dussell, le intentan responder a esa pregunta iniciando el movimiento de «filosofía de la liberación». El mismo año Gustavo Gutiérrez publica su libro «Teología de la liberación». La dialéctica centro-periferia, en el caso de la filosofía, no era tanto la de América del Norte frente a América del Sur, cuanto la de Europa, frente a América, y más en concreto, la filosofía del ser, típicamente europea, frente a las necesidades reales de la población». Y ahí está el prestar, como es el caso de Dussell, «atención a los filósofos que buscaban ir más allá de la idea del ser, cuales eran los casos de Emmanuel Lévinas y Xavier Zubiri... En «Sobre la esencia», Ellacuría no vio a un neoclásico... sino una filosofía de la «estructura... Ellacuría creyó ver en Zubiri una metafísica estructuralista de inmensas posibilidades». Con el apoyo del curso, desarrollado en 1968 por Zubiri, «Estructura dinámica de la realidad», «Ellacuría creyó encontrarse con los instrumentos conceptuales adecuados para construir una «filosofía de la liberación»».

En relación con esto, Máximo Borghesi ha llegado a decir: «Creo que la Iglesia está pagando el precio de haberse librado demasiado fácilmente de la Teología de la Liberación, que hubiera debido ser su mayor aporte después de la caída del comunismo». Y en su crítica a la Constitución «*Gaudeum et Spes*» del Concilio Vaticano II, Gutiérrez sostendrá: «Las grandes reivindicaciones de la modernidad son acogidas con moderación y no sin reserva... No hay una crítica seria de la que representa en nuestros días la dominación

del capitalismo monopólico sobre las clases populares, en especial aquellas de los pueblos pobres. La preocupación del Concilio es otra: estamos en la hora del diálogo con la sociedad moderna. Esto haría posible tal vez una concepción de la teología más íntimamente conectada con esas comunidades materiales históricas». Y como señala D. Stephen Long, en «Divina economía. La teología y el mercado», a ello hay que añadir la «teología femenina de la liberación» expuesta sobre todo por María Clara Bingemer.

Desde el punto de vista de la economía, todo esto enlaza con el planteamiento, ya muy superado, del estructuralismo económico latinoamericano, críticas a él que en estas obras ni aparecen. Porque todo culmina, en el fondo, con estas frases de Francisco Javier Martínez, arzobispo de Granada, quien en la «Nota de editor» al libro de D. Stephen Long, «Divina economía. La teología y el mercado», escribe: «En este sentido, la economía moderna ha sido y sigue siendo un disfraz de Moloch, el ídolo al que se sacrificaban, y se siguen sacrificando hoy dulcemente, alegremente, pasivamente, consentidamente, millones de vidas humanas. En ese sentido, la economía moderna es un fracaso rotundo».

\* \* \*

Todos estos autores, al ocuparse de una cuestión tan esencial como la ética de las finanzas, responden a una tradición de la que habla Schumpeter: aquella según la cual les correspondía «el derecho y el deber de definir y juzgar la política, dirigir la opinión pública y determinar los objetivos deseables». Y eso sólo es verdad muy parcialmente. En el fondo, cuando nos planteamos, desde un punto de vista acorde con los valores de la civilización occidental –con profundas raíces cristianas, por supuesto–, no podemos ir más allá de estas palabras de John Stuart Mill en su ensayo «Sobre la libertad»: «Todo el que obtiene protección de la sociedad debe devolver algo por este beneficio, y el hecho de vivir en sociedad hace indispensable que cada uno se obligue a observar una determinada línea de conducta con respecto a los demás. Esta conducta consiste primero, en no dañar los intereses de otro, o más bien, ciertos intereses que, sea por expresa disposición legal o por entendimiento tácito, deben ser considerados como derechos, y segundo, en que cada persona carga con su cuota de los trabajos y sacrificios precisos para defender la sociedad o a sus miembros del daño y la vejación». Evidentemente, ¿eso es capaz de encajar la ética de las finanzas en un planteamiento científicamente correcto en relación con las exigencias precisas para cualquier desarrollo económico? He ahí la cuestión.

**BIBLIOGRAFÍA**

- ALBACH, H., «Erich Gutenberg y la crisis financiera», Instituto de Dirección y Organización de Empresa, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2009.
- AZNAR et al., Jose María, «En torno a Cánovas. Prólogo y Epílogo a sus Obras Completas», Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 2000.
- BAQUERO, Gastón, «Fabulaciones en prosa», Cuadernos de Obra Fundamental, Fundación Banco Santander, Madrid, 2014.
- BELDA PONS, Juan, «La Escuela de Salamanca y la renovación de la teología en el siglo XVI», Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 2000.
- BERNIS, Francisco, «Fomento de las Exportaciones», Editorial Minerva, 1917.
- CEACHETTI, Stephen, «Is globalisation great?», en BIS Working Paper, diciembre 2012, n.º 69, «The future of finance globalization».
- CERVERA CONTE, Ignacio, «Las burbujas en la crisis financiera», en Icade, enero-abril 2014, n.º 91, págs. 31-58.
- CHESTERTON, G. K., «Tremendous Trifles», Methuen&Co, London, 1909; traducción al español, «Enormes minucias» por Juan Lumillas, Espuela de Plata, Sevilla, 2011.
- DARWIN, C.R. «The descent of man, and selection in relation to sex», Murray, London, 1871.
- DAVENPORT, Stewart, «Friends of the Unrighteous Mammon: Northern Christians & Market Capitalism, 1815-1860», University of Chicago Press, Chicago, 2008.
- ESCAMILLA CASTILLO, Manuel (director), «John Stuart Mill y las fronteras del liberalismo», Universidad de Granada, Granada, 2004.
- EUCKEN, Walter, «Política económica del “laissez faire”. Economía planificada. Orden de la Competencia», Universidad Internacional Menéndez y Pelayo, Santander, 1949.

- FERNÁNDEZ DE LA MORA, Gonzalo, «La envidia igualitaria», Editorial Átera, Madrid, 2011.
- FOGEL, Robert William; FOGEL, Enid. M.; MARK, Guglielmo y GROTTÉ, Nathaniel, «Political Arithmetic. Simon Kuznets and the Empirical Tradition in Economics», The University of Chicago Press, Chicago, 2013.
- FRIEDMAN, Benjamin M., «Economics: A Moral Inquiry with Religious Origins» en *The American Economic Review*, mayo 2011, «Papers & Proceeding», págs. 166-170.
- GANSHOFF, «Note sur un passage de la vie de Saint Géraud d'Aurillac», *Melanges Iorga*, Paris, 1933.
- GARCÍA ECHEVARRÍA, Santiago, «La ética de las empresas», Instituto de Dirección y Organización de Empresa, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 1910.
- GARCÍA ECHEVARRÍA, Santiago, «Cómo enseñar ética en el ámbito económico-empresarial. Un debate abierto», Instituto de Dirección y Organización de Empresa, Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2010.
- GASKELL, Elizabeth, «Mary Barton», traducción al francés por Françoise du Sorbier, Fayard, Paris, 2014.
- GONZÁLEZ PISADOR, Agustín, «Constituciones Synodales del Obispado de Oviedo», Andrés García Rico, Impresor Titular de la Ciudad, Salamanca, 1796-1797.
- GRACIA, Diego, «Zubiri, treinta años después», texto de la intervención en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas el 11 de marzo de 2014.
- GUTIÉRREZ GARCÍA, José Luis, «Conceptos fundamentales en la Doctrina Social de la Iglesia», Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, 1971.
- GUTIÉRREZ, Gustavo y MULLER, Gerhard Ludwig, «Dalla parte dei poveri. Teologia della liberazione, teología della Chiesa», Emi, Padova, 2013.
- GUTIÉRREZ, Gustavo, «La verdad os hará libres», Sígueme, Salamanca, 1990.

- HEILBONNER, Roberth, «Vida y doctrina de los grandes economistas», Aguilar, Madrid, 1972.
- HODGSON, Geoffrey M., «The evolution of morality and the end of economic man», en *Journal of Evolutionary Economics*, enero 2014, vol. 24, n.º 1, págs. 83-106.
- HOMANN, K., «Die ethische Aufnahmefähigkeit der modern Ökonomik», en *Z&F*, número especial 2007, págs. 15-27.
- HUERTA DE SOTO, Jesús, «El obispo Diego de Covarrubias, los escolásticos españoles y la Escuela Austriaca de Economía», en *Procesos de Mercado*, otoño 2013, volumen X, n.º 2, págs. 343-355.
- JEVONS, William Stanley, «The theory of political economy», Macmillan, London, 1871.
- KEYNES, John Maynard, «Alfredo Marshall, Introducción» a Alfredo MARSHALL, *Obras Escogidas*, Fondo de Cultura Económica, México D.F., 1949.
- KIRZNER, Israel M., «El descubrimiento empresarial y el proceso competitivo del mercado: el punto de vista austriaco», en el libro *Competencia y empresarialidad*, 2.ª edición, Unión Editorial, Madrid, 1998.
- KRELLE, W., «Wirtschaftsethik und Ökonomies», Conferencia en la Görres-Gesellschaft, edición multicopiada, Salzburg, 1989.
- LONG, D. Stephen, «Divina Economía. La Teología y el Mercado», Editorial Nuevo Inicio, Granada, 2006.
- LORENZO, Anselmo, «El proletariado militante. Memorias de un internacional», Editorial Zero, Bilbao, 1970.
- MEJER, Gerrit, «New perspectives on Austrian Economics», Routledge, London, 1945.
- MENGER, Carl, «Principles of Economics», New York University Press, New York, 1981.
- MERCADO, Tomás de, «Suma de tratos y contratos», Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1977.
- MILL, John Stuart, «Principios de Economía Política con algunas de sus aplicaciones a la filosofía social», trad. De Teodoro Ortiz, Fondo de Cultura Económica, México, D.F., 1943.

- MILL, John Stuart, «Sobre la libertad», trad. de Carlos RODRIGUEZ BRAUN, Tecnos, Madrid, 2008.
- MISES, Ludwig von, «Sobre liberalismo y capitalismo», Unión Editorial, Madrid, 1945.
- MULLER, Jerry E., «Capitalism and Inequality», en *Foreign Affairs*, marzo-abril 2013, vol. 92, n.º 2, págs. 30-51.
- NEGRO PAVÓN, Dalmacio, «Liberalismo y socialismo. La encrucijada intelectual de John Stuart Mill», Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975.
- POLANCO, Rodrigo, «Teología de la Liberación, teología de la Iglesia», en *Humanitas*, verano 2014, año XIX, n.º 73, págs. 192-197.
- ROSS, Stephen A., «The determination of financial structure. The incentive signaling approach», en *Bell Journal of Economics and Management Science*, primavera de 1977, págs. 23-40.
- SÁNCHEZ ASIAÍN, José Ángel, «El progresivo divorcio entre el mundo real y el mundo financiero», en *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, 1987.
- SCHUMPETER, Josep A., «Diez grandes economistas: de Marx a Keynes», Alianza Editorial, Madrid, 1997.
- SENIOR, Nassau W., «Journals, Conversations and Essays relating Ireland», Longmans Green, London, 1868.
- SIEVÉKING, Heinrich, «Historia económica universal», trad. de Pío BALLESTEROS, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941.
- STIGLER, George J., «El economista como predicador y otros ensayos», trad. de Jorge Pascual, Ediciones Folio, Barcelona, 1987.
- TAWNEY, R.H., «Religion and the Rise of Capitalism», Penguin Books, Harmondsworth, Middlesex, 1964.
- ULLASTRES CALVO, Alberto, «La teoría de la mutación monetaria del P. Juan de Mariana», en *Anales de Economía*, 1944, tomo XV, y 1945, tomo XX.
- UTZ, A.F., «Ética económica», Unión Editorial, Madrid, 1998.

- VAN ZIJP, Rudy y VISSER, Hans, «On the non-neutrality of mathematical formalization: Austrian vs. New Classical Business Cycle Theories», en el volumen dirigido por Gerrit MEIJER, *New Perspectives on Austrian Economics*.
- VELARDE FUERTES, Juan, «Marx tras los revisionistas y el fracaso de sus últimos epígonos: ¿hay algo aprovechable?», en *Cuadernos de Pensamiento Político*, enero-marzo 2014, n.º 41.
- VIGO GUTIÉRREZ, Abelardo del, «Cambistas, mercaderes y banqueros en el Siglo de Oro español», Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1997.
- VITORIA, Francisco de, «Dictamina de cambiis» en «Comentarios a la Secunda Secundæ de Santo Tomás», en el tomo IV, «De Justicia» preparado por el R.P. Vicente Beltrán de Heredia, O.P., Salamanca, 1934.
- WEBER, Max, «La ética protestante y el espíritu del capitalismo», trad. de Luis LEGAZ LACAMBRA, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1955.

# El control de las subvenciones públicas por el Tribunal de Cuentas: examen de algunos puntos problemáticos

---

**María José García Blanco**

Letrada del Tribunal de Cuentas

## ÍNDICE

- 1. Introducción:** 1.1. El control de la actividad subvencional. 1.2. La subvención pública: concepto y notas definitorias.–**2. Función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas en materia de subvenciones:** 2.1. La función fiscalizadora en materia de subvenciones. 2.2. Examen de algunos puntos problemáticos que se plantean: 2.2.1. *Multiplicidad de controles a los que está sometido el beneficiario.* 2.2.2. *Deber de colaboración.*–**3. Función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas en materia de subvenciones:** 3.1. La función jurisdiccional en materia de subvenciones. 3.2. Examen de algunos puntos problemáticos que se plantean: 3.2.1. *Delimitación del concepto de responsabilidad contable.* 3.2.2. *Sujetos de la responsabilidad contable.* 3.2.3. *Reintegro de subvenciones. Concurrencia de vía administrativa y contable.* 3.2.4. *Concurrencia de responsabilidad penal y contable.*– **Bibliografía.**

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. El control de la actividad subvencional

El buen funcionamiento de un Estado democrático requiere un sistema de control adecuado. Este control se ejerce sobre distintos aspectos, entre ellos, el financiero, es decir, sobre los ingresos y los gastos públicos.

Dentro del control de la actividad financiera cobra especial trascendencia el que se ejerce sobre la actividad subvencional. Pascual García afirma que ello se debe a que la actividad subvencional se desarrolla dentro de la Administración por lo que queda sujeta al control de ejecución presupuestaria en sus distintas variantes (de legalidad, eficiencia, economía, etc), pero, a diferencia de lo que ocurre con el «gasto real», la aplicación a sus fines últimos de los fondos públicos que constituyen el objeto de la subvención, se realiza fuera del ámbito de la Administración.

Se hace por ello preciso ampliar el ámbito subjetivo del control al que estará sometido no sólo el ente público concedente sino también el destinatario de los fondos, alcanzando al perceptor de subvenciones, aunque no pertenezca al sector público, siempre que los fondos que reciba procedan del sector público y se ordenen a la consecución de una finalidad de interés público. El control público trata por tanto de asegurar la correcta obtención de los fondos y su aplicación a los fines públicos para cuya consecución se otorga.<sup>1</sup>

En materia de subvenciones, existe un control interno peculiar, cual es el control financiero de subvenciones, regulado en el artículo 44 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (en adelante LGS), consistiendo su peculiaridad en que se ejerce no sobre la Administración concedente sino sobre los perceptores de la subvención. El apartado tercero del mencionado artículo establece que la competencia para el ejercicio del control financiero de subvenciones corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE). Dentro de la IGAE la responsabilidad de esta modalidad de control compete a la Oficina Nacional de Auditoría. No obstante, este control también puede ser ejercido por las intervenciones delegadas «en los términos, condiciones y alcance que se determine en cada caso por la IGAE».

Por otro lado, en el control externo efectuado sobre las subvenciones públicas por el Tribunal de Cuentas, tanto en su labor fiscalizadora como jurisdiccional, se plantean una serie de puntos más problemáticos que en este artículo se van a tratar de examinar.

---

<sup>1</sup> PASCUAL GARCÍA, José, *Régimen jurídico de las subvenciones pública*, Boletín Oficial del Estado, quinta Edición, 2008, p. 404.

## **1.2. La subvención pública: concepto y notas definitorias**

Para una mejor comprensión de este control nos hemos de referir previamente al concepto de subvención pública y a sus notas definitorias.

El artículo 2 de la LGS define la subvención en la forma siguiente: «Se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3<sup>2</sup> de esta Ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla 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».

De acuerdo con el artículo 5 de la LGS, las subvenciones se registrarán, en los términos establecidos en el artículo 3 de la LGS, por esta Ley y sus disposiciones de desarrollo (el Reglamento aprobado por Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, (en adelante, RLGS)) y por las restantes normas de derecho administrativo, y, en su defecto, se aplicarán las normas de derecho privado.

A partir de la definición legal de la subvención, se pueden extraer las siguientes notas definitorias<sup>3</sup> de dicha figura:

---

<sup>2</sup> Artículo 3.1 LGS. Ámbito de aplicación subjetivo:

«Las subvenciones otorgadas por las Administraciones públicas se ajustarán a las prescripciones de esta Ley.

1. Se entiende por Administraciones públicas a los efectos de esta Ley:

La Administración General del Estado.

Las entidades que integran la Administración local.

La Administración de las comunidades autónomas».

<sup>3</sup> PASCUAL GARCÍA, J.: ob. cit., pp. 42-48.

a) **La subvención es un acto de disposición a título gratuito.** Esta afirmación hace que se plantee el encuadre de la subvención dentro de la categoría de la donación. Según el artículo 618 del Código Civil, la donación es un acto de liberalidad, por el que una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta. De ello se extraen las notas características de la donación, coincidentes con la salvedad de la última con las de la subvención: es un acto gratuito; es un acto de disposición del dominio y es un acto de liberalidad.

Dicho ánimo de liberalidad, dice el Tribunal Supremo, es «*impensable en el ámbito de la Administración, por contrario a sus fines y a sus orígenes, al menos en actos de liberalidad pura*» (STS de 27 de mayo de 1977). No obstante, hoy son predominantes en la doctrina civilista las tesis de carácter objetivo sobre los actos gratuitos, las cuales no atienden al ánimo del que transmite, siendo lo único que se destaca que en la gratuidad no existe reciprocidad de contraprestaciones ni restituciones onerosas de ninguna clase con independencia del motivo que subyace en estos actos. El «*animus donandi*» se traduce en el consentimiento para llevar a cabo el negocio jurídico de la donación, sin interesar las razones íntimas que dan lugar al acto jurídico. Así pues también en este punto, que es el menos conciliable, es posible una aproximación entre los conceptos de subvención y donación.

b) **La Entidad concedente ha de ser una Administración Pública.**

c) **El objeto de la subvención es la entrega de una cantidad de dinero.** En la Disposición Adicional Quinta<sup>4</sup> de la LGS se extiende la aplicación de la Ley a ciertas entregas en especie, pero sin por ello considerarlas subvenciones.

d) **El perceptor está obligado a aplicar los fondos a un objetivo determinado.** Como señala Cortell Giner, no se pueden con-

---

<sup>4</sup> Disposición Adicional Quinta de LGS. Ayudas en especie:

«1. Las entregas a título gratuito de bienes y derechos se registrarán por la legislación patrimonial.

2. No obstante lo anterior, se aplicará esta Ley, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, cuando la ayuda consista en la entrega de bienes, derechos o servicios cuya adquisición se realice con la finalidad exclusiva de entregarlos a un tercero.

3. En todo caso, la adquisición se someterá a la normativa sobre contratación de las Administraciones públicas».

ceder subvenciones que respondan a la mera liberalidad, debiendo exigirse en todo caso unas cargas o condiciones a efectos de que el interés público que motiva su concesión se cumpla. Normalmente, el beneficiario deberá justificar los gastos realizados para acreditar el cumplimiento del objeto de la subvención pública. No obstante, las subvenciones que se concedan en atención a la concurrencia de una determinada situación en el perceptor no requerirán otra justificación que la acreditación por cualquier medio admisible en Derecho de dicha situación conforme el artículo 30 de la LGS.<sup>5</sup>

**e) El objetivo a cumplir se ordena a un fin público comprendido en el ámbito de las competencias materiales de la Entidad concedente.**

Tras estas delimitaciones conceptuales previas, podemos entrar en el examen de las funciones fiscalizadoras y jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, en concreto referidas a las subvenciones públicas.

## **2. FUNCIÓN FISCALIZADORA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN MATERIA DE SUBVENCIONES**

### **2.1. La función fiscalizadora en materia de subvenciones**

El artículo 4.2 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, reguladora del Tribunal de Cuentas (en adelante LOTCu) dispone que «corresponde al Tribunal de Cuentas la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas».

Desde un punto de vista subjetivo, la fiscalización de las subvenciones puede recaer sobre la Administración concedente, los beneficiarios y las entidades colaboradoras<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> CORTELL GINER, Robert P. «El concepto legal de subvención y las entidades privadas del sector público», *Revista Española de Control Externo* nº. 32, vol. XI, 2009, p.87.

<sup>6</sup> Artículo 12.1 de la LGS. Entidades colaboradoras: «1. Será entidad colaboradora aquella que, actuando en nombre y por cuenta del órgano concedente a todos los efectos relacionados con la subvención, entregue y distribuya los fondos públicos a los beneficiarios cuando así se establezca en las bases reguladoras, o colabore en la gestión de la subvención sin que se produzca la previa entrega y distribución de los fondos recibidos. Estos fondos, en ningún caso, se considerarán integrantes de su patrimonio.»

Desde un punto de vista objetivo, la fiscalización examina el cumplimiento de los requisitos para la concesión de las subvenciones, gestión y justificación de las mismas, pudiendo observarse los siguientes aspectos:

- Contenido y aplicación de los planes estratégicos de subvenciones, especialmente el cumplimiento de los objetivos recogidos en los mismos.
- Cumplimiento de los requisitos jurídico-administrativos que enmarquen la actuación del órgano concedente.
- Grado de sometimiento de la actuación de los beneficiarios y de las entidades colaboradoras a las exigencias legales y reglamentarias que les incumben.
- Adecuación a Derecho de las medidas adoptadas en materia de exigencia de garantías<sup>7</sup>.

Como señala Fernández Farreres, «la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas ha estado básicamente circunscrita al control llamado de legalidad...Por lo que fácilmente pueden intuirse las importantes limitaciones que condicionarán cualquier pretensión de articular un efectivo control de la actividad por medio de subvenciones si la función fiscalizadora queda remitida única y exclusivamente al control de legalidad...De ahí la necesidad de nuevas aperturas de control...Quiere esto decir, con relación a la actividad administrativa otorgando subvenciones, que la fiscalización del Tribunal de Cuentas debe extenderse al análisis y examen, no sólo, de la legalidad de esa acción subvencional sino a la eficacia e, incluso, a la oportunidad de las subvenciones otorgadas»<sup>8</sup>.

Atendiendo a los tipos de controles que comprende la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, la fiscalización de subvenciones puede ser de diversos tipos:

---

<sup>7</sup> CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos «El control externo de las subvenciones y ayudas públicas. Fiscalización y Enjuiciamiento por parte del Tribunal de Cuentas y otros órganos de control externo», en *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*, Thomson Aranzadi, Pamplona, 2011, pp. 609-635.

<sup>8</sup> FERNÁNDEZ FARRERES, Germán «El control de las subvenciones a los particulares por el Tribunal de Cuentas» en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, pp. 519-522.

- La fiscalización de legalidad tiene su campo de actuación en la comprobación de los requisitos para la concesión y justificación de las subvenciones.
- La fiscalización financiera versa sobre el adecuado reflejo contable de la actividad subvencional y el cumplimiento de la gestión presupuestaria de la misma.
- La fiscalización operativa incide sobre el cumplimiento de los objetivos de interés público para los cuales se concedió la subvención.

El artículo 31.a) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (en adelante LFTCu) dispone que «El ejercicio de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se llevará a cabo mediante: a) El examen y comprobación de las cuentas generales y parciales de todas las Entidades y Organismos integrantes del sector público y de las que deban rendir los *perceptores beneficiarios de ayudas procedentes del mismo sector, tales como subvenciones, créditos o avales.*»

Este precepto ha de interpretarse teniendo en cuenta el artículo 14.2 de la LGS que establece que la rendición de cuentas de los perceptores de subvenciones se instrumentará a través del cumplimiento de la obligación de justificación al órgano concedente o entidad colaboradora.

En dicha fiscalización se plantea la cuestión de si ésta puede extenderse a todas las operaciones del perceptor o sólo a la actividad, proyecto o programa subvencionado. Pascual García señala que el criterio a seguir viene dado en el artículo 38 de la LFTCu cuando dispone que el examen de las cuentas que deban rendir los perceptores «se extenderán tanto a la comprobación de que las cantidades de que se trate se han aplicado a las finalidades para las que fueron concedidas, como a los resultados». Se deduce de ello que la fiscalización sólo puede llegar a estos dos aspectos, aplicación de los fondos y resultados obtenidos, sin que queden sujetos a verificación otros ajenos a los mencionados, aun cuando puedan ser fiscalizables si los perceptores pertenecen al sector público<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> PASCUAL GARCÍA, J.: ob. cit, p. 459.

## 2.2. Examen de algunos puntos problemáticos que se plantean

### 2.2.1. Multiplicidad de controles que recaen sobre el beneficiario

El beneficiario de la subvención, en virtud del artículo 14.1.c)<sup>10</sup> de la LGS queda sometido a una **multiplicidad de controles**, como pueden ser los realizados por el Tribunal de Cuentas Europeo, el Tribunal de Cuentas español, los órganos autonómicos de control externo ( en adelante OCEX) y la Intervención.

Esta pluralidad de supervisiones que se ejercen desde competencias distintas, pero con objetivos similares, si no se aplica a la realidad de forma razonable y razonada, puede constituir un obstáculo para la correcta gestión de las subvenciones públicas, generando duplicidades, tensiones y una deficiente calidad del control.

Para reparar esta situación se han adoptado una serie de **medidas que tratan de coordinar** el control ejercido por los distintos órganos, por lo que conviene diferenciar entre el control externo y el interno:

a) Por lo que respecta al **control externo**, las leyes reguladoras de las distintas entidades fiscalizadoras que lo ejercen contemplan criterios para una actuación armónica, cuando el ámbito objetivo o subjetivo de la fiscalización coincidan. Así ocurre en la coordinación de actuaciones del Tribunal de Cuentas con los OCEX, por un lado y con el Tribunal de Cuentas Europeo, por el otro.

a.1) Para coordinar la actuación del Tribunal de Cuentas con la llevada a cabo por el respectivo *órgano autonómico* de control externo, el artículo 29 de la LFTCu establece que dicho órgano coordinará su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras. Este órgano remitirá al Tribunal de Cuentas, tan pronto los tengan aprobados o, en su caso, dentro de los pla-

---

<sup>10</sup> Artículo 14.1.c) LGS. Obligaciones de los beneficiarios: «1. Son obligaciones del beneficiario: c) Someterse a las actuaciones de comprobación, a efectuar por el órgano concedente o la entidad colaboradora, en su caso, así como cualesquiera otras de comprobación y control financiero que puedan realizar los órganos de control competentes, tanto nacionales como comunitarios, aportando cuanta información le sea requerida en el ejercicio de las actuaciones anteriores.»

zos legalmente establecidos, los resultados individualizados del examen, comprobación y censura de las cuentas de todas las entidades del sector público autonómico, así como los Informes o Memorias anuales acerca de sus respectivas cuentas generales y los informes o memorias, mociones o notas en que se concrete el análisis de la gestión económico-financiera de las entidades que integren el sector público autonómico o de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas de dicho sector percibidas por personas físicas o jurídicas.

Los informes o memorias habrán de remitirse acompañados de los antecedentes y del detalle necesarios al objeto de que el Tribunal de Cuentas pueda examinarlos, practicar, en su caso, las ampliaciones y comprobaciones que estime necesarias, e incorporar sus propias conclusiones, si resultara procedente, a la Memoria anual a remitir a las Cortes Generales o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas o a las Memorias extraordinarias.

Por su parte, el Tribunal de Cuentas, mediante acuerdo plenario, podrá solicitar de los OCEX la práctica de concretas funciones fiscalizadoras, tanto si se refieren al sector público autonómico como al estatal.

Esta actuación coordinada trata también de alcanzarse mediante la comunicación mutua de los Proyectos de Programas Anuales de Fiscalización, antes de ser aprobados, para evitar duplicidades de actuación.

a.2) El *Tribunal de Cuentas Europeo*, de acuerdo con el artículo 287 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, examina las cuentas de la totalidad de los gastos de la Unión y de cualquier órgano u organismo creado por ella, *lo que incluye las subvenciones y demás ayudas públicas*. A diferencia del Tribunal de Cuentas español, el Tribunal de Cuentas Europeo sólo ejerce funciones fiscalizadoras y consultivas, careciendo de cualquier tipo de competencia jurisdiccional contable, a pesar de su denominación de «Tribunal».

Las relaciones entre el Tribunal de Cuentas Europeo y las entidades fiscalizadoras de los Estados miembros, entre las que se encuentra el Tribunal de Cuentas español, se regula en el apartado 3 del mencionado artículo *«En los Estados miembros, el control se efectuará en colaboración con las instituciones*

*nacionales de control* o, si éstas no poseen las competencias necesarias, con los servicios nacionales competentes.»

La finalidad de dicho precepto es establecer una vinculación funcional entre el Tribunal de Cuentas Europeo y las instituciones nacionales de control, cooperación absolutamente necesaria si se tiene en cuenta que los medios humanos de que dispone el Tribunal de Cuentas Europeo son ciertamente limitados, a lo que se añaden las dificultades inherentes a la diversidad geográfica, lingüística y normativa, circunstancias que imponen una necesaria relación de colaboración y cooperación.

Con esta cooperación se trata de hacer más eficaz el esfuerzo fiscalizador global. De la misma forma que el Tribunal de Cuentas Europeo debe apoyarse en las fiscalizaciones realizadas por los Tribunales de Cuentas de los Estados miembros, éstos pueden también evitar los dobles controles enriqueciéndose con los resultados obtenidos por el Tribunal de Cuentas Europeo en el marco de su propia actividad.

No puede hablarse de un procedimiento común a los Estados miembros en relación con la colaboración con el Tribunal de Cuentas Europeo. Así, países como Inglaterra o Alemania, si bien facilitan la labor de las fiscalizaciones «in situ» del Tribunal de Cuentas Europeo, apenas participan en las mismas; por el contrario, en Italia y España, los llamados «agentes de enlace» desempeñan un papel importante en la fase de preparación de las fiscalizaciones «in situ» del Tribunal de Cuentas Europeo, comunicando las informaciones e introduciendo a los auditores del Tribunal de Cuentas Europeo en los organismos a fiscalizar, y asimismo, estos agentes asisten regularmente a las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas Europeo.

En el caso español, existe una Unidad de enlace con el Tribunal de Cuentas Europeo, unidad administrativa dependiente orgánicamente de la Presidencia del Tribunal de Cuentas español.

En las relaciones entre el Tribunal de Cuentas Europeo y el español, se plantea el problema de la existencia de los OCEX de las Comunidades Autónomas en competencia concurrente con la del Tribunal de Cuentas español, sin que el artículo 29 de la LFTCu resuelva el problema de coordinación.

Las auditorías «in situ» que realiza el Tribunal de Cuentas Europeo de la gestión de los Fondos comunitarios asignados a España y gestionados por las Comunidades Autónomas, se han desarrollado en la práctica con la colaboración de la Unidad de Enlace del Tribunal de Cuentas español, habiéndose producido en algún caso la incorporación de auditores de los OCEX previa invitación al efecto del Presidente del Tribunal de Cuentas español a los respectivos Presidentes de los OCEX.

En la práctica, estas relaciones de coordinación se han llevado a cabo de forma satisfactoria.

b) Respecto del **control interno**, en cuanto a la IGAE, la Disposición Adicional Primera de la LGS, bajo la rúbrica «Información y coordinación con el Tribunal de Cuentas», establece que la IGAE anualmente ha de remitir al Tribunal de Cuentas informe sobre el seguimiento de los expedientes de reintegro y sancionadores derivados del ejercicio del control financiero.

En opinión de Díaz Zurro, la diferencia entre el control del Tribunal de Cuentas y el efectuado por la IGAE, se manifiesta de forma inicial y de manera muy expresa en lo que atañe al carácter previo de la función interventora que desempeña la IGAE, frente al carácter posterior de la fiscalización que desarrolla el Tribunal de Cuentas<sup>11</sup>.

En el ejercicio del control financiero, dentro del que se encuentra el control de las subvenciones, las actuaciones de ambos, concretadas en los correspondientes Programas de Fiscalizaciones, en el caso del Tribunal de Cuentas, y en el Plan de Actuaciones de Control Financiero, en el caso de la Intervención General, pueden producirse solapamientos y duplicidades.

Consideramos de especial interés las vías de cooperación que propone Díaz Zurro, que pueden establecerse a tres niveles:

- Conocimiento mutuo de planes y programas de actuación.
- Utilización de informes de control.
- Desarrollo normativo y metodológico.

---

<sup>11</sup> DÍAZ ZURRO, Alicia. «El control externo visto desde el control interno», *Revista Española de Control Externo*, n.º 12 -I, 2002, pp. 89-112.

En el primer aspecto, para evitar dichas coincidencias sería conveniente mantener reuniones previas a la elaboración por el Tribunal de Cuentas y la Intervención General de los respectivos planes de auditoría que pudieran dar lugar a una programación de actuaciones coordinada y hasta complementaria. Obviamente, sin que de ello resultara injerencia ni menoscabo de las competencias que ambas instituciones tienen atribuidas, sino como manifestación de una leal colaboración.

Tras esta idea de coordinación previa de actuaciones, cabe plantearse el segundo aspecto antes señalado: el de la utilización por el Tribunal de Cuentas de los informes de control que realiza la Intervención General. En este aspecto, se considera conveniente aprobar una norma que desarrolle un procedimiento que permita la utilización de trabajos de otros auditores, en la que se describa con suficiente detalle la forma de actuar para permitir el acceso y la utilización de los informes de la IGAE por el Tribunal de Cuentas.

Respecto del tercer aspecto, dado que el Tribunal de Cuentas y la IGAE comparten el ámbito subjetivo del control y sus objetivos, resulta conveniente homogenizar las técnicas y métodos, y en concreto las normas de auditoría, a las que unos y otros sujetan su actuación profesional.

Por último, dentro de estas medidas que tratan de coordinar el control ejercido por los distintos órganos, destacamos que se ha creado una *base de datos de carácter nacional en materia de subvenciones*, regulada en el artículo 20 de la LGS<sup>12</sup>.

Esta base de datos ha de recoger información de todas las Administraciones Públicas sobre las subvenciones por ellas gestionadas. Así, mediante la centralización de esta información en una base de datos única, las Administraciones Públicas se dotan de un instrumento operativo por el que se simplifica el control de la concurrencia de aportaciones públicas para una misma actividad, se facilita la función de verificación de las condiciones jurídicas para obtener la condición de beneficiario y se permite optimizar las actividades de planificación, seguimiento y control de las subvenciones y ayudas públicas.

---

<sup>12</sup> El artículo 20 de la LGS sobre Base de Datos Nacional de Subvenciones (BDNS) redactado por el número tres del artículo 30 de la Ley 15/2014, de 16 de septiembre, de nacionalización del Sector Público y otras medidas de reforma administrativa.

De esta medida se podrán beneficiar tanto los órganos de control interno de las distintas Administraciones como el Tribunal de Cuentas, ya que el citado artículo prevé que la información de la base de datos, pese a su carácter reservado, podrá ser cedida cuando tenga por objeto la colaboración con el Tribunal de Cuentas u órganos de fiscalización externa de las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus funciones. Con ello trata de darse cumplimiento al principio de auditoría única recomendado por el Tribunal de Cuentas Europeo en el Dictamen 2/2004, de 30 de abril.

Para finalizar este punto sobre los múltiples controles a los que queda sometido el beneficiario, ponemos de manifiesto la opinión de Sesma Sánchez, que considera que la LGS no ha sabido encontrar un principio general que asegure la eficiencia de los sistemas de control que existen sobre las subvenciones públicas al modo que se establece, por ejemplo, en el ámbito comunitario en donde el artículo 38.3 del Reglamento (CE) n.º 1260/ 1999 del Consejo, al establecer disposiciones generales sobre los Fondos Estructurales, dispone que «la Comisión y los Estados miembros cooperarán, basándose en acuerdos administrativos bilaterales, para coordinar los programas, la metodología y la aplicación de los controles con el fin de maximizar la utilidad de los controles efectuados» y que «se comunicarán sin demora los resultados de los controles efectuados»<sup>13</sup>.

### 2.2.2. *Deber de colaboración*

Otro punto problemático con el que, en ocasiones, se encuentra el Tribunal de Cuentas en su función fiscalizadora y por lo tanto también en la fiscalización de las subvenciones, es la falta de colaboración de determinadas entidades a la hora de facilitar documentación requerida por el Tribunal de Cuentas para el ejercicio de su función.

En este punto, conviene hacer una referencia a las diferencias existentes entre el deber de colaboración con los órganos de control interno y con los de control externo.

Respecto de los primeros, de acuerdo con el artículo 145.3 de la Ley General Presupuestaria 47/2003, de 26 de noviembre (en adelante LGP) y el artículo 46 de la LGS están obligadas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que posean «cualquier cla-

---

<sup>13</sup> SESMA SÁNCHEZ, Begoña. «La posición de los beneficiarios de subvenciones públicas en los procedimientos de control», *Revista de Auditoría pública*, n.º 40, 2006, pp. 75-86.

se de datos, informes o antecedentes, deducidos directamente de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, con trascendencia para las actuaciones de control que desarrolle» y «cuanta documentación sea requerida en el ejercicio de las funciones de control que corresponden»; mientras que respecto del Tribunal de Cuentas, sólo están obligados por el deber de colaboración previsto en el artículo 7<sup>14</sup> de la LOTCu, las entidades del sector público y los perceptores de las subvenciones «respecto de los bienes, fondos, efectos o caudales públicos que tengan en depósito, custodia o administración o en cuya gestión hayan participado o participen por cualquier causa» y «los datos, estados, documentos o antecedentes solicitados se referirán a los que consten o deban constar en los correspondientes estados contables o en la justificación de estos», conforme lo dispuesto en el artículo 30 de LFTCu.

Ello da lugar a situaciones en las que el Tribunal de Cuentas solicita datos a determinados órganos, entidades o instituciones que no están siendo objeto de fiscalización, en relación con datos o información de terceros que sí lo están (datos tributarios o bancarios de entidades o personas fiscalizadas, obrantes respectivamente en poder de la Administración tributaria o de entidades financieras...), y dichos órganos, entidades o instituciones no prestan tal colaboración al no considerar suficiente la invocación del artículo 7 de la LOTCu y el artículo 30 de la LFTCu.

Esto es consecuencia de que algunas leyes sectoriales (posteriores a la LOTCu de 1982 y a la LFTCu de 1988), relativas al ejercicio de las competencias y funciones de entidades y órganos sujetos a la fiscalización del Tribunal de Cuentas, no mencionan expresamente al Tribunal de Cuentas como posible requirente de los datos o de la información gestionados por dichos órganos y entidades.

Este tipo de situaciones no concuerda con el mandato general de deber de colaboración con el Tribunal de Cuentas, especialmente cuando se producen en relación con datos concernientes a las

---

<sup>14</sup> Artículo 7 de LOTCu: «1. El Tribunal de Cuentas podrá exigir la colaboración de todas las Entidades a que se refiere el artículo 4 de esta Ley Orgánica, que estarán obligadas a suministrarle cuantos datos, estados, documentos, antecedentes o informes solicite relacionados con el ejercicio de sus funciones fiscalizadora o jurisdiccional.

Cuando la normativa vigente establezca la obligatoriedad de la censura jurada de cuentas para determinadas Entidades del sector público se aportará el correspondiente informe al Tribunal.»

entidades o personas fiscalizadas (datos de que disponga la Agencia Tributaria, la Seguridad Social, la Central de Información de Riesgos del Banco de España o la Central de Información de Riesgos de las Entidades Locales dependiente del Ministerio de Hacienda), cuyo conocimiento por el Tribunal de Cuentas tendría como efecto directo e inmediato un ejercicio más eficaz de la función fiscalizadora que constitucionalmente le corresponde.

El Tribunal de Cuentas, teniendo en cuenta estas limitaciones con las que se encuentra en el ejercicio de su actuación fiscalizadora, aprobó con fecha de 24 de febrero de 2011 una Moción, que posteriormente remitió a las Cortes Generales según lo previsto en el artículo 28.6 de la LFTCu, sobre el perfeccionamiento de la regulación legal del deber de colaboración de las personas físicas y jurídicas, públicas y privadas, con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, con la finalidad de mejorar la eficacia del control de la gestión económica-financiera del sector público por parte del Tribunal.

En dicha Moción el Tribunal de Cuentas propone una serie de modificaciones legislativas orientadas a ampliar el ámbito subjetivo y objetivo del deber de colaboración con el Tribunal, de manera similar a como se regula en la LGP y LGS.

Por lo que sería necesario que se llevasen a cabo, con la mayor brevedad posible, las iniciativas propuestas por el Pleno del Tribunal de Cuentas en la Moción presentada a las Cortes Generales. En ocasiones, se crítica la labor del Tribunal de Cuentas, pero no se ponderan adecuadamente los obstáculos con que se encuentra en el ejercicio de sus funciones. Así, convendría facilitar en la medida de lo posible la actuación del Tribunal, que colabora en la detección de irregularidades que hayan sido cometidas en la gestión de los ingresos y gastos públicos, con la consiguiente depuración de responsabilidades contables.

### **3. FUNCIÓN JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN MATERIA DE SUBVENCIONES**

#### **3.1. La función jurisdiccional en materia de subvenciones**

La disposición adicional primera de la LGS señala que el régimen de responsabilidad contable en materia de subvenciones será el establecido en la legislación del Tribunal de Cuentas.

En el ejercicio de la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas destacamos los siguientes aspectos problemáticos que se han ido planteando:

### 3.2. Examen de algunos puntos problemáticos

#### 3.2.1. Delimitación del concepto de responsabilidad contable

El objeto de la jurisdicción contable se define en el ya mencionado artículo 15 de la LOTCu y en el artículo 49 de la LFTCu<sup>15</sup>. A partir de estos preceptos la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha precisado que *«para que exista responsabilidad contable han de concurrir en síntesis los siguientes elementos: a) Daño o perjuicio en los caudales públicos producido por quien tenga a su cargo el manejo, custodia o administración de los mismos, b) Infracción dolosa o con culpa o negligencia grave de las normas reguladoras del régimen presupuestario o de contabilidad y c) Relación de causa a efecto entre la acción u omisión y el daño producido»* (Sentencia 9/2003, de 23 de julio).

En materia de subvenciones se planteó la cuestión de si la responsabilidad contable se originaba únicamente por la infracción de las normas reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad o si también alcanzaba a la infracción de las normas reguladoras del régimen de las subvenciones.

La Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo, en Sentencia de 22 de noviembre de 1996, reconoció expresamente la posibilidad de declarar responsabilidades contables como consecuencia de infracciones del régimen jurídico aplicable a las subvenciones y otras ayudas del sector público, señalando que *«las infracciones cometidas con motivo de la percepción de subvenciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado generan responsabilidad contable determinante de la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios que se hayan*

---

<sup>15</sup> Artículo 49 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas: «La jurisdicción contable conocerá de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos cuando, con dolo, culpa o negligencia graves, originaren menoscabo en dichos caudales o efectos a consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades receptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector. Sólo conocerá de las responsabilidades subsidiarias, cuando la responsabilidad directa, previamente declarada y no hecha efectiva, sea contable.»

*causado*; esta responsabilidad es imputable a los perceptores de tales subvenciones, *pues la responsabilidad deriva del menoscabo de los caudales públicos que son las subvenciones percibidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado, menoscabo a su vez causante de una responsabilidad contable que, en cuanto responsabilidad civil, no penal ni administrativa, conlleva la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados*». En este mismo sentido se pronunció la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2007.

Este mismo criterio ya había sido declarado por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en diversas resoluciones (entre otras, Sentencias de 26 de marzo de 1993 y de 20 de octubre de 1995).

Así, el que recibe una subvención puede incurrir en responsabilidad contable cuando provoca un daño en el erario público mediante la infracción del régimen jurídico aplicable a la ayuda que ha recibido, lo que nos traslada esencialmente a tres supuestos:

- Percibir la subvención incumpliendo las condiciones legales exigibles para obtenerla u ocultando las que hubieran impedido su percepción.
- Falta de justificación total o parcial de la subvención.
- Inversión total o parcial de los fondos para fines distintos de aquéllos para los que la subvención se otorgó.

Cubillo Rodríguez y Sola Fernández afirman que no cabe duda, de que la infracción de la normas por las que se rige la gestión de fondos públicos desarrollada a través de subvenciones puede generar responsabilidades no sólo penales o administrativas sino también contables y, respecto de estas últimas, se plantea el problema de cuáles son los órganos competentes para exigir las y los cauces formales para declararlas y hacerlas efectivas<sup>16</sup>, lo que enlaza con los puntos que trataremos a continuación sobre la concurrencia de la vía administrativa y de la penal con la contable.

En este punto hemos analizado como en su día se planteó la cuestión de si la responsabilidad contable, además de originarse

---

<sup>16</sup> CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos y SOLA FERNÁNDEZ, Mariano F.: «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas y el reintegro de subvenciones públicas», en *Crónica 1998-1999 de Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas*, Madrid, 2000, p.66.

por la infracción de las normas reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad, podría también originarse por la infracción de las normas reguladoras del régimen de las subvenciones, dado que el artículo 15 de la LOTCu y el artículo 49 de la LFTCu únicamente hacen referencia a las primeras; en la actualidad, este punto ha sido aclarado por la labor jurisprudencial tanto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas como la de la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo, que lo ha reconocido expresamente.

### 3.2.2. *Sujetos de la responsabilidad contable*

De acuerdo con la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas, la responsabilidad contable resulta predicable de aquellas personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos y que en el ejercicio de este tipo de tareas provoquen daños a los mismos como consecuencia de acciones u omisiones dolosas o gravemente culposas constitutivas, a su vez, de infracciones normativas presupuestarias o de contabilidad.

Dicha responsabilidad contable surge en el contexto de la encomienda a ciertas personas de la gestión de los fondos públicos, teniendo aquella, dos actos o momentos de vital trascendencia: el cargo o entrega de fondos y el descargo o justificación del destino dado a los caudales recibidos. El que recibe fondos debe justificar la inversión de los mismos, respondiendo de ellos en tanto no se produzca el descargo, bien sea bajo la forma de justificantes adecuados a su inversión o bien bajo la forma de reintegro de las cantidades no invertidas. Y acreditada la entrega de los fondos y constatada la falta de justificantes o de dinerario, según los casos, aparece un descubierto en las cuentas, es decir, un alcance de fondos. Por consiguiente, *sólo pueden ser sujetos de responsabilidad contable aquéllos que tengan la condición de gestores de fondos públicos.*

La Sentencia de la Sala 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2008 confirma el criterio que mantiene el Tribunal de Cuentas sobre la improcedencia de declarar responsable en la jurisdicción contable a quien no tenga la condición de gestor de fondos públicos.

Vacas García-Alós afirma que definido así el ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, la participación en la actividad económico financiera de un ente público hace a la persona, sea o no funcionario público, susceptible de ser sujeto de responsabili-

dades contables, pues la responsabilidad contable deriva no de la forma de personificación, sino del menoscabo de los caudales públicos<sup>17</sup>.

*En esta delimitación de los sujetos de la responsabilidad contable se plantea la cuestión de si los perceptores de subvenciones públicas pueden ser considerados como tales.* Este punto queda resuelto teniendo en cuenta lo dispuesto en el último inciso del artículo 49.1 de la LFTCu, que declara que la acción de responsabilidad contable puede dirigirse contra los perceptores de la subvención.

Los perceptores de las subvenciones pueden ser tanto personas físicas como jurídicas. Por lo que se plantea si *la persona jurídica que haya percibido una subvención pública puede ser responsable contable.* Esta responsabilidad ha sido declarada en la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 26 de marzo de 1993: «*Por otra parte, al ser exigible la responsabilidad contable a los perceptores de subvenciones, no es posible limitar ésta a las personas físicas, liberando sin base legal alguna a las personas jurídicas. Por eso la Ley se ocupa de aclarar que los perceptores de subvenciones pueden ser entidades públicas o privadas, empresas o personas en general (artículo 4.2 de la LOTCu)*». Este criterio se reitera en otras Sentencias de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas como la de 14 de julio de 2004 y la de 1 de diciembre de 2005, entre otras.

El reintegro derivado de esta responsabilidad alcanza a la propia persona jurídica beneficiaria y subsidiariamente sus socios, miembros o partícipes. También pueden responder los administradores cuando han adoptado acuerdos ilegales o no han evitado, pudiendo y debiendo hacerlo, que tales acuerdos se adoptaran, como ha declarado la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 24 de julio de 2006.

En el caso de personas jurídicas disueltas y liquidadas, la responsabilidad de dichas sociedades se transmite a los socios o partícipes del capital, de forma solidaria y hasta el límite de su cuota de liquidación, si se trata de sociedades anónimas y limitadas, pero en los casos de sociedades colectivas, los socios colectivos responden sin limitación y de forma solidaria, como si no estuvieran disueltas las sociedades. De la responsabilidad de las comunidades de bie-

---

<sup>17</sup> VACAS GARCÍA-ALÓS, Luis. «La responsabilidad contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la Jurisprudencia», *Claves de la jurisprudencia*, Reus, Madrid, 2009, p. 211.

nes, patrimonios separados o unidades económicas sin personalidad jurídica responde el patrimonio que recibió la ayuda, pero subsidiariamente sus miembros o copartícipes.

Finalmente, en la delimitación de la responsabilidad contable de la persona jurídica se ha de hacer referencia a la doctrina del levantamiento del velo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo admite la tesis y práctica de penetrar en el «substratum» personal de las entidades o sociedades. Los jueces puedan penetrar («levantar el velo jurídico») en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia en daño ajeno o de «los derechos de los demás» o contra interés de los socios, es decir, de un abuso de su personalidad, de un «ejercicio antisocial» de su derecho (Sentencia de 28 de mayo de 1984 y de 25 de octubre de 1997, entre otras).

En materia de subvenciones, la doctrina del levantamiento del velo se aplica a aquellos supuestos en los que la adopción de una nueva forma jurídica únicamente tienen como finalidad obtener fraudulentamente las subvenciones que de otro modo no obtendría, por no reunir los requisitos legalmente exigidos para ello.

Así lo manifiesta la STS de 16 de abril de 2008 *«a través de la figura jurídica del levantamiento del velo se ha querido salir al paso de la utilización abusiva de la personalidad jurídica de las sociedades, tratando de evitar que el uso de esta posibilidad legal sirva de cobertura a una actividad de finalidad defraudatoria, y se constituya así en vehículo de elusión de la aplicación de la norma, o de extensión de la misma a supuestos no queridos por el legislador. La posibilidad de que mediante el cumplimiento de determinados requisitos puedan generarse nuevas personalidades jurídicas con la consiguiente aparición de sujetos de derecho nuevos, titulares de patrimonios propios e independientes, de propios derechos y de propias obligaciones, con separadas responsabilidades, debe tener su límite en la probada circunstancia del carácter meramente instrumental de la constitución de una sociedad mediante la que se busca la aplicación de un régimen jurídico más favorable, o elusión de uno no querido, en lugar de la querida por el ordenamiento jurídico finalidad que debe buscar la creación de sociedades mercantiles»*.

En síntesis de lo tratado en este epígrafe, podemos destacar como la responsabilidad contable alcanza conforme a la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas, a los perceptores de subvenciones u otras ayudas del sector público. Asimismo alcanza a las personas jurídicas, distribuyéndose esta responsabilidad dentro de la estructura organizativa de la misma: Así, el reintegro derivado

de esta responsabilidad alcanza a la propia persona jurídica beneficiaria y subsidiariamente a sus socios, miembros o partícipes. También pueden responder los administradores cuando han adoptado acuerdos ilegales o no han evitado, pudiendo y debiendo hacerlo, que tales acuerdos se adoptaran.

En el caso de personas jurídicas disueltas y liquidadas, la responsabilidad de dichas sociedades alcanza a los socios o partícipes o al patrimonio de la sociedad, según el tipo de sociedad de que se trate.

La doctrina del levantamiento del velo en materia de subvenciones se aplica a aquellos supuestos en los que la adopción de una nueva forma jurídica únicamente tienen como finalidad obtener fraudulentamente las subvenciones que de otro modo no obtendría, por no reunir los requisitos legalmente exigidos para ello.

### *3.2.3. Reintegro de subvenciones. Concurrencia de vía administrativa y contable*

El reintegro en materia de subvenciones no es más que el cumplimiento de una obligación que tiene el perceptor de la subvención de resarcir a la Hacienda Pública, es decir, de hacer que el patrimonio de la misma se encuentre en la misma situación que si no se hubiese concedido la subvención. El reintegro carece de carácter sancionador y su finalidad es exclusivamente la de restablecer la lesión patrimonial sufrida en los caudales públicos, sin perjuicio de que también el sujeto productor del daño pueda incurrir en infracción penal o administrativa.

Los hechos que dan lugar al reintegro de subvenciones en vía administrativa, tanto los que derivan de la invalidez del acuerdo de concesión (artículo 36 de LGS<sup>18</sup>) como los que traen su causa en

---

<sup>18</sup> Artículo 36 LGS: «1 Son causas de nulidad de la resolución de concesión:

– Las indicadas en el artículo 62.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

– La carencia o insuficiencia de crédito, de conformidad con lo establecido en el artículo 60 de la Ley General Presupuestaria y las demás normas de igual carácter de las Administraciones públicas sujetas a esta Ley.

2. Son causas de anulabilidad de la resolución de concesión las demás infracciones del ordenamiento jurídico, y, en especial, de las reglas contenidas en esta Ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

incumplimientos del beneficiario o entidad colaboradora (artículo 37 de la LGS<sup>19</sup>), pueden ser constitutivos al propio tiempo de infracción contable.

De acuerdo con Rodríguez Castaño, para determinar el órgano competente para conocer del reintegro se pueden diferenciar los siguientes supuestos:

---

<sup>19</sup> Artículo 37.1 LGS: «También procederá el reintegro de las cantidades percibidas y la exigencia del interés de demora correspondiente desde el momento del pago de la subvención hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro, en los siguientes casos:

- Obtención de la subvención falseando las condiciones requeridas para ello u ocultando aquéllas que lo hubieran impedido.
- Incumplimiento total o parcial del objetivo, de la actividad, del proyecto o la no adopción del comportamiento que fundamentan la concesión de la subvención.
- Incumplimiento de la obligación de justificación o la justificación insuficiente, en los términos establecidos en el artículo 30 de esta Ley, y en su caso, en las normas reguladoras de la subvención.
- Incumplimiento de la obligación de adoptar las medidas de difusión contenidas en el apartado 4 del artículo 18 de esta Ley.
- Resistencia, excusa, obstrucción o negativa a las actuaciones de comprobación y control financiero previstas en los artículos 14 y 15 de esta Ley, así como el incumplimiento de las obligaciones contables, registrales o de conservación de documentos cuando de ello se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.
- Incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración a las entidades colaboradoras y beneficiarios, así como de los compromisos por éstos asumidos, con motivo de la concesión de la subvención, siempre que afecten o se refieran al modo en que se han de conseguir los objetivos, realizar la actividad, ejecutar el proyecto o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión de la subvención.
- Incumplimiento de las obligaciones impuestas por la Administración a las entidades colaboradoras y beneficiarios, así como de los compromisos por éstos asumidos, con motivo de la concesión de la subvención, distintos de los anteriores, cuando de ello se derive la imposibilidad de verificar el empleo dado a los fondos percibidos, el cumplimiento del objetivo, la realidad y regularidad de las actividades subvencionadas, o la concurrencia de subvenciones, ayudas, ingresos o recursos para la misma finalidad, procedentes de cualesquiera Administraciones o entes públicos o privados, nacionales, de la Unión Europea o de organismos internacionales.
- La adopción, en virtud de lo establecido en los artículos 87 a 89 del Tratado de la Unión Europea, de una decisión de la cual se derive una necesidad de reintegro.
- En los demás supuestos previstos en la normativa reguladora de la subvención».

1.º Si la Administración y el Tribunal de Cuentas consideran que el caso no es de responsabilidad contable, obviamente la competencia sería únicamente de la Administración.

2.º Si ambas instancias entendiesen que se trata de un supuesto de responsabilidad contable, podría la Administración iniciar un procedimiento administrativo para la exigencia de la misma, pero el caso podría ser avocado por el Tribunal de Cuentas conforme a lo dispuesto en el artículo 3 e) de la LFTCu<sup>20</sup>.

3.º Si la Administración considera que el reintegro de una subvención debe tramitarse a través del oportuno procedimiento administrativo y el Tribunal de Cuentas, respecto de la misma subvención e incluso por los mismos hechos inicia un procedimiento jurisdiccional para hacer efectivo el reintegro, nos encontraríamos con que respecto al mismo sujeto y la misma subvención se tramitarían dos procedimientos independientes.

Este último supuesto plantea la cuestión de la compatibilidad de la vía administrativa y la contable para la exigencia del reintegro de la subvención.

A este respecto, la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas se ha pronunciado reiteradamente sobre la compatibilidad de ambas jurisdicciones, ya que dichos órdenes jurisdiccionales conocen de los hechos, desde diferentes perspectivas, en virtud de su propia competencia objetiva.

La Sala de Justicia sostiene que el contenido de la tutela judicial que se hace efectiva a través de los procesos contables y contenciosos administrativos no es coincidente. En el ámbito contable, la tutela judicial que se pretende no es sino la declaración y exigencia de responsabilidad contable que trata de lograr la indemnidad de los caudales públicos, es decir, la restitución íntegra de la Hacienda Pública que ha sufrido un daño económico como consecuencia del incumplimiento ilegal y culpable de sus obligaciones por parte del gestor de los fondos públicos menoscabados, por lo que se exige al declarado responsable contable el reintegro del importe en que se cifran los daños ocasionados, más los inte-

---

<sup>20</sup> RODRÍGUEZ CASTAÑO, A. «El conflicto de jurisdicción entre el Tribunal de Cuentas y la Administración en orden al reintegro de subvenciones», *Separata de Cuestiones actuales de la Jurisdicción en España*, Dykinson, Madrid, 2010, p. 1194.

reses correspondientes. Mientras que en el ámbito contencioso administrativo se enjuician pretensiones relativas a la conformidad a derecho de los actos de las Administraciones Públicas sujetos a Derecho Administrativo, disposiciones de rango inferior a la Ley y Decretos legislativos cuando excedan los límites de la delegación (Sentencia de la Sala de Justicia de 23 de diciembre 2003 y de 7 de abril de 2006, entre otras).

Casana Merino afirma que parece un contrasentido que responsabilidades que tienen la misma naturaleza puedan ser enjuiciadas por órganos pertenecientes a distinta jurisdicción. Opina dicho autor que ello es consecuencia del engorroso sistema procesal que tenemos en nuestro país para la depuración de responsabilidades en materia de gastos e ingresos públicos. Aclara que el hecho de que tengan competencia la jurisdicción contenciosa y la contable para conocer de un mismo hecho, no significa que el Tribunal de Cuentas pueda enjuiciar la legalidad o ilegalidad del acto administrativo por el que se dispone de los fondos públicos. La competencia del Tribunal de Cuentas se ciñe a la determinación de la responsabilidad generada como consecuencia del perjuicio ocasionado por el inadecuado manejo de los caudales públicos, y a eso se limita. La competencia para determinar la nulidad del acto administrativo dañoso corresponde exclusivamente a la Administración<sup>21</sup>.

Por su parte, Vacas García-Alós entiende que el control jurisdiccional de las subvenciones llevado a cabo desde el prisma del Derecho Administrativo, debe limitarse a la revisión del acto administrativo y al cumplimiento de éste por sus destinatarios; y el realizado con arreglo al Ordenamiento jurídico contable, se limita a la fiscalización contable y, en su caso, enjuiciamiento de responsabilidades contables derivadas de la supuesta falta de justificación de la subvención<sup>22</sup>.

En el caso de que ambas jurisdicciones diesen lugar a pronunciamientos distintos, sería necesario abordar la ejecución de las

---

<sup>21</sup> CASANA MERINO, Fernando. «Las diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos. La concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la pena, la del tribunal de Cuentas y la Contencioso administrativa», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 119, 2003, pp. 442-443.

<sup>22</sup> VACAS GARCÍA-ALÓS, Luis «La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional», *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 29, 2006, p. 28.

sentencias que se hubieran dictado en el proceso contable y contencioso administrativo de forma coordinada por los correspondientes órganos jurisdiccionales para evitar resultados contrarios a la equidad y al Derecho.

Finalmente, en relación con esta concurrencia de vías, se plantean dos cuestiones problemáticas como son la del **interés exigible** y la de la prescripción.

En relación con la primera, la responsabilidad contable consiste no sólo en una obligación de reintegro de los daños y perjuicios ocasionados sino también del interés legal establecido el día en que se consideran producidos los daños, de acuerdo con el artículo 71.4.e) de la LFTCu. Este es el criterio aplicable a las sentencias dictadas en los procesos contables del Tribunal de Cuentas.

Lo que plantea una diferencia con el procedimiento de reintegro de subvenciones en vía administrativa, dado que los artículos 37 y 38 de la LGS señalan que el beneficiario obligado al reintegro debe ingresar el principal y el interés de demora, es decir, el interés legal del dinero incrementando en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

Como señala Cubillo Rodríguez, eso supone en la práctica, como es evidente, que los intereses de un reintegro de subvenciones reclamado en vía administrativa mediante el procedimiento de la LGS serían mayores que los reclamados a través de la jurisdicción contable. Más aún, y esto ya ha ocurrido en el ámbito de subvenciones de la Unión Europea, el plus que se exija sobre el puro y duro interés legal del dinero se considerará en vía jurisdiccional contable como sanción, no como indemnización, y –por esa parte de la cuantía– se dará traslado de las actuaciones al órgano competente para sancionar<sup>23</sup>.

Por ello, consideramos que sería recomendable llevar a cabo modificaciones legislativas, bien de la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas o bien de la LGS, para unificar el interés exigible en vía de reintegro. Si bien, nos inclinamos por modificar la normativa del Tribunal de Cuentas al ser de fecha anterior a la LGS.

---

<sup>23</sup> CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos: ob. cit, p. 625.

Otra cuestión relevante y que también difiere del tratamiento que recibe en vía administrativa es la **prescripción**. En vía administrativa ( artículo 39.1 de la LGS), el derecho de la Administración a reconocer o liquidar el reintegro prescribe a los cuatro años, mientras que la Disposición Adicional Tercera de la LFTCu, establece que las responsabilidades contables prescriben a los cinco años desde que se produjeron los hechos.

En este aspecto consideramos necesario, al igual que en el caso del interés exigible, llevar a cabo modificaciones legislativas, bien de la normativa reguladora del Tribunal de Cuentas o bien de la LGS, para unificar ambos plazos de prescripción. También en esta ocasión consideramos que debería de modificarse la normativa del Tribunal de Cuentas para fijar el plazo de prescripción en cuatro años, tal y como lo hace tanto la LGS como el artículo 15 de la Ley General Presupuestaria, consiguiendo de esta forma una unificación del ordenamiento jurídico con la consiguiente seguridad jurídica que ello conlleva.

#### *3.2.4. Concurrencia de responsabilidad penal y contable*

Puede ocurrir que unas mismas actuaciones de los gestores públicos sean constitutivas al mismo tiempo de responsabilidad penal y de responsabilidad contable, lo que constituye otra fuente de conflictos. La situación se dará siempre que se esté en presencia de un hecho delictivo que sea al mismo tiempo productor de un daño a la Hacienda Pública constitutivo de responsabilidad contable.

A la jurisdicción penal le corresponde de modo exclusivo declarar la responsabilidad penal derivada de la comisión de delitos y faltas, mientras que a la jurisdicción contable le corresponde conocer la responsabilidad contable, que es improrrogable, plena y exclusiva.

Ambas jurisdicciones son perfectamente compatibles en virtud del artículo 18 de la LOTCu que dispone que la jurisdicción contable es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal.

En la jurisdicción penal se manifiesta el *ius puniendi* del Estado como el derecho a imponer las penas previamente definidas a las personas criminalmente responsables, en cambio la jurisdicción con-

table tiene por objeto el enjuiciamiento de la responsabilidad contable, definida en los artículos 38.1 de la LOTCu en relación con el artículo 49.1 de la LFTCu, que origina la indemnización de daños y perjuicios.

Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia. El artículo 49.3 de la LFTCu, indica que el Juez o Tribunal (de lo penal) se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida del delito, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por este se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos.

La doctrina admite sin fisuras la compatibilidad de la jurisdicción contable y la penal así como el carácter prioritario de la contable en la exigencia de las responsabilidades contables derivada del delito:

Martín Martín y Álvarez Bonald afirman que cuando los hechos delictivos son consecuencia de una conducta del agente, culpable y antijurídica, que, desprendiéndose de las cuentas y realizada por el que está encargado del manejo de caudales o efectos públicos, produce un perjuicio en estos, es a la jurisdicción contable a quién con carácter exclusivo le compete conocer de la responsabilidad civil surgida de los delitos<sup>24</sup>.

Mendizábal Allende afirma que «La razón de que la responsabilidad civil se determine por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia, desglosándose así la acción civil de la penal, se debe a un reforzamiento de las garantías en orden a la intangibilidad de los caudales públicos.»<sup>25</sup>

Casana Merino entiende que el carácter preferente del orden jurisdiccional penal sólo se refiere al núcleo básico de la acción penal, y no a la civil derivada del delito. La prevalencia del orden jurisdiccional penal lo es sólo respecto de la fijación de los hechos

---

<sup>24</sup> MARTÍN MARTÍN, Paulino y ÁLVAREZ BONALD, Miguel C. «Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad», *Revista Española de Control Externo*, n.º 21, vol. VII, septiembre de 2005, pp. 216-217.

<sup>25</sup> MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael: «La función jurisdiccional Del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982, p. 107.

y autoría de los mismos, pero no respecto de la apreciación de los mismos<sup>26</sup>.

La compatibilidad de las jurisdicciones ha sido recogida tanto por la jurisprudencia penal (Sentencias de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1994 y de 10 de febrero de 1995, entre otras) como por la contable (Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 22 de febrero de 2006, entre otras).

La concurrencia de la jurisdicción contable y penal también puede darse *en materia de subvenciones*, al igual que con cualquier otra modalidad de gasto. En el Código Penal se tipifican delitos cuyo sujeto activo es la autoridad o funcionario que maneja fondos públicos, como la malversación en sus dos modalidades: la sustracción de caudales públicos (artículo 432) y la aplicación de los mismos a usos ajenos a la función pública (artículo 433). El sujeto activo en la malversación propia es el funcionario o autoridad.

En el concreto campo de las subvenciones, los conflictos surgen por cuanto las infracciones contables en que incurran los perceptores normalmente van a estar también tipificadas como infracción administrativa o como delito, distinción que se establece atendiendo a la cuantía de 120.000 euros fijada en el artículo 308 del Código Penal.

En estos casos, puesto que la jurisdicción contable no es punitiva, el expediente administrativo o el penal podrán discurrir de forma independiente con respecto a las actuaciones de la jurisdicción contable.

Ello ha dado lugar a que se plantee la cuestión de si se produce una vulneración del principio constitucional *non bis in ídem*. El Tribunal Supremo ha declarado la no vulneración de este principio. Así, la STS de 7 de junio de 1999 afirma con claridad que no existe vulneración de la seguridad jurídica ni del «*non bis in ídem*» por el hecho de que el Tribunal de Cuentas fije la responsabilidad contable en una cantidad distinta -mayor- que la previa responsabilidad civil derivada del delito y que había sido cuantificada por el juez de lo penal.

En aquellos casos en que las sentencias penales contengan pronunciamientos sobre responsabilidades civiles, cuando debiera haber sido la jurisdicción contable la que hubiere conocido de las mis-

---

<sup>26</sup> CASANA MERINO, Fernando: ob. cit, p. 448.

mas, la doctrina del Tribunal de Cuentas es unánime en considerar que dichos pronunciamientos no impiden que el Tribunal pueda efectuar en su caso la correspondiente declaración sobre responsabilidad contable, sin perjuicio de que en fase de ejecución se tenga en cuenta, en su caso, lo reintegrado anteriormente para evitar duplicidades que supongan un enriquecimiento injusto para la Administración<sup>27</sup>.

Finamente señalar, que si bien nuestro ordenamiento jurídico no deja duda alguna sobre la compatibilidad entre la jurisdicción contable y la penal, nos gustaría exponer una serie de mecanismos de orden práctico, propuestos por Martín Martín y Álvarez Bonald<sup>28</sup>, para clarificar aún más el panorama y salvaguardar a la jurisdicción contable de la expansión de las competencias de la jurisdicción penal, como son:

1.º Remisión por la Fiscalía General del Estado de Circulares a las distintas Fiscalías existentes en Tribunales penales, dando instrucciones sobre el particular.

2.º Encuentros con el Poder Judicial, Carrera Fiscal y Universidad para que haya una perfecta compenetración entre la jurisdicción ordinaria y la contable, y en la Universidad empiece a conocerse y a hacerse doctrina sobre ella.

3.º Contactos con la Abogacía y la Procuraduría para que esta jurisdicción sea conocida por los que van a intervenir en ella como profesionales y se incluye su «práctica» en los Catálogos de Cursos de los Colegios Profesionales.

4.º Contactos con el Centro de Estudios Judiciales para que en la formación de los Jueces se tenga en cuenta la existencia de esta jurisdicción y se incluya en los planes que en lo sucesivo se elaboren por el Ministerio de Justicia o, en su caso, por el Consejo General del Poder Judicial.

5.º Difusión de la doctrina y jurisprudencia relevante sobre el particular.

---

<sup>27</sup> Como señala la STS de 7 de junio de 1999 (F. 3) «si en la fase de ejecución de la sentencia penal se hubiera hecho efectivo el importe de la responsabilidad civil allí decretada -10.600.996 pesetas- esta misma suma minorará la de 10.648.804 pesetas declarada partida de alcance por la Jurisdicción contable, y viceversa, si se hiciera ésta efectiva, quedará aquella completamente extinguida».

<sup>28</sup> MARTÍN MARTÍN, Paulino y ÁLVAREZ BONALD, Miguel C.: ob. cit, p. 233.

**BIBLIOGRAFÍA**

- CASANA MERINO, Fernando: «Los diferentes órdenes jurisdiccionales competentes para el enjuiciamiento de los daños causados en los caudales o efectos públicos. La concurrencia de tres jurisdicciones en relación con el conocimiento de la responsabilidad contable: la penal, la del tribunal de cuentas y la contencioso-administrativa», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 119, 2003.
- CORTELL GINER, Roberto P.: «El concepto legal de subvención y las entidades privadas del sector Público», *Revista Española de Control Externo*, n.º 32, vol. XI, 2009.
- CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos y SOLA FERNÁNDEZ, Mariano F.: «La jurisdicción del Tribunal de Cuentas y el reintegro de subvenciones públicas», en *Crónica 1998-1999 Asociación de los Cuerpos Superiores Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas*, Madrid, 2000.
- DÍAZ ZURRO, Alicia: «El control externo visto desde el control interno», *Revista Española de Control Externo*, n.º 12 –I, 2002.
- FERNÁNDEZ FARRERES, Germán: «El control de las subvenciones a los particulares por el Tribunal de Cuentas», *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- GARCÉS SANAGUSTÍN, Mario y PALOMAR OLMEDA, Alberto: Coordinadores de «*Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*», Thomson Aranzadi, Pamplona, 2011.
- GUTIÉRREZ GARCÍA, Concepción y VACAS GARCÍA-ALÓS, Luis: Directores de «*El Tribunal de Cuentas. Fiscalización y enjuiciamiento*», Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2006.
- MARTÍN MARTÍN, Paulino y ÁLVAREZ BONALD, Miguel C.: «Las jurisdicciones contable y penal: su compatibilidad», *Revista Española de Control Externo*, vol. VII, n.º 21, 2005.
- MENDIZÁBAL ALLENDE, Rafael: «La función jurisdiccional Del Tribunal de Cuentas», en *El Tribunal de Cuentas en España*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1982.
- PASCUAL GARCÍA, José: *Régimen jurídico de las Subvenciones Públicas*, Boletín Oficial del Estado, quinta edición, 2008.
- RODRÍGUEZ CASTAÑO, Antonio: «El conflicto de jurisdicción entre el Tribunal de Cuentas y la Administración en orden al reintegro»

gro de subvenciones», *Separata de Cuestiones actuales de la Jurisdicción en España*, Dykinson, Madrid, 2010.

SESMA SÁNCHEZ, Begoña: «La posición de los beneficiarios de subvenciones públicas en los procedimientos de control», *Revista de Auditoría Pública*, n.º 40, 2006.

VACAS GARCÍA-ALÓS, Luis: «La judicialización del Tribunal de Cuentas y su dimensión constitucional», en *Cuadernos de Derecho Público*, n.º 29, 2006.

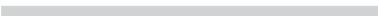
VACAS GARCÍA-ALÓS, Luis: «La Responsabilidad Contable de los gestores públicos y de los perceptores de subvenciones en la Jurisprudencia», en *Claves de la jurisprudencia*, Reus, Madrid, 2009.



---

# LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIA

---





# SEGUNDO CUATRIMESTRE DEL AÑO 2014

---

Javier Medina Guijarro y José Antonio Pajares Giménez

## INTRODUCCIÓN

Siguiendo similar metodología a la de los números anteriores, ofrecemos en esta sección al lector interesado en ello una información de carácter general sobre la legislación y la jurisprudencia más relevante producida en el segundo cuatrimestre del año, en relación con las materias que directa o indirectamente afectan a la actividad 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 Tribunal 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.

## 1. LEGISLACIÓN Y OTROS ASPECTOS

### 1.1. Leyes Estatales y disposiciones con valor de Ley

- LEY 9/2014, de 9 de mayo, de Telecomunicaciones. (BOE n.º 114, de 10 de mayo de 2014)
- LEY ORGÁNICA 2/2014, de 21 de mayo, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha. (BOE n.º 124, de 22 de mayo de 2014)
- REFORMA del Reglamento del Senado por la que se modifican los artículos 36.1, 148, 149 y 150 y se incluye una nueva disposición adicional. (BOE n.º 141, de 11 de junio de 2014)
- LEY 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito. (BOE n.º 156, de 27 de junio de 2014)
- CORRECCIÓN DE ERRATA DE LA LEY 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito. (BOE n.º 157, de 28 de junio de 2014)
- LEY 12/2014, de 9 de julio, por la que se regula el procedimiento para la determinación de la representatividad de las organizaciones profesionales agrarias y se crea el Consejo Agrario. (BOE n.º 167, de 10 de julio de 2014)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO-LEY 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. (BOE n.º 167, de 10 de julio de 2014)
- LEY ORGÁNICA 4/2014, de 11 de julio, complementaria de la Ley de racionalización del sector público y otras medidas de reforma administrativa por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. (BOE n.º 169, de 12 de julio de 2014)
- LEY 13/2014, de 14 de julio, de transformación del Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores. (BOE n.º 171, de 15 de julio de 2014)

- LEY 5/2014, de 27 de mayo, de medidas urgentes derivadas de la entrada en vigor de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local. (BOE n.º 177, de 22 de julio de 2014)

## **1.2. Leyes Autonómicas y disposiciones con valor de Ley**

### *1.2.1. Comunidad Autónoma de Andalucía*

- LEY 1/2014, de 24 de junio, de Transparencia Pública de Andalucía. (BOE n.º 172, de 16 de julio de 2014)

### *1.2.2. Comunidad Autónoma de Aragón*

- LEY 4/2014, de 26 de junio, de Fundaciones Bancarias de Aragón. (BOE n.º 186, de 1 de agosto de 2014)
- LEY 5/2014, de 26 de junio, de Salud Pública de Aragón. (BOE n.º 186, de 1 de agosto de 2014)

### *1.2.3. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias*

- LEY 1/2014, de 14 de abril, del Impuesto sobre las Afecciones Ambientales del uso del Agua. (BOE n.º 142, de 12 de junio de 2014)
- LEY 2/2014, de 25 de abril, de autorización de endeudamiento como consecuencia de las necesidades de financiación generadas por el déficit público de ejercicios anteriores. (BOE n.º 142, de 12 de junio de 2014)
- LEY 3/2014, de 25 de abril, de endeudamiento para financiar una ampliación de crédito y la concesión de un crédito extraordinario y de un suplemento de crédito. (BOE n.º 142, de 12 de junio de 2014)

### *1.2.4. Comunidad Autónoma de Canarias*

- LEY 2/2014, de 20 de junio, de modificación de la ley 2/2003, de 30 de enero, de Vivienda de Canarias y de medidas para garantizar el derecho a la vivienda. (BOE n.º 168, de 11 de julio de 2014)
- LEY 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias. (BOE n.º 168, de 11 de julio de 2014)

### 1.2.5. Comunidad Autónoma de Cataluña

- LEY 6/2014, de 10 de junio, de modificación de la Ley 2/1989, de 16 de febrero, sobre centros recreativos turísticos, y de establecimiento de normas en materia de tributación, comercio y juego. (BOE n.º 154, de 25 de junio de 2014)
- DECRETO-LEY 1/2014, de 3 de junio, por el que se modifica el Texto refundido de la Ley de tasas y precios públicos de la Generalidad de Cataluña, aprobado por el Decreto legislativo 3/2008, de 25 de junio. (BOE n.º 168, de 11 de julio de 2014)
- DECRETO-LEY 3/2014, de 17 de junio, por el que se establecen medidas urgentes para la aplicación de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. (BOE n.º 194, de 11 de agosto de 2014)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL DECRETO-LEY 3/2014, de 17 de junio, por el que se establecen medidas urgentes para la aplicación de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. (BOE n.º 196, de 13 de agosto de 2014)

### 1.2.6. Comunidad Autónoma de Extremadura

- DECRETO-LEY 1/2014, de 22 de abril, por el que se modifica la Ley 5/2007, de 19 de abril, General de Hacienda Pública de Extremadura. (BOE n.º 117, de 14 de mayo de 2014)
- LEY 3/2014, de 23 de mayo, de modificación de la Ley 5/2007, de 19 de abril, General de Hacienda Pública de Extremadura. (BOE n.º 142, de 12 de junio de 2014)
- DECRETO-LEY 2/2014, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en materia de crédito cooperativo. (BOE n.º 142, de 12 de junio de 2014)
- LEY 4/2014, de 13 de junio, de modificación de la Ley 3/2013, de 21 de mayo, de renta básica extremeña de inserción. (BOE n.º 159, de 1 de julio de 2014)
- DECRETO-LEY 3/2014, de 10 de junio, por el que se modifica la Ley 17/2010, de 22 de diciembre, de mancomunidades y entidades locales menores de Extremadura. (BOE n.º 159, de 1 de julio de 2014)

- LEY 5/2014, de 7 de julio, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de crédito cooperativo. (BOE n.º 180, de 25 de julio de 2014)

#### *1.2.7. Comunidad Autónoma de Galicia*

- LEY 3/2014, de 24 de abril, del Consejo Consultivo de Galicia. (BOE n.º 127, de 26 de mayo de 2014)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA LEY 9/2013, de 19 de diciembre, del emprendimiento y de la competitividad económica de Galicia. (BOE n.º 127, de 26 de mayo de 2014)

#### *1.2.8. Comunidad Autónoma de las Illes Balears*

- LEY 3/2014, de 17 de junio, del sistema de financiación definitivo de los Consejos Insulares. (BOE n.º 172, de 16 de julio de 2014)

#### *1.2.9.- Comunidad Foral de Navarra*

- LEY FORAL 5/2014, de 14 de abril, de modificación de la Ley Foral 11/2005, de 9 de noviembre, de Subvenciones. (BOE n.º 117, de 14 de mayo de 2014)
- LEY FORAL 6/2014, de 14 de abril, del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. (BOE n.º 117, de 14 de mayo de 2014)
- LEY FORAL 7/2014, de 14 de abril, de modificación del artículo 223 de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra. (BOE n.º 117, de 14 de mayo de 2014)
- LEY FORAL 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra. (BOE n.º 137, de 6 de junio de 2014)
- LEY FORAL 9/2014, de 16 de mayo, por la que se concede un suplemento de crédito de 767.000 euros para la financiación de los gastos correspondientes al año 2014 para la creación e implantación de un segundo Centro de Informática (CPD) para el Gobierno de Navarra. (BOE n.º 137, de 6 de junio de 2014)
- LEY FORAL 12/2014, de 18 de junio, de modificación de la Ley Foral 10/2003, de 5 de marzo, sobre régimen transitorio de los

derechos pasivos del personal funcionario de los montepíos de las administraciones públicas de Navarra. (BOE n.º 180, de 25 de julio de 2014)

- LEY FORAL 13/2014, de 18 de junio, de modificación de la Ley Foral 1/2012, de 23 de enero, por la que se regula la Renta de Inclusión Social. (BOE n.º 180, de 25 de julio de 2014)
- LEY FORAL 14/2014, de 18 de junio, de modificación de la Ley Foral 6/2006, de 9 de junio, de Contratos Públicos. (BOE n.º 180, de 25 de julio de 2014)
- LEY FORAL 15/2014, de 1 de julio, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. (BOE n.º 184, de 30 de julio de 2014)

#### *1.2.10. Comunidad Autónoma del País Vasco*

- LEY 1/2014, de 26 de junio, Reguladora del Código de Conducta y de los Conflictos de Intereses de los Cargos Públicos. (BOE n.º 193, de 9 de agosto de 2014)

#### *1.2.11. Comunidad Autónoma de La Rioja*

- LEY 2/2014, de 3 de junio, de medidas para la garantía y la continuidad de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de La Rioja. (BOE n.º 154, de 25 de junio de 2014)
- REFORMA del Reglamento del Parlamento de La Rioja por el que se modifican los artículos 70 y 73. (BOE n.º 177, de 22 de julio de 2014)

### **1.3. Reales Decretos**

- CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REAL DECRETO 215/2014, de 28 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto Orgánico de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal. (BOE n.º 106, de 1 de mayo de 2014)
- REAL DECRETO 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. (BOE n.º 110, de 6 de mayo de 2014)

- REAL DECRETO 336/2014, de 9 de mayo, por el que se modifica el Real Decreto 1114/1999, de 25 de junio, por el que se adapta la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, se aprueba su Estatuto y se acuerda su denominación como Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda. (BOE n.º 114, de 10 de mayo de 2014)
- REAL DECRETO 524/2014, de 20 de junio, que modifica el Real Decreto 454/2012, de 5 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa. (BOE n.º 151, de 21 de junio de 2014)
- REAL DECRETO 625/2014, de 18 de julio, por el que se regulan determinados aspectos de la gestión y control de los procesos por incapacidad temporal en los primeros trescientos sesenta y cinco días de su duración. (BOE n.º 176, de 21 de julio de 2014)
- REAL DECRETO 634/2014, de 25 de julio, por el que se regula el régimen de sustituciones en la carrera fiscal. (BOE n.º 181, de 26 de julio de 2014)
- REAL DECRETO 637/2014, de 25 de julio, por el que se modifica el artículo 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre. (BOE n.º 181, de 26 de julio de 2014)
- REAL DECRETO 635/2014, de 25 de julio, por el que se desarrolla la metodología de cálculo del periodo medio de pago a proveedores de las Administraciones Públicas y las condiciones y el procedimiento de retención de recursos de los regímenes de financiación, previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. (BOE n.º 184, de 30 de julio de 2014)
- REAL DECRETO 636/2014, de 25 de julio, por el que se crea la Central de Información económico-financiera de las Administraciones Públicas y se regula la remisión de información pro el Banco de España y las entidades financieras al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (BOE n.º 184, de 30 de julio de 2014)
- REAL DECRETO 671/2014, de 1 de agosto, de modificación del Real Decreto 199/2012, de 23 de enero, por el que se desarrolla

la estructura orgánica básica del Ministerio de la Presidencia y se modifica el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 187, de 2 de agosto de 2014)

- REAL DECRETO 672/2014, de 1 de agosto, por el que se modifica el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales y el Real Decreto 345/2012, de 10 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del ministerio de Economía y Competitividad y se modifica el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales. (BOE n.º 187, de 2 de agosto de 2014)

- REAL DECRETO 680/2014, de 1 de agosto, por el que se regula el procedimiento de presupuestación, reconocimiento, liquidación y control de los extracostes de la producción de energía eléctrica en los sistemas eléctricos aislados de los territorios no peninsulares con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. (BOE n.º 205, de 23 de agosto de 2014)

#### **1.4. Órdenes Ministeriales y Circulares**

- ORDEN HAP/801/2014, de 9 de mayo, por la que se regula el procedimiento de rendición de cuentas anuales en los casos de modificaciones estructurales entre entidades del sector público que supongan la extinción de entidades públicas sin que exista un proceso de liquidación conforme al artículo 138.6 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. (BOE n.º 119, de 16 de mayo de 2014)

- ORDEN PRE/907/2014, de 29 de mayo, por la que se implanta un modelo de contabilidad analítica en las empresas contratistas que prestan los servicios de transporte regular de viajeros de uso general. (BOE n.º 134, de 3 de junio de 2014)

- ORDEN PRE/966/2014, de 10 de junio, por la que se publican las características principales de las operaciones de endeudamiento suscritas con cargo al mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales. (BOE n.º 141, de 11 de junio de 2014)

- ORDEN HAP/988/2014, de 12 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2015. (BOE n.º 144, de 14 de junio de 2014)

- ORDEN HAP/1074/2014, de 24 de junio, por la que se regulan las condiciones técnicas y funcionales que debe reunir el Punto General de Entrada de Facturas Electrónicas. (BOE n.º 154, de 25 de junio de 2014)
- CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA ORDEN HAP/1074/2014, de 24 de junio, por la que se regulan las condiciones técnicas y funcionales que debe reunir el Punto General de Entrada de Facturas Electrónicas. (BOE n.º 165, de 8 de julio de 2014)
- ORDEN HAP/1392/2014, de 25 de julio, por la que se modifica la Orden EHA/1049/2008, de 10 de abril, de declaración de bienes y servicios de contratación centralizada. (BOE n.º 185, de 31 de julio de 2014)

### 1.5. Acuerdos y Resoluciones

- RESOLUCIÓN de 28 de abril de 2014, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo de la Resolución de 12 de febrero de 2014, 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 110, de 6 de mayo de 2014)
- RESOLUCIÓN de 22 de mayo de 2014, de la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas, por la que se amplía el ámbito de funcionamiento del registro telemático del Tribunal de Cuentas a la recepción de las cuentas anuales de los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el apartado 2 del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria, y a la recepción de los documentos, escritos, bases de datos y comunicaciones relativas a los procedimientos fiscalizadores que se tramiten a través de su sede electrónica. (BOE n.º 130, de 29 de mayo de 2014)
- RESOLUCIÓN de 13 de mayo de 2014, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se acuerda la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la hacienda pública estatal recaudados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a tres euros. (BOE n.º 133, de 2 de junio de 2014)

- RESOLUCIÓN de 29 de mayo de 2014, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo incluido en la Resolución de 12 de febrero de 2014, 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 140, de 10 de junio de 2014)
- RESOLUCIÓN de 11 de junio de 2014, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo incluido en la Resolución de 12 de febrero de 2014, 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 147, de 18 de junio de 2014)
- RESOLUCIÓN de 25 de junio de 2014, de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas, por la que se establecen las condiciones de uso de la plataforma FACE-Punto General de Entrada de Facturas Electrónicas de la Administración General del Estado. (BOE n.º 157 de 28 de junio de 2014)
- RESOLUCIÓN de 27 de junio de 2014, del Consejo de Gobierno del Banco de España, por la que se aprueba la modificación del Reglamento Interno del Banco de España de 28 de marzo de 2000. (BOE n.º 160, de 2 de julio de 2014)
- RESOLUCIÓN de 4 de julio de 2014, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo incluido en la Resolución de 12 de febrero de 2014, 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 168, de 11 de julio de 2014)
- RESOLUCIÓN de 31 de julio de 2014, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se actualiza el anexo incluido en la Resolución de 12 de febrero de 2014, 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 aco-

jan a la línea de financiación directa ICO-CCAA 2012 y al Fondo de Liquidez Autonómico. (BOE n.º 187, de 2 de agosto de 2014)

- RESOLUCIÓN de 30 de julio de 2014, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado. (BOE n.º 193, de 9 de agosto de 2014)

- RESOLUCIÓN de 30 de julio de 2014, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se realizan diversas adaptaciones del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración Institucional del Estado y por la que se modifica la Resolución de 28 de julio de 2011, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública para los entes públicos cuyo presupuesto de gastos tiene carácter estimativo. (BOE n.º 193, de 9 de agosto de 2014)

## 2. JURISPRUDENCIA TRIBUNAL DE CUENTAS. SALA DE JUSTICIA

### 1.1. Sentencias y Resúmenes Doctrinales

- **SENTENCIA N.º 5/2014, dictada por la Sala de Justicia el 12 de mayo de 2014. Asunto: Recursos de Apelación n.º 2/14 interpuestos contra la Sentencia 13/2013, de 4 de noviembre, dictada en el Juicio de Cuentas n.º 1/12, del ramo de Comunidades Autónomas..... Ponente: Excmo. Sr. D. Felipe García Ortiz.**

La Sala de Justicia estima parcialmente el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia 13/2013, de 4 de noviembre, por infracción del procedimiento, revocando parcialmente dicha sentencia y retrotrayendo las actuaciones, a fin de que el Departamento de instancia pueda resolver el defecto de procedimiento y tramite la Diligencia Preliminar correspondiente, acordando que se nombre por la Comisión de Gobierno un Delegado Instructor para que proceda a la práctica de las actuaciones establecidas en el artículo 47 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en relación con los gastos realizados en los Proyectos de Investigación que se indican.

Analiza la alegación de infracción procedimental por inexistencia de Pieza Separada y de expediente administrativo declarativo de responsabilidad contable, partiendo del artículo 68 de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que regula el Juicio de Cuentas como procedimiento jurisdiccional establecido legalmente para la exigencia de responsabilidad contable por he-

chos distintos al alcance o malversación y recogiendo el contenido del artículo 45 de dicha Ley, referido a la formación de la Pieza Separada e indica que en el caso de autos no se formó dicha pieza ni se resolvió expediente administrativo alguno.

Se refiere la Sala a la distinción existente entre responsabilidad contable y patrimonial, en lo relativo a la extensión subjetiva. Añade que los expedientes administrativos de responsabilidad contable que se incoen en vía administrativa como consecuencia de infracciones contempladas en el Título VII de la Ley General Presupuestaria deben tramitarse con arreglo al Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, cuyos trámites difieren de los previstos para la exigencia de responsabilidad patrimonial.

Advertida la infracción de procedimiento en la tramitación del Juicio de Cuentas y sin entrar a analizar las cuestiones de fondo planteadas, se estima parcialmente el recurso de apelación interpuesto por dicho motivo y se retrotraen las actuaciones, considerando además procedente pasar el tanto de culpa a los Tribunales ordinarios, por si los hechos pudieran ser constitutivos de malversación, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 433 del Código Penal.

• **SENTENCIA N.º 6/2014, dictada por la Sala de Justicia el 22 de julio de 2014. Asunto: Recurso de Apelación n.º 32/13, interpuesto contra la Sentencia de 25 de julio de 2013, dictada en el Procedimiento de reintegro por alcance n.º B-81/11, del ramo de Entidades Locales... Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

La Sala de Justicia desestima el recurso de apelación contra la sentencia dictada en primera instancia, resolviendo en primer lugar la cuestión procesal de falta de litisconsorcio pasivo necesario. Entiende que es conforme a derecho la configuración de la relación jurídico procesal, debiendo responder el impugnante, en su calidad de Gerente de la empresa local, como gestor de los pagos injustificados probados.

Se recoge la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la excepción de litisconsorcio pasivo necesario, según la cual se exige la concurrencia de los siguientes requisitos: a) nexo común entre presentes y ausentes que configura una comunidad de riesgo procesal; b) que ese nexo sea inescindible, homogéneo y paritario; y c) que el ausente del proceso no haya prestado aquiescencia a la pretensión del actor, añadiendo que la característica del litisconsorcio pasivo necesario, que provoca la extensión de la cosa juzgada, es que se

trate de la misma relación jurídico-material sobre la que se produce la declaración. Esta doctrina jurisprudencial exige que los Tribunales velen por la presencia en el litigio de todos los que puedan resultar afectados por la sentencia.

Frente a la alegación de ausencia en el proceso de aquellos que debieron ejercer los controles de los actos u omisiones que dieron lugar a los pagos no justificados, considera la Sala que debe confirmarse lo establecido por la sentencia de instancia acerca de la falta de acreditación de las condiciones de inescindibilidad de la conducta del recurrente con la de los potenciales litisconsortes. Repasa la jurisprudencia del Tribunal Supremo de la que se desprende que el ordenamiento jurídico local habilita a los Ayuntamientos para utilizar de forma instrumental formas y técnicas privadas para la prestación, mediante gestión directa, de servicios públicos de su incumbencia y que no cabe reunificar, más allá de la identidad sustancial a efectos puramente procesales, las personalidades jurídicas de la Corporación Local y de las personas jurídico-privadas por ella creadas. Se refiere a la imposibilidad de traspasar la responsabilidad contable por actos u omisiones de los órganos societarios a los órganos rectores de las entidades locales o a sus funcionarios por daños ocasionados en el patrimonio propio de la sociedad, criterio adoptado por la jurisprudencia y por la propia doctrina de la Sala.

En cuanto al fondo del asunto, confirma la declaración de responsabilidad directa del recurrente por el total importe dañado, rechazando la existencia de error o indebida apreciación del material probatorio, indicando que el recurrente no aporta en esta instancia, datos, hechos o elementos de convicción nuevos que pudieran llevar a la Sala a un pronunciamiento favorable a su pretensión exoneratoria de responsabilidad, señalando que debe destacarse la doctrina de la propia Sala sobre la torcida utilización de determinados medios instrumentales, como la dación en pago, para saldar deudas municipales.

• **SENTENCIA N.º 7/2014, dictada por la Sala de Justicia el 22 de julio de 2014. Asunto: Recurso de Apelación n.º 7/14, interpuesto contra la Sentencia de 20 de diciembre de 2013, dictada en el Procedimiento de reintegro por alcance n.º B-130/11-11, del ramo de Entidades Locales... Ponente: Excma .Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

La Sala desestima el recurso de apelación interpuesto contra la Sentencia dictada en primera instancia, rebatiendo las diversas ale-

gaciones del recurrente. Así, frente a la alegación de que se han vulnerado sus derechos constitucionales a la tutela judicial efectiva, a obtener una resolución motivada, a evitar la arbitrariedad y a la igualdad, por no haberse tenido en cuenta determinada prueba testifical, indica que la sentencia apelada se refiere expresamente a dicha testifical entre las pruebas admitidas y practicadas y establece con claridad las conclusiones extraídas. Añade que, de acuerdo con la jurisprudencia relativa a la valoración conjunta de la prueba, el hecho de que no se haga referencia expresa a la valoración de algún medio de prueba no implica vulneración de derecho constitucional alguno.

Respecto a la alegación de falta de motivación de la sentencia se recoge la jurisprudencia según la cual la exigencia de fundamentación jurídica se considera respetada cuando las resoluciones contienen una motivación «suficiente y adecuada», e indica que basta que las resoluciones se apoyen en razones que permitan conocer su «ratio decidendi».

Frente a la alegación de vulneración del derecho a la igualdad del recurrente, por entender que se le ha discriminado frente a otros posibles responsables contables a los que no se ha exigido dicha responsabilidad, recuerda la Sala que en los procedimientos de reintegro por alcance rige el principio dispositivo, de forma que el órgano jurisdiccional debe, *ex* artículo 60.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones de las mismas, y señala que, en este caso, la sentencia condenó a las dos personas demandadas.

Respecto a la naturaleza pública o privada del contrato que dio lugar al pago controvertido, considera el recurrente que se trataba de un contrato de arrendamiento de obra y servicios, en la modalidad de contrato de arquitecto, regulado en los artículos 1.542 y 1.544 del Código Civil, y no de un contrato administrativo de consultoría y asistencia técnica, como sostiene la sentencia apelada. Entiende la Sala que existen hechos probados y razones jurídicas que inducen a considerar que el contrato no fue de derecho privado sino de carácter administrativo y concluye que el contrato de ampliación se celebró entre el Ayuntamiento y el arquitecto referidos y que dicho contrato, de naturaleza jurídica administrativa, se ajustó a la modalidad de consultoría y asistencia técnica, de acuerdo con el artículo 197 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

Alega el recurrente que no ha resultado probado que el pago de la factura controvertida haya ocasionado un menoscabo patrimonial a los fondos públicos del Ayuntamiento. La Sala considera, sin embargo, que el referido pago ha supuesto un daño real, efectivo, económicamente evaluable e identificado respecto a unos concretos caudales públicos.

Rechaza la Sala la alegación relativa a la falta de prueba de la concurrencia de negligencia grave en la conducta del Interventor. Se ratifican los argumentos de instancia y se añade que la posición del recurrente de considerarse exento de su función de control ante un acto administrativo por el hecho de que sea firme, vaciaría de contenido sus obligaciones como órgano de control interno del Ayuntamiento.

Se opone la Sala a una supuesta contravención de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en Sentencia de 28 de noviembre de 2012. Indica que la situación jurídica objeto de dicha Sentencia presenta diferencias sustanciales con la que se enjuicia en este caso y concluye que, ni desde el punto de vista de derecho positivo ni desde el jurisprudencial, la existencia de un acuerdo de la Comisión de Gobierno Municipal aprobando la factura eximía al Interventor de su función de control ni de las consecuencias jurídicas derivadas de su deficiente ejercicio.

• **SENTENCIA N.º 8/2014, dictada por la Sala de Justicia el 24 de julio de 2014. Asunto: Recurso de Apelación n.º 8/14, interpuesto contra la Sentencia de 23 de diciembre de 2013, dictada en el Procedimiento de reintegro por alcance n.º C-104/12, del Ramo de Comunidades Autónomas... Ponente: Excm. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Se desestima el recurso de apelación planteado contra la sentencia de instancia.

Comienza la Sala de Justicia analizando la alegación de prescripción derivada del pago de dos facturas por el apelante, en su condición de Director Gerente de la Fundación, a una Sociedad Limitada y señala que el inicio de una fiscalización interrumpe el plazo de prescripción de la responsabilidad contable, aun cuando dicha actuación no haya sido objeto de comunicación formal al interesado. Por tanto, al margen del conocimiento de los trabajos de la fiscalización en su momento por el apelante, el inicio de la misma supuso una interrupción del plazo general de cinco años, sin

que tampoco quepa apreciar que hubiera transcurrido el especial de tres años desde la aprobación del informe.

En cuanto al fondo del asunto, indica la Sala que las irregularidades que el Ministerio Fiscal considera generadoras de responsabilidad contable por alcance, por las que fue condenado el demandado en la Sentencia de primera instancia, están recogidas en el Informe de Fiscalización de regularidad, aprobado por la Cámara de Cuentas de Andalucía el 18 de marzo de 2010. Enumera las facturas a través de las que dicho Informe considera que se produjo la salida injustificada de fondos, careciendo tales facturas de cobertura jurídica al exceder del importe adjudicado en el contrato correspondiente. De esta carencia de cobertura jurídica y justificación derivaría el que tales pagos habrían supuesto una vulneración de la legalidad económico-financiera y habrían producido un menoscabo en los fondos públicos.

## 2.2. Autos

• **AUTO N.º 6/2014, dictado por la Sala de Justicia el 6 de mayo de 2014. Asunto:Recurso n.º 10/13 del artículo 48.1 de la Ley 7/1988, interpuesto contra la providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, dictada en las Actuaciones Previas n.º 37/09, Entidades Locales... Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Desestima la Sala el recurso del art. 48.1 de la Ley 7/1988, interpuesto contra la Liquidación Provisional y la Providencia de requerimiento de pago, depósito o afianzamiento, ambas de 28 de febrero de 2013, confirmándolas en su integridad.

Recuerda la naturaleza de este medio de impugnación de las resoluciones dictadas en la fase preparatoria de los procesos jurisdiccionales contables, configurado como un recurso especial y sumario por razón de la materia por medio del cual no se persigue un conocimiento concreto de los hechos objeto de debate en una segunda instancia jurisdiccional, sino que se pretende ofrecer a los intervinientes en las Actuaciones Previas un mecanismo de revisión de cuantas resoluciones puedan cercenar sus posibilidades de defensa. Indica la Sala que los motivos de impugnación no pueden ser distintos de los taxativamente establecidos en la Ley (que no se accediere a completar las diligencias con los extremos que los comparecidos señalaran o que se causare indefensión) y señala que las Actuaciones Previas tienen carácter preparatorio del ulterior pro-

ceso jurisdiccional contable, por lo que comprenden la práctica de las diligencias precisas para concretar los hechos imputados y a los presuntos responsables, así como, en caso de que de las actuaciones se desprendan indicios de responsabilidad contable, cuantificar de manera previa y provisional el perjuicio ocasionado en los caudales públicos y adoptar las medidas cautelares de aseguramiento necesarias para garantizar los derechos de la Hacienda Pública.

Rebate la Sala la alegación relativa a la indefensión aducida por el recurrente en el curso de las Actuaciones Previas y recuerda la doctrina de la propia Sala de Justicia y del Tribunal Constitucional, según la cual, para apreciar indefensión con relevancia constitucional debe haberse producido un perjuicio real y efectivo para la posición jurídica e intereses del afectado, y entiende que, en este caso, no se ha producido dicho perjuicio ni ha habido limitación alguna de los medios de prueba de los que pudiera servirse, ni de su participación durante la instrucción, por lo que procede desestimar el recurso.

• **AUTO N.º 7/2014, dictado por la Sala de Justicia el 6 de mayo de 2014. Asunto: Recurso de Apelación N.º 14/13, interpuesto contra el Auto de 8 de enero de 2013, dictado en el procedimiento de reintegro por alcance N.º B-182/12, del Ramo de Entidades Locales..... Ponente: Excma. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Desestima la Sala el recurso de apelación interpuesto contra el Auto de no incoación de juicio de responsabilidad contable dictado en primera instancia, que queda confirmado en su integridad.

Se resuelve, en primer lugar, la alegación del recurrente de privación indebida de intervención en el procedimiento entre la fecha en la que se personó y la fecha en que se le tuvo por personado, formal y materialmente, considerando la Sala que de dicha pretensión se deduce la solicitud de nulidad de actuaciones por indefensión y por vulneración de la tutela judicial efectiva. Identifica para ello, las actuaciones practicadas en dicho periodo, su naturaleza jurídica y su trascendencia procesal, distinguiendo la fase de Actuaciones Previas del art. 47.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas y el trámite de audiencia otorgado, en primera instancia, en cumplimiento del artículo 68.1 de dicha Ley, concluyendo que en el referido periodo (entre la personación y la admisión de la misma), no se ha producido actuación procesal alguna que haya menoscabado materialmente los de-

rechos y garantías del recurrente, pues las diligencias practicadas –por ser propias de fases preparatorias del proceso y no de la fase plenaria del mismo– han tenido en cuenta de forma suficiente en Derecho las alegaciones y documentos aportados por éste.

Considera, por tanto, que no se ha producido vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente, tal y como se recoge en el artículo 24 de la Constitución y se interpreta en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, puesto que no se ha obstaculizado el derecho del Actor Público a presentar su pretensión en vía jurisdiccional contable ni se ha vulnerado su derecho a obtener una resolución fundada en derecho sobre su intención de promover un juicio de responsabilidad contable. Descarta, igualmente, que haya existido indefensión, recordando la jurisprudencia constitucional que requiere para que ésta pueda apreciarse, que se haya producido un menoscabo material en el derecho de defensa y un perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado, pues el art. 24 de la Constitución no ampara situaciones de simple indefensión formal.

Rechaza también la alegación que pretende que la representación procesal del Ayuntamiento ejercida hasta la entrada en el proceso del nuevo procurador, actuó en defensa de los intereses del Alcalde y no de la Corporación Local, pudiendo dar lugar dicha situación a un supuesto de nulidad de actuaciones..

En cuanto a la cuestión de fondo, centrada en determinar si fue correcto el archivo del procedimiento de reintegro, recoge la Sala su doctrina, según la cual, la responsabilidad contable por alcance no surge de la posible «inoportunidad», «ineficacia» o «ineficiencia» de un concreto gasto público, sino de un daño real y efectivo generado como consecuencia de una actuación que provoca un desvío de los fondos públicos, una ausencia de los mismos, o un saldo deudor injustificado en ellos.

De todo ello, concluye la Sala que la valoración de la documentación realizada en primera instancia es suficiente y ajustada a Derecho, permitiendo conocer los motivos del archivo.

Tras recordar que el Auto apelado se encuadra en el trámite previsto en el art. 68.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, que no requiere una actividad probatoria plena, sino limitada a la acreditación de la existencia de indicios de responsabilidad contable suficientes para justificar la incoación de un juicio de responsabilidad contable, desestima la Sala la pretensión de que las diligencias de averiguación practicadas en

la instancia deban completarse con un nuevo informe pericial, pues considera que el que obra en el proceso no presenta deficiencia o irregularidad que limiten su validez y eficacia como medio de acreditación de las circunstancias que fundamentan la decisión del Órgano Juzgador.

• **AUTO N.º 8/2014, dictado por la Sala de Justicia el 19 de mayo de 2014. Asunto: Recurso de apelación N.º 28/13, interpuesto contra el Auto de 3 de abril de 2013, dictado en el procedimiento de reintegro por alcance N.º C-132/11, del ramo de Entidades Locales... León, al que se ha acumulado el recurso de apelación N.º 29/13, formulado contra Auto de 3 de abril de 2013, dictado en el procedimiento de reintegro por alcance N.º C-149/11-0, del mismo ramo. Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> María Antonia Lozano Álvarez.**

Resuelve la Sala de Justicia los recursos planteados contra los Autos de 3 de abril de 2013, dictados en los procedimientos de referencia, estimando los que formula el Ministerio Fiscal y revocando, por tanto, la declaración de terminación de los procedimientos, devolviendo las actuaciones al Departamento de instancia para que otorgue al Ministerio Fiscal trámite para formulación de demanda en ambos procedimientos.

Delimita para ello, la posición procesal del Ministerio Público en los procedimientos de reintegro por alcance, posición que deriva de lo establecido en los artículos 55.1, 73.2, 73.3, 69.1, 69.2 y 70.2 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en relación con el artículo 16 de ese mismo Texto Legal. Indica la Sala que, en los procedimientos a los que se refieren los Autos apelados, el Ministerio Público no contó con el momento procesal pertinente para formular sus demandas, ya que no pudo hacerlo por la vía del artículo 73.2 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas ni en el acto de la audiencia previa, por haber quedado suspendido antes de poderse plantear esta cuestión. Añade que el Ministerio Público tuvo una conducta procesal activa en ambos procesos y concluye que procede estimar la pretensión planteada, debiendo continuar los procesos para que éste pueda ejercitar su derecho a demandar, aunque la tramitación de la primera instancia deba seguirse sin intervención de la Corporación Local por haberse estimado y confirmado su falta de representación.

Desestima, tanto los recursos formulados por el representante procesal del Ayuntamiento, en lo relativo a la declaración de estimación de las excepciones de falta de representación que dichos

Autos contienen, como los recursos planteados en relación con la declaración «sin costas».

• **AUTO N.º 9/2014, dictado por la Sala de Justicia el 1 de julio de 2014. Asunto: Recurso de apelación n.º 1/14, contra el Auto de 2 de septiembre de 2013, dictado en la Acción Pública n.º A 1/13, Ramo de Comunidades Autónomas... Ponente: Excmo. Sr. D. José Manuel Suárez Robledano.**

Desestima la Sala los recursos de apelación interpuestos contra el Auto mediante el que se inadmite a trámite la Acción Pública ejercitada y se procede al archivo de las diligencias.

La Sala de Justicia comienza recordando la configuración legal del principio de tutela judicial efectiva, «ex» artículo 24.1 de la Constitución Española, como derecho básico reconocido en el Derecho constitucional español, en el ordenamiento procesal y en la normativa reguladora de la jurisdicción contable, reproduciendo la doctrina de la propia Sala, según la cual los derechos y garantías procesales derivados de la tutela judicial efectiva sólo se infringirían si se niega u obstaculiza gravemente a la persona el acceso a la Jurisdicción o al proceso en el que pueda plantear su pretensión; si se produce indefensión en el proceso donde se ventila esa pretensión; si no obtiene una resolución razonable y fundada en Derecho; o si la resolución obtenida no es efectiva.

Añade que el derecho a la tutela judicial efectiva se sustenta en tres grandes principios: el principio del «favor actionis» o «pro actione» (relativo a los derechos de acceso a la Jurisdicción y a obtener una resolución fundada en Derecho); el deber judicial de promover y cooperar en la efectividad de la tutela (que afecta a todas las fases de su resolución); y el principio de razonabilidad. Analiza el principio «pro actione», que impide interrumpir el desarrollo normal de la acción ejercitada, si no es en base a una causa expresamente prevista por la Ley e interpretada en el sentido más favorable a su desarrollo normal hasta su finalización, que obliga a resolver un litigio, si cabe hacerlo, y que actúa a través de otros principios subordinados como son el principio antiformalista y el de subsanabilidad. Recoge, a continuación, la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la que se consagra el derecho que integra el contenido de la tutela judicial efectiva, que no es otro que la obtención de una sentencia en cuanto al fondo del conflicto, siempre y cuando concurren los requisitos necesarios para ello, requisitos que, de acuerdo con el principio «pro actione», ha-

brán de interpretarse con flexibilidad, de suerte que su falta sólo podrá conducir a un pronunciamiento de inadmisión o de desestimación por motivos formales si la subsanación no ha sido posible o si se trata de requisitos esenciales que resulten proporcionados a los fines constitucionalmente protegibles.

La Sala examina el escrito donde se ejercita la Acción Pública a la luz de los referidos criterios y de su propia doctrina acerca de la justa interpretación que debe darse a los requisitos y exigencias prevenidos en el apartado 2 del artículo 56 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, buscando un equilibrio entre el principio del «favor actionis» o «pro actione» y el intento de instrumentalizar la Administración de Justicia al servicio de intereses ajenos a ella, pudiendo resumirse dicha doctrina en la idea de que si el escrito de interposición de la Acción Pública reúne a un nivel mínimo los requisitos de identificación de los hechos a los que se atribuye el efecto de poder producir responsabilidad contable y denuncia alguna infracción legal, se abre la puerta a la incoación de las actuaciones previstas en el artículo 47 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (...).

Entiende la Sala que los hechos no presentan indicios jurídicamente relevantes para la admisión de la Acción Pública y alude al carácter genérico de la misma, sin que se aporten nuevos elementos fácticos o jurídicos, distintos de los ya aportados en la denuncia, que permitan apreciar indicios de responsabilidad contable por alcance, lo que sitúa el supuesto en el previsto en el art. 46.2 de la Ley 7/1988, y determina, por tanto, la pertinencia del archivo.

Descarta la Sala la existencia de incongruencia o inadecuación entre lo acordado en el Auto impugnado y los alegatos del recurrente y del Ministerio Fiscal, faltando la necesaria concreción e individualización de los supuestos de responsabilidad contable por alcance con referencia a cuentas determinadas o actos concretos de intervención, custodia o manejo de bienes, caudales o efectos públicos, faltando, además, la cuantificación del supuesto perjuicio.

• **AUTO N.º 10/2014, dictado por la Sala de Justicia el 1 de julio de 2014. Asunto: Recurso de apelación n.º 6/14. Procedimiento de Reintegro n.º A-123/13. Ramo: Seguridad Social... Ponente: Excm. Sra. D.ª Margarita Mariscal de Gante y Mirón.**

Desestima la Sala el recurso de apelación interpuesto contra el Auto de 20 de diciembre de 2013, dictado en los autos del procedimiento de reintegro por alcance n.º A-123/13, mediante el que se

acordó el sobreseimiento del procedimiento respecto de los sujetos y por los importes indicados en dicho Auto, y la continuación del procedimiento, respecto de otros y por los importes, igualmente, indicados. Contra dicho Auto, la Mutua interpuso recurso de apelación solicitando, por una parte, la revocación del Auto en el sentido de acordar el sobreseimiento respecto del importe de 758.139 €, a cuyo pago había sido condenada la Mutua mediante anteriores sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo y, por otra parte, la condena en costas a la demandante por haber reclamado ésta en su demanda cantidades ya reintegradas en fase de Actuaciones Previas.

La Sala de Justicia se opone a las alegaciones de falta de competencia de la Jurisdicción Contable para enjuiciar hechos que ya lo habían sido por la jurisdicción Contencioso-Administrativa, incompatibilidad entre ambas jurisdicciones y cosa juzgada, recordando, en primer lugar, que el contenido de la tutela judicial que se hace efectiva a través del procedimiento de reintegro por alcance en el ámbito de la jurisdicción contable y la finalidad del mismo difieren de los que corresponden al orden contencioso-administrativo. Indica que la finalidad del procedimiento de reintegro por alcance es lograr la restitución íntegra del daño económico causado en los fondos públicos como consecuencia del incumplimiento ilegal y culpable de sus obligaciones por parte de los gestores de dichos fondos, mientras que en el ámbito contencioso-administrativo, se enjuician pretensiones relativas a la conformidad a Derecho de disposiciones y actos de las Administraciones Públicas y recoge la jurisprudencia dictada en este sentido por el Tribunal Supremo.

Entiende que, siendo diferente la naturaleza y finalidad de ambas jurisdicciones, es plenamente compatible el ejercicio de sus respectivas funciones y que, al ser distinta la tutela judicial que se hace efectiva en estos órdenes jurisdiccionales, no es posible apreciar la existencia de cosa juzgada ya que, además de que no concurren en el presente caso los necesarios requisitos de identidades subjetivas y objetivas, la distinta naturaleza de las pretensiones de tutela jurisdiccional propias del ámbito contable respecto de las que corresponden al ámbito contencioso-administrativo, determina que falte siempre en estos casos la identidad de la causa de pedir.

Desestima igualmente la Sala la pretensión de que se acuerde el sobreseimiento por reintegro respecto de la cantidad a la que se condenó a la Mutua en el orden contencioso administrativo dado que no resulta acreditado que dicha cantidad haya sido ingresada en las arcas de la Seguridad Social.

Respecto de la alegación relativa a la necesidad de adoptar los mecanismos necesarios para evitar una duplicidad de condenas, puesto que hay una sentencia firme en la jurisdicción contencioso-administrativa que condena a la Mutua al pago de la misma cantidad que se discute en este procedimiento, la Sala establece que el sobreseimiento del artículo 79.1 c) de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas no es el único mecanismo que permite evitar dicha duplicidad y se refiere a la posibilidad que contempla el art. 22 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, a propósito de que el proceso termine por satisfacción extraprocesal o carencia sobrevenida del objeto, precisando que tal circunstancia debe ser expresamente alegada y debe quedar probada la pérdida del interés legítimo en obtener la tutela judicial, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

La Sala deniega, por último, la solicitud de los apelantes de que se sustituya el pronunciamiento en materia de costas por otro de condena a la Seguridad Social a su pago, indicando que el art. 79 de la Ley 7/88, que regula el sobreseimiento por reintegro, no contempla previsión alguna en materia de imposición de costas, por lo que debe acudir a lo previsto en la Ley de Enjuiciamiento Civil.

• **AUTO N.º 11/2014, dictado por la Sala de Justicia el 22 de julio de 2014. Asunto: Recurso de Apelación N.º 31/13. Procedimiento de reintegro N.º C-148/11-0. Incidente de nulidad. Ramo: Entidades Locales.... Ponente: Excm. Sra. D.ª María Antonia Lozano Álvarez.**

Se desestiman tanto el recurso de reposición como el incidente de nulidad formulados, respectivamente, contra Providencia de 24 de marzo de 2014 y contra Sentencia de 17 de febrero de 2014.

El recurrente basa su recurso de reposición, en primer lugar, en que la Providencia recurrida no se ajusta a Derecho en lo que se refiere a la inadmisión por razones de extemporaneidad, del incidente de nulidad de la Sentencia de 11 de julio de 2013, dictada en primera instancia y, en segundo lugar, en que la Providencia recurrida vulnera el art. 241.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, al denegar la petición de suspensión de la ejecución de la sentencia de apelación.

Respecto al primero de los motivos de impugnación del recurso de reposición, entiende la Sala de Justicia que si se admitiera a trámite la vía procesal que el recurrente pretende para combatir la sentencia de instancia, se vulneraría la legalidad procesal y el

derecho a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías de las demás partes del proceso, exponiendo las razones en que apoya esta conclusión y desestimando, por tanto, este motivo.

En cuanto a la denegación de la suspensión de la ejecución de la sentencia, destaca la Sala que no resultan de aplicación al caso las normas de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional ni la jurisprudencia interpretativa que los recurrentes esgrimen y añade que, del art. 241.2 LOPJ, se desprende que la regla general es que el incidente no implica la suspensión y la regla especial es que ésta podrá decretarse para evitar que el incidente pudiera perder su finalidad, correspondiendo al recurrente probar la existencia de dicho riesgo. No habiéndose probado tal circunstancia ni apreciando la Sala motivo alguno por el que la falta de suspensión pudiera suponer un obstáculo para la finalidad del incidente, se desestima este motivo de impugnación quedando, por tanto, confirmada la Providencia de 24 de marzo de 2014.

Desestimado el recurso de reposición, analiza la Sala el incidente de nulidad respecto a la Sentencia de 17 de febrero de 2014. Enumera los motivos en que se basa dicho incidente y destaca dos cuestiones que considera fundamentales: 1) los argumentos en que se sustenta la admisibilidad del incidente, ya fueron valorados y objeto de decisión; y 2) en los escritos de oposición al incidente de nulidad, se pone de manifiesto que lo que se pretende a través del mismo es una nueva revisión de los hechos y una nueva valoración de las pretensiones. A este respecto, la Sala establece que permitir que a través de este incidente pudieran prosperar pretensiones de nueva valoración de la prueba o de nuevo enjuiciamiento del fondo supondría no sólo la vulneración de la legalidad ordinaria sino además una vulneración de los efectos de la cosa juzgada.

Entrando en el análisis pormenorizado de las alegaciones mencionadas, concluye que no se produjo vulneración alguna de los derechos fundamentales que el promotor del incidente invoca.

### **3. FISCALIZACIONES**

- RESOLUCIÓN de 11 de marzo de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Delegación del Gobierno para la Violencia de Género. (BOE n.º 115, de 12 de mayo de 2014)

- RESOLUCIÓN de 11 de marzo de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Planificación y el Desarrollo Urbanístico de los Municipios Costeros de la Comunidad Autónoma de Cantabria, ejercicio 2006. (BOE n.º 115, de 12 de mayo de 2014)
- RESOLUCIÓN de 11 de marzo de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de las actuaciones del Ayuntamiento de Zaragoza en relación con la Exposición Internacional Zaragoza 2008. (BOE n.º 115, de 12 de mayo de 2014)
- RESOLUCIÓN de 11 de marzo de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los Estados Contables de los Partidos Políticos y de las Donaciones percibidas por las fundaciones vinculadas orgánicamente, ejercicios 2009, 2010 y 2011. (BOE n.º 115, de 12 de mayo de 2014)
- RESOLUCIÓN de 11 de marzo de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de los Servicios de Prevención y Atención a la Violencia de Género de las Entidades Locales de la Comunidad Autónoma de Murcia, ejercicio 2007. (BOE n.º 115, de 12 de mayo de 2014)
- RESOLUCIÓN de 11 de marzo de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización del Instituto Cervantes, ejercicio 2008, referido en especial al seguimiento de las recomendaciones del Tribunal y Resoluciones de la Comisión Mixta correspondientes al Informe del Instituto relativo al ejercicio 2001. (BOE n.º 115, de 12 de mayo de 2014)
- RESOLUCIÓN de 11 de marzo de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la Gestión de la Fundación para la Prevención de Riesgos Laborales en el Marco del Sistema Público Estatal de Prevención de Riesgos Laborales. (BOE n.º 115, de 12 de mayo de 2014)
- RESOLUCIÓN de 21 de abril de 2014, de la Presidencia del Congreso de los Diputados y de la Presidencia del Senado, por la que se dispone la publicación del Dictamen de la Comisión Mixta

para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la Declaración sobre la Cuenta General del Estado correspondiente al ejercicio 2011. (BOE n.º 134, de 3 de junio de 2014)

- RESOLUCIÓN de 8 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de regularidad y de cumplimiento de recomendaciones del Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial «Esteban Terradas», ejercicio 2011. (BOE n.º 160, de 2 de julio de 2014)

- RESOLUCIÓN de 8 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe Anual de la Comunidad Autónoma de La Rioja, ejercicios 2010 y 2011. (BOE n.º 161, de 3 de julio de 2014)

- RESOLUCIÓN de 8 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante los ejercicios 2010 y 2011 por las Entidades Estatales que, de acuerdo con la Ley de Contratos del Sector Público, tienen la consideración de Administraciones Públicas. (BOE n.º 161, de 3 de julio de 2014)

- RESOLUCIÓN de 8 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Corporación RTVE y sus Sociedades, correspondiente a los ejercicios comprendidos entre el 01/01/2010 y el 31/12/2011. (BOE n.º 161, de 3 de julio de 2014)

- RESOLUCIÓN de 8 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Universidad de La Rioja, ejercicios 2010 y 2011. (BOE n.º 161, de 3 de julio de 2014)

- RESOLUCIÓN de 8 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con Informe de fiscalización de las medidas adoptadas por las Entidades Locales para adaptarse a la disminución de ingresos, fundamentalmente, de los procedentes de la gestión urbanística. (BOE n.º 161, de 3 de julio de 2014)

- RESOLUCIÓN de 28 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en

relación con 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. (BOE n.º 203, de 21 de agosto de 2014)

- RESOLUCIÓN de 28 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante el ejercicio 2008 por las Entidades del Sector Público estatal sometidas a la Legislación de Contratos de las Administraciones Públicas. (BOE n.º 203, de 21 de agosto de 2014).

- RESOLUCIÓN de 28 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la contratación celebrada durante los ejercicios 2006 y 2007 por las Entidades sometidas al Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. (BOE n.º 203, de 21 de agosto de 2014)

- RESOLUCIÓN de 28 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Fundación Centro de Estudios Monetarios y Financieros, ejercicio 2008. (BOE n.º 203, de 21 de agosto de 2014)

- RESOLUCIÓN de 28 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Fundación Colección Thyssen-Bornemisza, ejercicio 2008, referida en especial al seguimiento de las recomendaciones del Tribunal y Resoluciones de la Comisión Mixta relativas al Informe de la Fundación, ejercicio 2001. (BOE n.º 203, de 21 de agosto de 2014)

- RESOLUCIÓN de 28 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización de la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, SA, ejercicios 2008 y 2009, en lo relativo a sus inversiones en inmovilizado y a la gestión del Servicio Postal universal. (BOE n.º 203, de 21 de agosto de 2014)

- RESOLUCIÓN de 28 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre el cumplimiento del Principio de Transparencia Establecido en la legislación sobre Esta-

bilidad Presupuestaria, en relación con los Presupuestos Generales del Estado para los ejercicios 2007 y 2008. (BOE n.º 203, de 21 de agosto de 2014)

- RESOLUCIÓN de 28 de abril de 2014, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre los contratos de publicidad y comunicación institucional suscritos por las principales Entidades locales durante los años 2005, 2006 y 2007. (BOE n.º 203, de 21 de agosto de 2014)

---

# DOCUMENTACIÓN, NOTAS Y COMUNICACIONES

---

---



# Nota necrológica. José Barea Tejeiro: cuatro aspectos esenciales

---

**Juan Velarde Fuertes**

La figura, verdaderamente, de un español ejemplar, es la que corresponde al profesor José Barea Tejeiro. Esto se comprueba al seguir cuatro aspectos de su biografía, que transcurre desde su nacimiento en Málaga el 20 de abril de 1923 y su fallecimiento en Madrid, el 7 de septiembre de 2014. Esos cuatro aspectos son, en primer lugar, su papel como funcionario público en el cuerpo de Intervención de Hacienda; el segundo aspecto de su biografía es su papel como catedrático de Universidad; el tercero, está en su labor en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas; finalmente el cuarto, es su producción científica en el terreno de la Hacienda y de la realidad económica española.

Siguiendo este orden, debo comenzar por indicar que los adjetivos que recibe, sin duda de ningún género, a su labor como funcionario son la de que era, en ese terreno, perfecto, y que por ello, merece, como escribió Jaime Lamo de Espinosa en «Las Provincias» el 9 de septiembre de 2014, que es preciso que se titule un comentario sobre su vida como la de «un hombre de Estado». Por tanto debo iniciar por decir que Barea fue funcionario de Hacienda en toda su escala, en el cuerpo de intervención, hasta culminar como Secretario de Estado en el Gobierno Aznar, donde logró que el sector público español cumpliera las condiciones exigidas para nuestro ingreso en el área del euro. Y antes había sido un director general clave en ese Ministerio de Hacienda para llevar adelante la

reforma tributaria Villar Mir-Fuentes Quintana-Fernández Ordóñez. Y antes también, junto con Manuel Lagares, había colaborado con Fuentes Quintana en la elaboración y desarrollo del Pacto de La Moncloa.

Pertenecía Barea a ese conjunto de consejeros de Estado a quienes podía aplicárseles lo que el historiador Weill dice sobre los servidores de Federico Guillermo II de Prusia, y que Vergara había asignado, también con plena justicia, a otro, también entre otras cosas importantes, funcionario de Hacienda, Flores de Lemus: «La burocracia dura, altanera y puntillosa, pero diligente, honrada y eficaz, mejoraba el reino entero». Para probarlo, como ejemplo he de relatar una anécdota que presencié, y que habla muy bien de los dos protagonistas. Me había recibido en su despacho Alberto Monreal, ministro de Hacienda, también recientemente fallecido y que ante mi asombro, sobre él ha reinado el silencio, cuando ha sido uno de los mejores ministros de Hacienda, sino el mejor, de la etapa política de Franco. Había ido a verle para que el Sector Público, en la entidad que fuese, adquiriese el retrato de Jovellanos por Goya, que al fin logré, pero por la acción posterior de Cruz Martínez Esteruelas, el que no se sustrajese a la adquisición particular, pues estaba en venta, a causa de un indiviso en una herencia. Me decía Monreal, entre otras cosas, que el talante de Barea tenía paralizado un asunto y añadió: —«Ya verás cómo tengo que regañarle, para que acelere ese expediente del modo que deseo». Me ausenté, y la familia de Barea me ha relatado lo que él les señaló cómo ocurrió, que coincide con lo que yo presencié. El ministro le llamó por teléfono y le dijo que trajese el expediente, pero resuelto. A los pocos minutos apareció Barea, y le entregó unos folios, diciendo: —«Así es como eso queda resuelto». El ministro Monreal lo leyó, y repuso: —«Vuelve a tu despacho y tráemelo resuelto como yo quiero, no como tú pretendes». Le entregó el expediente a Barea, y éste, sin más, se negó a recogerlo, diciendo: —«¡Lo que yo te bajaré es el oficio por el que me cesas!». Volví al despacho. El ministro Monreal me dijo, mientras firmaba el expediente: —«¡Este Barea!». Y firmó exactamente lo que éste le había entregado. Y no le dio el cese, porque era un ministro muy inteligente.

Su capacidad como servidor público no se reduce a esa serie de puestos importantes que desempeñó —Subdirector General de Inversiones, Financiación y Programación, Director General del Tesoro y Presupuesto, Subsecretario de Presupuesto y Gasto Público, Secretario de Estado para la Seguridad Social y Secretario de Estado Director de la Oficina del Presupuesto de la Presidencia del Go-

bierno—, sino que varias veces pasó a regir a la empresa pública. Lo hizo de tal manera que aún se tiene que recordar la eficacia en el servicio de transporte aéreo que logró como Consejero Delegado de Línea Aéreas Iberia; o su propuesta de fusiones para convertir el Banco de Crédito Agrícola en algo similar al importantísimo en la economía francesa que pasó a ser el Credit Agricole. También fue consejero del Banco Exterior de España y vocal del Consejo de Administración del INI.

Desde el punto de vista universitario, era doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, por la Universidad Complutense de Madrid, y pertenecía a la primera promoción de licenciados en Ciencias Económicas, la que inició sus estudios este año hace ahora setenta. Se vincula a la que podemos denominar con toda justeza «escuela de Enrique Fuentes Quintana». Desde ella ganó la cátedra de Hacienda Pública de la Universidad Autónoma de Madrid. Su labor en ese ámbito universitario le proyectó, como presidente, a la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), y como presidente también a la Comisión Científica del Centro de Investigación de la Economía Pública y Social. La culminación de esa tarea investigadora y docente fue la concesión del Premio de Economía Jaime I en 1998. Y tomo de la nota señalada ya, de Jaime Lamo de Espinosa cómo, «durante... 2013, pese a sus dolencias, sus dificultades de movimiento y la enfermedad que le atenazaba, colaboró intensa y brillantemente en el Informe que sobre la financiación de la Comunidad de Valencia llevamos a cabo los profesores Tamames, Schwartz, Velarde, Barea y yo mismo... En las muchas sesiones de trabajo que dieron origen a ese informe, donde se propuso un nuevo sistema de financiación autonómica, (Barea) intervino siempre activamente con extraordinaria eficacia e inteligencia».

Como era de esperar su labor en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas fue extraordinaria desde que tomó posesión de la medalla 22, el último de esa serie impresionante que se inicia con Laureano Figuerola, y después ostentaron economistas tan notables como Piernas Hurtado, Lorenzo Víctor Paret, y Juan Sardá, amén de las personalidades del Conde de Romanones, y José Félix de Lequerica. Pero lo que todos los académicos recordamos son sus contribuciones, a veces importantísimas, como una propuesta que efectuó y sobre la que se debería volver, porque se trata de una de las realidades más preocupantes de nuestra coyuntura actual: me refiero a la que hizo para alterar el sistema de pensiones, que por otro lado se liga a una obra colectiva, que dirigió, y de la que exis-

ten dos ediciones, trabajo fundamental, a mi juicio, para mejorar la realidad social española. Y además a su asistencia sistemática a prácticamente todas las sesiones, con aportaciones como pueden ser su intervención académica «Competencia en los bienes de protección social y Tratado de la Unión Europea», o las agudezas críticas contenidas en «La política económica ante los problemas del otoño 2000». Fue un gran académico que, repito, intervenía con agudas aportaciones, tras las intervenciones que en las sesiones ordinarias hacíamos los demás.

Finalmente he de señalar que el profesor Barea además de ser un excelente funcionario y un magnífico catedrático, creyó que no se debía abandonar la difusión de la economía a través de conferencias, de declaraciones en emisoras de radio, en artículos, en revistas y periódicos. Una recopilación de parte de esa labor se acaba de recoger en el volumen «La política macroeconómica española para la salida de la crisis» (Instituto de Estudios Fiscales, 2014). Sus denuncias permanecen. Léase, en ese volumen «Dos focos de déficit de Comunidades Autónomas y sus empresas», donde indica que «las comunidades autónomas, en general, han venido liquidando sus presupuestos con pequeños déficit dentro de los techos marcados por el *Plan de Estabilidad*. Sin embargo, tal hecho se debe a que las autonomías han encubierto estos déficit a través de sus empresas públicas, a las cuales han traspasado gastos que deberían ser considerados como de políticas públicas de las Comunidades y que sin embargo, son financiados por deuda contraída por dichas empresas».

¡Fue muy importante Barea!

---

# RECENSIONES

---





**EUGENIA LÓPEZ-JACOISTE DÍAZ.** Reseña del libro *El Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y los Derechos Humanos*, de Editorial Thomson Reuters Aranzadi. Pamplona, 2013.

Me cabe el placer, de nuevo y por la gentileza y confianza constante de mis compañeros del Consejo de Redacción de la Revista de Control Externo, de realizar la reseña de un libro novedoso en el panorama literario económico y jurídico español. Aunque no puede sino indicarse que se trata de una obra caracterizada por su novedad en tanto que, prescindiendo de los habituales estudios de marcado matiz económico y jurídico exclusivamente, se adentra en la relevancia que la actividad de los organismos internacionales reguladores, concretamente los especializados de la ONU, tienen en los derechos humanos, significando así la imposibilidad de escisión o separabilidad de todas las facetas del arco jurídico internacional subjetivo y, a la par, objetivo, privado y público, tal y como lo hemos entendido, desde siempre, algunos.

No se puede olvidar, se dice por la autora, que al contrario de lo que ocurre con las competencias generales de la ONU, el artículo 57 de la Carta establece la necesidad de que los organismos especializados tengan un área limitada de actividad, debiendo ser o estar referida a la cooperación económica propia del capítulo IX de aquella. Pero, en ese sentido, no puede dejarse de lado que en las negociaciones de la Con-

ferencia de San Francisco la expresión o término *económico* se entendía en sentido amplio y abarcaba tanto cuestiones comerciales, como finanzas, comunicación transporte, reconstrucción, los productos de primera necesidad o transferencias de capital, entre otros, sin excluir otras actividades de desarrollo económico. De tal manera que, en su obligada consecuencia, tanto el Banco Mundial como el Fondo Monetario Internacional fueron los primeros en adquirir el *status* de organismos especializados por razón de la materia. Eso tiene la ineludible consecuencia consistente en que ambos contribuyan a la realización de las funciones globales que establece aquel capítulo de la Carta de la ONU.

A su vez, trata el libro comentado sobre los tratados constitutivos del Fondo y del Banco, resaltando que, merced a ellos, ambos gozan de una independencia institucional superior a la de otros organismos especializados, pero, se añade, ha de tenerse en cuenta que sería falso extraer la conclusión de que esta independencia deroga los objetivos generales del Capítulo IX de la Carta o de que congele las obligaciones de la Carta de la ONU. Por ello, se pregunta, a continuación, si significa eso que quedan vinculados aquellos por las normas de derechos humanos de la Carta en consideración a que se trata de organismos especializados de la ONU y a que existen obligaciones de derechos humanos asumidas convencionalmente por sus Estados miembros, aunque sus

respectivos acuerdos guarden silencio sobre esta cuestión determinada. Se ha de tener en cuenta al respecto, como ha resaltado la doctrina especializada que se cita, que más del 80% de los miembros de las dos instituciones especializadas en cuestión son partes de los Pactos Internacionales sobre Derechos Humanos y que tales Estados están en muy buena posición para promover los derechos humanos a través de las vías de cooperación colectiva. Por ello, aunque no sean Estados, y por ello no puedan ser parte en los Tratados sobre derechos humanos, se considera que de la condición de organismos especializados de la ONU y de la condición de miembros de aquellos que sí lo son, se ha de deducir que parece razonable que se deriven ciertas obligaciones convencionales sobre los derechos humanos.

Se nos recuerda, asimismo, que, si bien al Banco Mundial le está expresamente prohibido interferir en los asuntos políticos de los Estados así como establecer condicionamientos políticos a sus préstamos, debe estarse a los demás elementos interpretativos de los convenios internacionales en atención a lo establecido al respecto en los artículos 30 y 31 del Convenio de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados. Ambas instituciones actúan como organizaciones especializadas de desarrollo y tal extremo está directamente relacionado con los derechos humanos. El artículo 55 de la Carta de la ONU desarrolla el propósito enunciado en su artículo 1.3, siendo uno de los objetivos el respeto de los derechos humanos, de todos, sin distinción entre los

políticos o los económicos, debiendo recordarse que los mismos forman parte del derecho internacional general. Y el artículo 103 de aquella, a su vez, dispone la primacía de la Carta sobre todas las restantes obligaciones internacionales de los miembros. Por lo tanto, los Estados deberán tener presentes las consideraciones derivadas de los derechos humanos también en los programas y operaciones del Fondo y del Banco, en atención a sus obligaciones internacionales.

También destaca la publicación que, con referencia a la importante cuestión de los principios rectores sobre la deuda externa y los derechos humanos, éstos no deben fundarse sino en los principios del Derecho internacional, los derivados de la Carta de la ONU y de los demás instrumentos internacionales de derechos humanos, y principales declaraciones efectuadas al respecto por la Asamblea General, tales como la Declaración sobre el Progreso y el Desarrollo en lo social (1969), la Carta de Derechos y Deberes Económicos de los Estados (1974) y la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo (1986).

Sostiene la autora, con evidentes dosis de finura jurídica, que la idea de crear un mecanismo internacional independiente de arbitraje de la deuda bajo los auspicios de una institución no prestataria neutral con legitimidad mundial –la ONU– podría ayudar a resolver las situaciones de endeudamiento insostenible. Dicho arbitraje conocería de las controversias sobre el reembolso de la deuda de manera justa y eficiente. Debería poder evaluar la capacidad de los Estados

para atender al servicio de la deuda sin menoscabar su capacidad de invertir en la prestación de servicios básicos para sus ciudadanos. Ello supondría, culmina, llenar un vacío muy criticado del actual sistema financiero internacional.

Señala, asimismo, que la estabilidad macroeconómica que propugna y define el Fondo se caracteriza por una balanza por cuenta corriente y fiscal equilibrada, junto a un nivel de deuda reducido y en descenso, baja inflación y un producto nacional bruto en alza, siendo tal requisito esencial para la reducción de la pobreza y el logro de los derechos humanos. Tanto el Banco Mundial como el Fondo Monetario han ido incorporando progresivamente referencias a los derechos humanos en sus declaraciones oficiales así como en sus respectivos programas e iniciativas de financiación, como por ejemplo la denominada *Estrategia de Lucha contra la Pobreza*, y sus respectivos documentos internos de funcionamiento. En 2009, el Fondo ha flexibilizado la condicionalidad de sus préstamos, mientras que el Banco Mundial ha incorporado paulatinamente en sus normas internas de funcionamiento criterios materiales de derechos humanos, como un requisito más para la concesión de sus préstamos.

Por otra parte, se relata que la solicitud de ajuste o decisión de financiación se negocia entre las instituciones financieras internacionales y el Estado correspondiente, debiendo partir de este último, describiendo las políticas que el solicitante se propone aplicar y teniendo en cuenta las circunstan-

cias específicas de cada país. Frente a la situación precedente, en la que si el Estado no cumplía con el programa de ajuste preestablecido, no solo dejaba de percibir el préstamo sino que tenía serias dificultades para acceder a otras fuentes de financiación externa, se ha reclamado desde las instituciones internacionales de derechos humanos un *ajuste con rostro humano*.

Se destaca que no está claro, a nivel macroeconómico, si la privatización ha contribuido al crecimiento económico y a la reducción de la pobreza o en qué medida lo haya hecho. La retirada del Estado de los servicios sociales dejaron importantes lagunas que se solventaron a menudo con iniciativas de supervivencia o con corrupción, al carecer muchos de los Estados destinatarios de los programas de estructuras de buen gobierno. En consecuencia, tras citar diversos ejemplos de ello, hay que tener en cuenta que en el año 1996 el Banco y el Fondo aprobaron una iniciativa conjunta para la reducción de la deuda de los países pobres muy endeudados o *Heavily Indebted Poor Countries Initiative*. Se trata de que ningún país tenga que soportar un endeudamiento que no pueda manejar, fortaleciéndose así los vínculos entre el alivio de la deuda, la reducción de la pobreza y las políticas sociales.

Existen, pues, nuevas reglas del Fondo Monetario Internacional para la condicionalidad de sus préstamos desde marzo de 2009. Se aplican a todos los Estados, sean o no desarrollados, aplicándose a programas de austeridad como condición para reducir la deuda

pública a fin de hacer frente a los déficits del presupuesto público y de promover la recuperación económica. Las condiciones establecidas hacen referencia a la política financiera, la gestión del gasto público, la reforma del sector público y la política monetaria. Por su parte, el Banco Mundial, desde 1992, aplica los denominados estándares operacionales y las políticas de salvaguardia financiando proyectos específicos. Los documentos que los recogen son instrumentos jurídicos atípicos, híbridos y ricos en matices ya que, por una parte, son vinculantes y sirven para controlar la adecuación del proyecto a financiar con las exigencias del desarrollo sostenible del Banco y para garantizar la legalidad de su actividad, siendo otra de sus consecuencias el extender su ámbito de aplicación al ámbito interno del ordenamiento jurídico de cada Estado prestatario, a quien normalmente le corresponde cumplir con las obligaciones del acuerdo adoptado.

Para ir terminando, el libro nos recuerda que, en todo sistema jurídico son importantes los mecanismos de rendición de cuentas, previéndose mecanismos para garantizar el cumplimiento del derecho aplicable y la propia rendición de cuentas, siendo ello aplicable también al Fondo y al Banco. El artículo IX a) de los Estatutos del Banco Mundial, en primer lugar, establece que las dudas de interpretación entre un Estado miembro y el Banco las resolverá el Directorio Ejecutivo, pudiendo llevarse su decisión por cualquier miembro a la Junta de Gobernadores del Banco. En 1993 se creó el denominado Panel de Inspección para controlar el

cumplimiento de las políticas y procedimientos operacionales, permitiéndose con él la participación de las personas perjudicadas por los proyectos financiados por el Banco. En segundo lugar, el Fondo Monetario Internacional creó en 2001 la Oficina de Evaluación Independiente, que se dedica a evaluar las políticas y actividades del Fondo a fin de mejorar la transparencia y la rendición de cuentas de la institución, fortaleciendo su cultura de aprendizaje así como a brindar respaldo al Directorio Ejecutivo en materia de gobernabilidad institucional y en sus responsabilidades de supervisión.

Respecto, finalmente, a los mecanismos externos de control, se excluye la opción de poder recurrir a la jurisdicción nacional del Estado en que operen el Banco o el Fondo, pues ambos tienen inmunidad de jurisdicción ante los tribunales nacionales, lo que no excluye la posible responsabilidad internacional de tales organizaciones internacionales especializadas, aplicándose ahí ya las reglas generales del derecho internacional general, de estimarse que hubieran violado el orden público internacional en materia de derechos humanos. Y así lo ha dicho el Tribunal Internacional de Justicia en su *Opinión consultiva sobre los efectos de las sentencias de indemnización formulada por el Tribunal Administrativo de las Naciones Unidas* (ICJ Reports 1954). Todo ello, claro está, sin perjuicio de las decisiones del Consejo de Derechos Humanos de la ONU y de otros medios complementarios.

JOSÉ MANUEL SUÁREZ ROBLEDANO  
Consejero de Cuentas

**UBALDO NIETO DE ALBA.** Recensión del libro *Ética, Política, Economía y Control. El caso de los partidos políticos*, Ediciones 2010, Madrid, 2014

Se ha publicado recientemente el libro *Ética, Política, Economía y Control. El caso de los Partidos Políticos*. Su autor, Ubaldo Nieto de Alba, desde la atalaya de su prolongada y acreditada vida académica y profesional, como catedrático de la Universidad Complutense de Madrid y consejero y presidente del Tribunal de Cuentas, entre otros muchos reconocimientos de su biografía, efectúa un amplio recorrido desde el planteamiento abstracto-teórico de los paradigmas científicos hasta la más inmediata situación actual; y ofrece una radiografía de la sociedad, constatando la existencia de deficiencias organizativas y de funcionamiento y señalando la necesidad de potenciar la asunción de los principios éticos como guía de comportamiento, especialmente en el ámbito de la representación y gestión pública.

Su lectura viene a mostrar la capacidad reflexiva del autor para extraer los elementos esenciales de las diferentes escuelas y planteamientos económicos y situar al lector ante las necesidades que la adecuada interpretación de la nueva realidad económico-financiera reclama, no sólo desde el punto de vista científico, sino también, y fundamentalmente, ético, alcanzando una plena imbricación entre construcción científica y comportamiento ético, lo que tiene una incidencia inmediata y directa en el modelo de gestión y control de la actividad económico-financiera pública.

Como el propio autor reconoce en el prólogo de este último libro, en sus sucesivas publicaciones ha venido dejando constancia de su preocupación por la evolución de los sucesivos paradigmas científicos en la interpretación y presentación de las realidades sociales, paradigmas que no quedan concebidos como una mera construcción teórica, sino como modelos de gestión definidos por el comportamiento ético de sus actores, señalando la necesidad de conjuntar la legitimidad de origen con la legitimidad de ejercicio, como reiteradamente señala en esta nueva publicación.

La lectura de los seis capítulos en los que se divide el libro, precedidos de una síntesis global de su contenido, va abriendo diferentes ámbitos sobre los que el autor proyecta su análisis y reflexiones, remarcando la necesidad de situarse en el contexto de la complejidad que caracteriza a las nuevas realidades y potenciar el espíritu innovador y creativo, guiado por principios éticos, para afrontar las situaciones de dificultades, turbulencias e inestabilidades que los periodos de crisis resaltan, poniendo de manifiesto las debilidades del vigente sistema en sus diferentes órdenes.

Defiende el autor que el futuro es creación más que proyección del pasado, reflexión que se ve confirmada por su propia trayectoria académica y profesional, en cuanto profesor y catedrático universitario y consejero y presidente del Tribunal de Cuentas, entre otras actividades. Su amplio recorrido académico siempre ha estado abierto a la evolución de nuevos planteamientos doctrinales marcados por enfoques sis-

témicos y complejos frente a visiones reduccionistas en el análisis de la realidad; y por lo que se refiere a su larga estancia en el Tribunal cabe señalar su interés por atender aquellas cuestiones que requerían una mayor capacidad y creatividad, a las que posteriormente se aludirá, contribuyendo a resaltar las funciones que tiene asignadas dicha Institución. El libro ofrece múltiples referencias en este sentido y da testimonio de la permanente inquietud reflexiva del autor y de su preocupación por alcanzar un nuevo paradigma de organización y funcionamiento de la sociedad, definido por los principios éticos, y marcado por la legalidad científica y la legalidad jurídico-institucional.

Se dedica el primer capítulo a la ética política diferenciando tres ámbitos, el ético-institucional, el ético-político y el social, caracterizados por las responsabilidades que en los mismos han de asumirse y exigirse. Se resalta la existencia de zonas de impunidad propiciadas por la falta de calidad normativa y por la actuación, financiación y control de los partidos políticos que han visto rebajado el nivel de sus responsabilidades éticas, pese al efecto ejemplificador que ha de ofrecer la ética privada de los actores públicos, tanto en su dimensión individual como social.

Se señala en este capítulo que el principio de legalidad democrática es el primer principio ético que debe regir la vida política. No obstante, la ética política y de gobierno requiere que la acción política se anticipe al futuro creando la norma, como algo que se descubre y no sólo se promulga, y elevando,

de este modo, el techo de la justicia. Frente a este planteamiento de comportamiento ejemplar e impulsor de la ética, la realidad presenta numerosos casos de corrupción, favorecidos por la discrecionalidad otorgada por la falta de calidad normativa y la falta de exigencia de responsabilidades derivada de la misma, lo que puede conducir a que la democracia no se consolide en el campo de los valores, incurriendo en una banalización de las malas conductas y a una renuncia de las responsabilidades éticas.

De aquí, la necesidad de potenciar el impulso político de creación ética, estableciendo una normativa precisa y de calidad en todos los órdenes y que, por lo que se refiere a la gestión de los fondos públicos, garantice su correcta y eficaz utilización, iniciada con una adecuada selección de sus gestores, apoyada en su profesionalidad y responsabilidad, y continuada con un permanente control parlamentario de sus resultados, lo que contribuiría a que los ciudadanos mantuvieran activas sus exigencias éticas, a la vez que su adhesión y vinculación a sus representantes públicos, sin incurrir en posiciones de desilusión y desafección.

Se aborda a continuación el análisis de la ética en el ámbito económico, presentando la evolución de las diferentes doctrinas económicas y su plasmación en distintos paradigmas, que el autor denomina constituciones científicas, de las que derivan la legalidad científica en economía, así como los principios éticos en ella contenidos. Señala, a este respecto, cómo hasta Adam Smith la economía se consi-

deraba una parte de la filosofía moral, pero que el paradigma determinista, cartesiano-newtoniano, que se trasladó a la economía, produjo una ruptura entre economía y ética, quedando la ética fuera del análisis científico en economía. Esta escisión se mantuvo en los nuevos modelos basados en el principio de incertidumbre de Heisenberg o en la macroeconomía keynesiana, hasta alcanzar el nuevo paradigma, en el que se da entrada a toda la complejidad de la actividad económica.

En consonancia con la nueva realidad económica, se requieren modelos de gestión compleja, en los que las inestabilidades y turbulencias se anticipen, se asuman y se gestionen como fuerza innovadora y creativa que conducen a un nuevo orden de estabilidad. El nuevo paradigma obliga a mantener un diálogo permanente, en cuanto organización abierta, con la realidad observada, practicando el principio de falibilidad defendido por K. Popper, que aconseja aprender de los propios errores y aceptando una racionalidad más compleja, donde los principios científicos son también principios éticos y permiten recuperar la dimensión moral en la ciencia económica, lo que requiere su internalización en las normas, tal como defiende la economía institucional, en la que la norma recupera de nuevo su función legitimadora del orden social. La estabilidad de un sistema complejo solo se alcanza mediante normas bien definidas en las que queden incorporados los valores éticos compartidos.

Frente al nivel ético y explicativo que ofrece la nueva racionalidad científica, los planteamientos

reduccionistas, incapaces de dar un explicación solvente de situaciones como la crisis actual, son calificados como fraude intelectual e, incluso, como señala el autor, expresión de una gran inmoralidad intelectual. Un ejemplo paradigmático de gestión compleja fue, para el autor, el proceso que condujo a la aprobación de la Constitución Española de 1978.

Se adentra el autor en el análisis de la crisis financiera, de la que han derivado la crisis de confianza y credibilidad en los modelos de la economía convencional y en el funcionamiento del sistema, situando su origen en la inadecuada utilización de los modelos matemáticos aplicados en la determinación del precio de los riesgos y en la perversión del lenguaje en la calificación de las operaciones que dieron lugar a su explosión, además de los intereses dominantes de los intervinientes en el sistema. Manifiesta que la solución a esta crisis sistémica no puede venir ofrecida por las fórmulas tradicionales, pues el verdadero desafío ya no es tanto económico como institucional, lo que obliga a situarse en el ámbito de la responsabilidad moral del economista institucional y, de este modo, vencer el carácter coercitivo de la doctrina prevalente en el proceso destructivo que se genera en la creación de lo nuevo, retomando el alcance de la estructura de las revoluciones científicas en el pensamiento de Kuhn.

Este desafío institucional conduce al examen del control democrático, al que se dedica otro de los capítulos del libro, en el que se reconoce al control del gasto público como parte del entramado institucional de

toda democracia, de modo que sin control político no hay Estado democrático y sin control de los fondos públicos no hay Estado social de derecho. Sitúa en este contexto al control asignado al Tribunal de Cuentas por la Constitución de 1978, que, además de ser control de legalidad, pasó a constituirse en elemento condicionante de organizaciones eficaces e impulsor de gestiones eficientes y éticamente responsables, a través de los informes y mociones elevados al Parlamento.

De este modo, se produce la interconexión entre el control técnico del Tribunal y el control político parlamentario, al que aquel aporta información que puede propiciar debates políticos sobre los modelos a seguir en la búsqueda de la eficacia en las organizaciones y de la eficiencia de la gestión, reconociendo que, muchas veces, las malas gestiones reclaman con mayor insistencia cambios normativos del modelo de organización que la sustitución de los gestores. En este proceso de creación del derecho, los informes y mociones del Tribunal impulsan la modificación, en su caso, del marco normativo para mejorar la eficacia y eficiencia de la gestión y evitar los riesgos morales, favorecedores de conductas perversas que alteran las prioridades de las políticas públicas y conducen a situaciones de corrupción. En estos mismos informes se deja constancia de irregularidades que no son ilegalidades al no estar pautada la gestión ni tipificada la responsabilidad contable, dada la mayor laxitud en los requisitos establecidos para su exigibilidad en las modificaciones incorporadas en su Ley de Funcionamiento, así como

gestiones efectuadas en el amplio margen de discrecionalidad facilitada por la huida del derecho administrativo.

En el repaso que se efectúa de los numerosos informes y mociones remitidos al Parlamento desgrana el autor cuestiones y deficiencias a las que el Parlamento ha tenido acceso y sobre la que ha podido adoptar medidas correctoras que fortalecieran la eficacia de la gestión pública y, en consecuencia, el funcionamiento del Estado democrático. La falta de sintonía en ocasiones de las resoluciones parlamentarias con el contenido de los informes, la ausencia de un seguimiento eficaz de las mismas, y la no exigencia de explicaciones directas en el ámbito parlamentario al gestor público fiscalizado, propician que se genere un «gap» de calidad del Estado democrático y de derecho. Afirma el autor que si los errores y abusos no se corrigen y las posibles responsabilidades no se identifican y exigen, permitiendo que se diluyan en el ámbito político, el funcionamiento institucional se erosiona y el discurso político se degrada, afectando a su credibilidad.

Por constituir un ejemplo paradigmático de la internalización de principios éticos en las normas y su posterior control, el autor presta especial atención al caso de cómo un principio ético, cual es el de transparencia en la elaboración de los presupuestos, al incorporarse en las sucesivas leyes de estabilidad presupuestaria, pasó a ser un principio legal, lo que suponía realizar actos de gestión susceptibles de comprobación para verificar su cumplimiento. De aquí, la iniciativa

en fiscalizar por el Tribunal de Cuentas el proceso de elaboración de los Presupuestos, verificando si la información aportada era suficiente y adecuada para la evaluación de los objetivos de estabilidad presupuestaria y de contención del déficit presupuestario.

Ha de resaltarse la importancia de esta fiscalización, como el autor del libro siendo Presidente del Tribunal y su sucesor en el cargo tuvieron ocasión de defender reiteradamente en sede parlamentaria; pero que se vio dificultada por la negativa a proporcionar la correspondiente información, como en el libro se describe.

El carácter de Supremo Órgano Fiscalizador otorgado al Tribunal de Cuentas por la Constitución se ve singularmente reconocido cuando su actividad va dirigida a la evaluación de aquellas organizaciones y actuaciones públicas que conforman el diseño del funcionamiento democrático y las líneas fundamentales de la gestión pública, como puede ser el análisis de las macromagnitudes esenciales de la actividad del sector público deducidas de la planificación presupuestaria, con la evaluación de la estabilidad presupuestaria como referencia esencial, como en la referida fiscalización, o del examen de la Cuenta General del Estado; o cuando analiza la cohesión social y territorial derivada de la actividad pública en toda la organización territorial del Estado; o la actividad desarrollada por los reguladores públicos de los diferentes sectores económicos; o emite mociones dirigidas a dotar de una adecuada regulación a la actividad contractual o subvencional

del sector público, en las que se materializa una parte muy significativa de su actividad o a subsanar insuficiencias normativas, de las que el autor del libro ofrece diferentes ejemplos que causaron en su momento un importante grado de preocupación e inquietud social.

El contenido del libro conduce a la conclusión de que, con independencia de las mejoras que pudieran incorporarse, en su caso, al funcionamiento del Tribunal de Cuentas y a la programación de su actividad fiscalizadora para dirigirla hacia las áreas más relevantes de la actividad pública, para cuya evaluación goza de todo el reconocimiento constitucional, la historia del Tribunal ofrece numerosos resultados de su actividad fiscalizadora de los que pudieron haberse derivado acuerdos, tanto en el ámbito parlamentario como en los responsables de la organización y gestión pública, que subsanaran las insuficiencias normativas y las deficiencias organizativas detectadas, cerrando oportunamente el ciclo del control.

El mantenimiento de estas deficiencias en el tiempo ha conducido a la ruptura de la necesaria imbricación de las fases de regulación-organización-gestión y control; y ha propiciado que se asentara la desconfianza institucional y se llegara a cuestionar la utilidad de los órganos de control. Señala, a este respecto, el autor el escaso eco de estas cuestiones fundamentales en los medios de comunicación, posiblemente favorecido por la confidencialidad y anonimato en la tramitación de los procedimientos fiscalizadores y las dificultades reiteradamente puestas de manifies-

to por los máximos representantes del Tribunal en alcanzar una adecuada difusión de sus resultados, lo que hace que la atención se dirija a determinadas filtraciones sesgadas e intencionadas, potenciando la banalización y distorsión de la información e impidiendo que los principios éticos se asienten y que la sociedad ejerza un control fundamentado sobre sus representantes públicos.

El autor termina el libro dedicando especial atención a la financiación, fiscalización y organización de los partidos políticos, así como a su comportamiento ético. Recuerda el autor cómo la relevancia constitucional asumida por los partidos políticos tras la segunda guerra mundial, indujo a que su financiación pasara a ser uno de los rasgos más definidos del derecho de los partidos, identificándose la financiación pública con la ideología socialista y la financiación privada con ideología liberal, diferenciación hoy día superada. En España se ha adoptado un sistema mixto de financiación, si bien la financiación legal es fundamentalmente pública. En cuanto a su control, el autor ilustra con un cuadro comparativo cómo el caso español es el único en el que dicho control está residenciado en el Tribunal de Cuentas.

Los partidos políticos, en cuanto asociaciones con un régimen jurídico especial y con relevancia político-social, constituyen un ejemplo de los límites de someter la política al derecho, es decir a las normas que regulan su financiación y fiscalización, entendiendo que su comportamiento ético y su compromiso de ejemplaridad no pueden que-

dar limitados al cumplimiento de dichas normas. Señala el autor que ha tenido que ser la desbordada demanda social de transparencia, consecuencia de los casos de corrupción aflorados y de la crisis económica, la que ha tenido que recordar esos límites de someter la política al derecho, pues constreñir su comportamiento ético al cumplimiento de la Ley de su financiación supone rebajar el nivel de su comportamiento ético en el ámbito sociopolítico; y le lleva a preguntarse si no se está ante una crisis moral, cuya solución no puede limitarse a configurar como delito la financiación ilegal de los partidos políticos.

Destaca en este ámbito la labor pedagógica mantenida por el Tribunal de Cuentas con los partidos políticos desde que la Ley 3/1987, de 2 de julio, sobre financiación de los partidos políticos, le atribuyó competencias fiscalizadoras en este ámbito, en la conformación de los estados contables de la formación política concebida como una unidad económica en toda su organización territorial e institucional, y en el cumplimiento de las obligaciones contables que dicho texto legal contemplaba. El insuficiente desarrollo normativo de esta regulación dio lugar a que el Tribunal de Cuentas elevara al Parlamento una moción con diferentes sugerencias encaminadas a dar una mayor solidez a la regulación financiera y contable y a una mayor transparencia de los partidos políticos.

El autor señala la demora en la incorporación de las propuestas del Tribunal en las sucesivas reformas legislativas, en las que, en su opinión, se acentúa la desnaturalización

institucional al limitar el alcance fiscalizador y al otorgar al Tribunal competencias reguladoras en la elaboración y aprobación de un Plan sectorial de contabilidad, específico para las formaciones políticas. Desnaturalización que se ve potenciada, en sí misma, en la inicial atribución de las competencias fiscalizadoras al Tribunal, cuya actividad, por expreso reconocimiento constitucional, tiene por objeto el control del sector público. Señala, a este respecto, que haber adaptado al control de los partidos políticos el procedimiento general de fiscalización del sector público ha conducido a que los informes del Tribunal sean remitidos y analizados por la Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con dicha Institución, lo que conlleva a que, en el cierre de dicho ciclo de control, la mencionada Comisión se convierta, a su vez, en juez y parte, lo que puede restar fiabilidad a la fiscalización y, lo que es más importante, reducir su credibilidad en los restantes procesos de control del sector público.

Señala el autor que, si a la financiación pública de los partidos políticos se le agrega la normativa electoral de listas cerradas y bloqueadas, donde se eligen partidos y no personas, lo que no permite sancionar con el voto a los candidatos que han tenido conductas reprochables socialmente, la situación conduce a un sistema partitocrático de organizaciones centralizadas y jerarquizadas que, colonizadoras de cualquier iniciativa que emane de sus bases, impide el establecimiento de un proceso, ascendente y descendente, capaz de impregnar, a todos los niveles de la organización, de nue-

vos valores y comportamientos éticos que emanan de la sociedad a la que representan.

No renuncia el autor a abordar la situación de la organización territorial que califica como crisis de los «Estados económicos del reino», crisis que se ha venido gestando desde los primeros momentos de la transición, y que se ha agravado con la actual crisis financiera y económica. Recuerda cómo la transición heredó un Estado centralizado que asumía competencias que en un orden descentralizado correspondían a otros entes, a otras instituciones, a otros actores e, incluso, al propio ciudadano en el ejercicio responsable de su libertad. El proceso descentralizador, tanto a nivel socioeconómico como a nivel territorial, constituyó un largo camino no ausente de tensiones, que cobró un nuevo valor con la integración en la Unión Europea. Repasa los hitos más importantes desde los Pactos de la Moncloa hasta la actualidad y destaca que, desde los primeros momentos de la transición política, el problema más importante de nuestra sociedad ha sido la falta de consenso sobre la distribución de la renta nacional a nivel vertical, es decir, sobre el modelo socioeconómico, y la distribución de poder en sentido horizontal, es decir, sobre el modelo autonómico.

En cuanto a la descentralización territorial, el autor pone de manifiesto que ese proceso de transferencias del Estado, como un Todo, a las autonomías, como Partes, ha conducido a una especie de federalismo inverso, donde cada Parte también es Todo, apareciendo los ámbitos competenciales como con-

juntos borrosos y de responsabilidades difuminadas. Ello supone admitir elementos de indefinición e inestabilidad permanentes, lo que provoca un alejamiento en la búsqueda de un nuevo valor añadido, donde el Todo es mayor que la suma de las Partes. Afirma el autor que se está asistiendo a un proceso de deconstrucción del modelo constitucional que se ha ido extendiendo al principio de equidad-solidaridad, sobre el que se asienta el modelo ético-social de convivencia. Termina poniendo de manifiesto que los resortes para el cambio están en manos del propio sistema y de los principios éticos que lo conforman, lo que requiere un mayor esfuerzo y una mayor renuncia, a fin de que la nueva situación emergente no se vea impedida por la prevalente, como suele ocurrir en las constituciones científicas.

Abriendo el enfoque territorial, señala el autor cómo nuestra crisis institucional no es ajena al déficit democrático que caracteriza el proceso de construcción institucional de la Unión Europea, caracterizado por un deslizamiento hacia la legitimidad del poder tecnocrático para el cual más Europa significa más organismos y más burocracia, así como por un entramado técnico-burocrático que, con amplios márgenes de discrecionalidad, ha venido constituyendo un estímulo para la participación directa de los gobiernos autonómicos en la Unión Europea.

Puede concluirse que el libro ahora reseñado es un compendio reflexivo de la necesidad de potenciar la implantación de los principios éticos en los ámbitos económicos y políticos, asumiendo su incorporación

en el nuevo paradigma científico de la complejidad, que lógicamente ha de extenderse a la gestión pública, y en el que la inestabilidad y las turbulencias se gestionan como fuerzas innovadoras y creativas que obligan a crear el futuro, velando continuamente por la calidad normativa y la adecuada organización. La responsabilidad de los académicos, de los gestores y representantes públicos se ha de manifestar en el análisis y reconducción de las situaciones de inestabilidad en un proceso de continuo aprendizaje, guiado por los principios éticos de una efectiva convivencia social y democrática. En este contexto, la actividad de control asume una función imprescindible en la exposición de las deficiencias normativas u organizativas que el sistema puede presentar y en la exigencia de las responsabilidades en las que determinadas actuaciones contrarias a dichos principios pudieran haber incurrido.

La lectura del libro ha de concluir con una felicitación al autor por su capacidad analítica y expositiva, así como por la construcción de un modelo de gestión más responsable y creativo, avalado por las interesantes reflexiones dirigidas a la consecución de un funcionamiento más ético y, en consecuencia, más democrático y en el reconocimiento y potenciación de Instituciones como el Tribunal de Cuentas que, en su largo historial fiscalizador, ha ofrecido importantes referencias de situaciones que requerían cambios normativos u organizativos, en aras de una gestión pública más eficaz y más eficiente.

GREGORIO CUÑADO AUSÍN  
Auditor del Tribunal de Cuentas

*Resultados y recomendaciones del Informe de Fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la AEAT en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012*

## I. INTRODUCCIÓN

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en su sesión de 27 de febrero de 2014, aprobó el Informe de Fiscalización de las principales actuaciones realizadas por la AEAT en ejecución del Plan de Prevención del Fraude Fiscal, durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012. El objetivo fundamental del Informe fue valorar la implantación de la planificación estratégica de la lucha contra el fraude y los resultados obtenidos con su aplicación.

Con la aprobación del Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 (en adelante PPF) la Agencia implantó un sistema de planificación por objetivos atendiendo a sus dos vertientes: la estratégica y la operativa. En la planificación estratégica se trazaron las grandes líneas a seguir a medio y largo plazo, mientras que la planificación operativa se concibió como el resultado de concretar en metas y objetivos anuales las estrategias plurianuales.

## II. PLANIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE

La planificación estratégica de la Agencia se desarrolló después de la aprobación del PPF en dos nuevos planes, la actualización del PPF de 2008 y el Plan de Preven-

ción del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social (en adelante PPFFLySS) de 2010.

Además, la Agencia elaboró anualmente su planificación operativa, que se concretó en los Planes de Objetivos y en los Planes Generales de Control Tributario de cada uno de los ejercicios fiscalizados por el Tribunal de Cuentas. Estos planes anuales previeron las actuaciones de control del fraude que se debían realizar en cada uno de ellos.

Los Planes Generales de Control Tributario de cada uno de los años se estructuraron de la siguiente manera:

- a) Directrices Generales de la Planificación de los distintos ejercicios, que se publican en el BOE y enumeran los objetivos, criterios de selección de colectivos de riesgo, y principales áreas de actuación de cada año.
- b) Planes Parciales de Control de cada año, en cada una de las siguientes áreas: Gestión Tributaria, Inspección Financiera y Tributaria, Recaudación, y Aduanas e Impuestos Especiales. Estos Planes tienen carácter reservado y concretan y detallan internamente las actuaciones a realizar por la AEAT en cada una de esas áreas.
- c) Normas de integración de los Planes Parciales, que prevén las medidas para conseguir la máxima coordinación entre las distintas áreas funcionales.

Los Planes de Objetivos contienen los resultados que se persi-

guen alcanzar en cada ejercicio y las actuaciones prioritarias a realizar para lograr dichos resultados. La ley obliga a la AEAT a remitir a las Cortes Generales, en los dos primeros meses de cada año, información detallada de los objetivos fijados para ese año y, con periodicidad semestral, de los resultados de su actividad. En cumplimiento de este mandato legal, durante el periodo fiscalizado, además de los tres Planes de Objetivos, se han elaborado y remitido a las Cortes Generales los correspondientes Informes de Resultados de la Actividad de la Agencia.

Las previsiones se incorporan a los Planes de Objetivos a través de indicadores. Existen indicadores de resultados que se miden en eu-

ros; de apoyo, en días o porcentajes; y de actuaciones, en número de actuaciones ponderadas. A modo de ejemplo, se reproduce a continuación el cuadro I de Indicadores y niveles de referencia del Plan de Objetivos de 2012.

Cada una de las actuaciones de control constituye una actuación nominal. Sin embargo, este tipo de actuaciones fueron muy variadas y con un grado de complejidad muy dispar. Por eso, para compararlas y ofrecer cifras de actuaciones se utilizaron unos coeficientes de homogeneización y otros de ponderación. Estos coeficientes tuvieron una doble finalidad: por un lado, intentaron equiparar las actuaciones entre sí, dando más puntuación a aquellas más complejas o

**CUADRO I**  
**AGREGADO DE INDICADORES Y NIVELES DE REFERENCIA**  
**DEL PLAN DE OBJETIVOS DE 2012**

|   |                  |
|---|------------------|
| <b>I. RESULTADOS</b>  |                  |
| 1. Recaudación bruta (en millones de euros)                                     | <b>218.019</b>   |
| 2. Recaudación líquida (en millones de euros)                                   | <b>168.726</b>   |
| 3. Resultados de la prevención y control del fraude tributario y aduanero       | <b>8.171</b>     |
| 3.1. Ingresos directos de las actuaciones de control (en millones de euros)     | 6.643            |
| 3.2. Minoración de devoluciones (en millones de euros)                          | 1.528            |
| 4. Otros resultados de la prevención y control del fraude tributario y aduanero | <b>5.631</b>     |
| <b>II. ACTUACIONES</b>  |                  |
| <b>II.1. ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE</b>  |                  |
| 5.1. Agilización de la gestión tributaria y aduanera (en días)                  | 32               |
| 5.2. Administración electrónica (en porcentaje)                                 | 33,00            |
| 5.3. Asistencia en campaña de renta (en porcentaje)                             | 53,00            |
| <b>II.2. PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE TRIBUTARIO Y ADUANERO</b>              |                  |
| 6. Prevención del fraude tributario y aduanero (actuaciones)                    | <b>2.498.203</b> |
| 7. Control selectivo e investigación (actuaciones)                              | <b>542.281</b>   |
| 8. Control extensivo (actuaciones)  | <b>6.616.390</b> |
| 9. Recaudación ejecutiva (en millones de euros)                                 | <b>9.890</b>     |
| 10. Actuaciones integrales de prevención y control tributario y aduanero        | <b>10.362</b>    |

que requirieron más recursos; y por otro, orientaron la actuación de la Agencia, ponderando más unas actuaciones que se querían potenciar respecto de otras. Como resultado de aplicar los coeficientes de homogeneización y ponderación se obtienen las actuaciones ponderadas, que son las que se incorporaron a objetivos y a resultados de la Agencia.

El Tribunal de Cuentas, en esta fiscalización, analizó el contenido de los distintos planes, sus modificaciones, los criterios para el establecimiento de las previsiones, las modificaciones en los indicadores, en los coeficientes de conversión de las actuaciones y en las medidas que se adoptaron en cada uno de los ejercicios fiscalizados. Los principales resultados que se obtuvieron de estos análisis se resumen y explican en los epígrafes siguientes.

### **II.1. Dispersión de la Planificación estratégica**

El desarrollo de la planificación estratégica se ha plasmado en la aprobación, desde 2005, de otros dos planes de carácter estratégico, que se añadieron al PPF. El Tribunal considera que este desarrollo de la planificación, mediante la aprobación de nuevos planes que simplemente se agregan a los anteriores, dificultó la sistemática y la claridad del contenido de la planificación estratégica. El Informe señala que la aprobación de sucesivos planes estratégicos, todos simultáneamente vigentes durante el periodo fiscalizado, dio lugar a que las medidas y líneas de actuación a medio y largo plazo se en-

contrasen dispersas en tres instrumentos distintos. De este modo, se dificultó la exposición clara de los objetivos a lograr y de las medidas e iniciativas a adoptar a medio y largo plazo.

El Tribunal recomienda que la Agencia desarrolle su planificación estratégica de forma coordinada y sistemática, de manera que cada nuevo plan estratégico no se limite a agregarse a los planes anteriores dispersando las medidas previstas en todos ellos.

### **II.2. Falta de homogeneidad de los datos**

El Informe señala que todos los años fiscalizados y en todos los indicadores se produjeron cambios que dificultaron la posibilidad de hacer el seguimiento de la evolución de datos homogéneos y análisis sobre las cifras de lucha contra el fraude ofrecidas por la Agencia.

La falta de homogeneidad de los datos se produjo, tanto en las cifras de los resultados, como en las de las actuaciones de la Agencia. El Informe señala que los datos sobre resultados directos de las actuaciones de prevención y control no son homogéneos en ninguno de los ejercicios fiscalizados, puesto que en cada uno de ellos se obtuvieron considerando distintos ingresos. Por eso, los resultados de cada uno de los ejercicios cambian según que se obtengan con los criterios de imputación del mismo ejercicio en que se produjeron o con los del ejercicio siguiente, de manera que no permiten hacer comparaciones, sin más, que permitan valorar su evolución.

Así, los resultados de la lucha contra el fraude de 2010, con los criterios de imputación de ingresos de ese año, ascendieron a 8.499 millones de euros; pero con los criterios de imputación de ingresos que se utilizaron en 2011, ese mismo resultado hubiera ascendido a 8.753 millones de euros. Hay, pues, una parte del incremento de los resultados que se debe, únicamente, al cambio de los criterios de imputación de ingresos en cada ejercicio. Del mismo modo, el resultado de 2011, con los criterios de imputación de ingresos de ese año, ascendió a 9.210 millones de euros; pero con los del año 2012, hubiera ascendido a 9.240. Estos datos se reflejan en el cuadro 2 que se incorporó al Informe.

El Tribunal señala que la falta de homogeneidad de los datos produce distorsiones mayores si se analizan las cifras de actuaciones de la Agencia. Se produjeron cambios en los coeficientes de ponderación de actuaciones en todos los indicadores durante los ejercicios fiscalizados, de manera que los datos sobre número de actuaciones que se ofrecieron cada uno de los años están obtenidos con coeficientes distintos. El Informe analiza casos en

los que, a pesar de disminuir las actuaciones nominales, aumentaron las ponderadas, únicamente por el incremento de los coeficientes de ponderación, de forma que las cifras parecen reflejar un aumento de actuaciones cuando, en realidad, han disminuido.

El Tribunal señala que la evolución de la actividad no puede conocerse a través de las actuaciones nominales, dado el muy distinto grado de dificultad y exigencia de cada tipo de actuación. Pero tampoco a través de las actuaciones ponderadas debido a los cambios en los coeficientes. Por eso, no se puede valorar la evolución de las actuaciones de control comparando, sin más, el número de actuaciones de dos años en los que se utilizaron coeficientes distintos.

El Informe contiene comprobaciones sobre actuaciones concretas como las efectuadas sobre las actuaciones de investigación y control de la exención por la matriculación de aeronaves. El número de expedientes (actuaciones nominales) que se tramitaron en los ejercicios fiscalizados fue de 86 que, con la aplicación de los correspondientes coeficientes de ponderación se con-

## CUADRO 2

### VARIACIÓN DE LOS RESULTADOS DIRECTOS DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE EN FUNCIÓN DE LA VARIACIÓN DE LOS CRITERIOS DE IMPUTACIÓN DE LOS INGRESOS DURANTE EL PERÍODO FISCALIZADO

| Resultados  | CIFRAS CON LOS CRITERIOS DE IMPUTACIÓN DE 2010* |                | CIFRAS CON LOS CRITERIOS DE IMPUTACIÓN DE 2011* |                | CIFRAS CON LOS CRITERIOS DE IMPUTACIÓN DE 2012* |                |
|-------------|---|----------------|---|----------------|---|----------------|
|             | Realizado 2009                                  | Realizado 2010 | Realizado 2010                                  | Realizado 2011 | Realizado 2011                                  | Realizado 2012 |
| Indicador 3 | 7.008   | 8.499          | 8.753   | 9.210          | 9.240   | 10.401         |

\* (En millones de euros).

**CUADRO 3**  
**CONVERSIÓN DE ACTUACIONES SOBRE LA EXENCIÓN**  
**POR LA MATRICULACIÓN DE AERONAVES DE NOMINALES EN PONDERADAS**

|                            | 2010   | 2011   | 2012   | TOTALES         |
|----------------------------|--------|--------|--------|-----------------|
| N.º Actuaciones nominales  | 54,00  | 16,00  | 16,00  | <b>86,00</b>    |
| N.º Actuaciones ponderadas | 423,25 | 374,25 | 877,00 | <b>1.674,50</b> |

virtieron en 1.674,50 actuaciones ponderadas. El cuadro 3 muestra cómo se reflejó esta medida en número de actuaciones durante los ejercicios fiscalizados, y permite apreciar que aunque va disminuyendo el número de expedientes, aumenta el de actuaciones ponderadas.

El Tribunal concluye que los cambios en los criterios de imputación de los ingresos a los resultados, así como en los coeficientes de ponderación de las actuaciones, provocaron que los datos no se puedan considerar homogéneos. La falta de homogeneidad de los datos se agrava en series temporales largas, en las que prácticamente todos los indicadores y los coeficientes sufrieron alteraciones. Por ello recomienda que la Agencia elabore datos homogéneos sobre sus resultados y su actividad para hacer valoraciones sobre los mismos y conocer su evolución.

### **II.3. Deficiencias en la información facilitada**

La Agencia cumplió las disposiciones legales por las que resulta obligada a ofrecer información sobre las actuaciones de la lucha contra el fraude y sus resultados. Esta información incluyó previsiones, a través de los Planes de Objetivos; y resultados, a través de las Memo-

rias y de los Informes de Resultados. La Agencia también facilitó información pública de manera frecuente sobre estas cuestiones a través de comunicados y notas de prensa.

El Informe de fiscalización señala que, como consecuencia de la falta de homogeneidad de las cifras, no se pueden considerar exactas algunas de las informaciones que se suministraron sobre la evolución y los incrementos anuales de los resultados de la lucha contra el fraude, ni sobre la evolución interanual de las actuaciones y de la actividad de la Agencia.

Así, la Memoria de 2011 señala que *«en términos acumulados, durante 2011 se han obtenido 9.210 millones de euros, lo que supone un incremento de un 8,36 por ciento sobre el año 2010, ejercicio en el que la recaudación directa por actuaciones de control fue de 8.499 millones de euros»*. El Informe considera que la comparación más precisa entre los resultados de estos dos ejercicios tendría que hacerse entre 9.210 y 8.753 millones de euros (como se deduce del anterior cuadro 2). Lo mismo sucede en 2012; la comparación más precisa sería entre 10.401 y 9.240 millones de euros. El Informe concluye que las Memorias y demás documentos de la Agencia que ofrecieron este tipo

de análisis debieron haber homogeneizado las cifras sobre las que se argumentaron los incrementos de los resultados.

Las deficiencias son mayores en la información sobre la actividad de la Agencia que se contiene en los Informes de Resultados, en las Memorias y en las notas de prensa. Así, a modo de ejemplo, el Informe de Resultados de 2012, al tratar sobre las actuaciones de control selectivo e investigación, incorporó un cuadro comparando datos del número de actuaciones inspectoras sobre tributos internos de 2011 (443.378 actuaciones homogéneas) con las de 2012 (469.527 actuaciones homogéneas), para concluir que se incrementaron un 5,90%. En el mismo cuadro se refleja que el número de actuaciones del Área Operativa de Aduanas e Impuestos Especiales pasó de 126.311 actuaciones homogéneas a 134.855, incrementándose un 6,76%. El mismo Documento, al informar sobre las actuaciones de control extensivo, pone de manifiesto que el número de actuaciones de control extensivo de tributos internos y módulos pasó de 4.919.692 actuaciones (homogéneas) a 5.664.142, incrementándose un 15,13%, o que el número de actuaciones de control extensivo sobre Grandes Empresas pasó de 143.527 actuaciones (homogéneas) a 163.722, incrementándose un 14,07%. El Informe de Fiscalización señala que este tipo de comparaciones no resultan adecuadas para informar sobre la actividad de la Agencia, ni para ofrecer porcentajes del incremento de la misma, ya que no tienen

en cuenta los cambios que experimentaron los coeficientes para la conversión de las actuaciones.

El Informe también pone de manifiesto deficiencias en la información que facilita el indicador 9, bajo la rúbrica «recaudación ejecutiva». Las cifras ofrecidas como «recaudación ejecutiva» están compuestas; por un lado, por los resultados obtenidos por las actuaciones de recaudación que dieron lugar a ingresos en ejecutiva (indicador 9.1 «actuaciones con ingreso») y; también, por los resultados derivados de las actuaciones de recaudación que dieron lugar a una data o cancelación de deuda tributaria aunque fuera sin ingreso (indicador 9.2 «actuaciones de gestión»).

El Tribunal señala que la comprensión adecuada de este indicador exige aclarar que la cifra de recaudación ejecutiva que se incorpora a los Planes de Objetivos no se refiere solo a ingresos, sino que incluye también las cifras de deuda cancelada sin ingreso. Por lo tanto, de las cifras ofrecidas en los planes de objetivos como recaudación ejecutiva únicamente en torno a la mitad se cobró, mientras que la otra mitad se canceló sin ingreso. Sin embargo, esta información no se obtiene hasta que se conoce el desglose del indicador 9 en otros dos indicadores que se utilizan en la aplicación informática de la Agencia, pero que no se reflejan en los Planes de Objetivos. El cuadro 4 desglosa estas cifras durante el periodo fiscalizado distinguiendo los ingresos en ejecutiva, de la deuda cancelada sin ingreso.

CUADRO 4

**DESGLOSE DE LAS PREVISIONES DE RECAUDACIÓN EJECUTIVA DURANTE EL PERIODO FISCALIZADO**

| INDICADORES DE RECAUDACIÓN EJECUTIVA      | Realizado* |        |        |
|---|------------|--------|--------|
|   | 2010       | 2011   | 2012   |
| <b>9. Recaudación Ejecutiva</b>           | 9.763      | 10.501 | 12.324 |
| 9.1. Actuaciones con ingreso              | 4.792      | 5.223  | 6.183  |
| 9.2. Actuaciones de gestión (sin ingreso) | 4.971      | 5.278  | 6.141  |

\* (En millones de euros).

El Tribunal de Cuentas concluye que se ofrecieron determinadas informaciones poco precisas en las Memorias de la Agencia, en los Informes de Resultados y en los Planes de Objetivos, que se critican y analizan en el Informe de fiscalización, como consecuencia de la falta de homogeneidad de los datos que se emplearon. También la información sobre «recaudación ejecutiva» necesita aclaraciones. En consecuencia, recomienda reforzar la precisión y la claridad de la información que la propia Agencia ofrece sobre las previsiones, sus resultados y su actividad.

#### II. 4. Desviaciones de la planificación

Las previsiones de los Planes de Objetivos constituyeron un instrumento básico de planificación

para orientar las medidas de lucha contra el fraude, para marcar líneas de actuación a las distintas Unidades de la Agencia y para organizar el trabajo.

El Informe de fiscalización señala que estas previsiones fueron superadas, con carácter general, por los resultados obtenidos, de manera que la Agencia ofreció, sistemáticamente, porcentajes de realización superiores al 100% de las cifras planificadas, tanto en las previsiones de resultados de la lucha contra el fraude, como en las previsiones de número de actuaciones de control. Los datos que reflejan los resultados directos de las actuaciones de control del fraude, incorporadas al cuadro 5, permiten comprobar que las cifras realizadas superaron todos los años a las previsiones, de manera

CUADRO 5

**GRADO DE REALIZACIÓN DE LAS PREVISIONES SOBRE RESULTADOS ECONÓMICOS DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE DURANTE EL PERIODO FISCALIZADO**

| Resultados*                                  | 2010           |                |     | 2011           |                |     | 2012           |                |     |
|--|----------------|----------------|-----|----------------|----------------|-----|----------------|----------------|-----|
|  | Previsión 2010 | Realizado 2010 | %   | Previsión 2010 | Realizado 2011 | %   | Previsión 2010 | Realizado 2012 | %   |
| Indicador 3<br>Resultados control del fraude | 7.060          | 8.499          | 120 | 7.527          | 9.210          | 122 | 8.172          | 10.401         | 127 |

\* (En millones de euros).

que la referencia de 2012 (8.172 millones de euros) era incluso inferior a lo realizado en 2010 (8.499 millones).

Lo mismo sucede si se comparan las cifras de referencia de los indicadores de actuaciones con los datos efectivamente realizados de todas las áreas de actuación (Gestión, Inspección, Aduanas y Re-caudación). Todas ellas reflejaron, generalmente, porcentajes de realización superiores al 100%.

El Tribunal de Cuentas concluye que existen deficiencias en el cálculo de las previsiones de la AEAT de manera que resultan excesivamente modestas, para poder asegurar su cumplimiento, y recomienda que se modifiquen los métodos utilizados para el establecimiento de las previsiones, de manera que se puedan corregir las desviaciones en la planificación.

### III. RESULTADOS DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

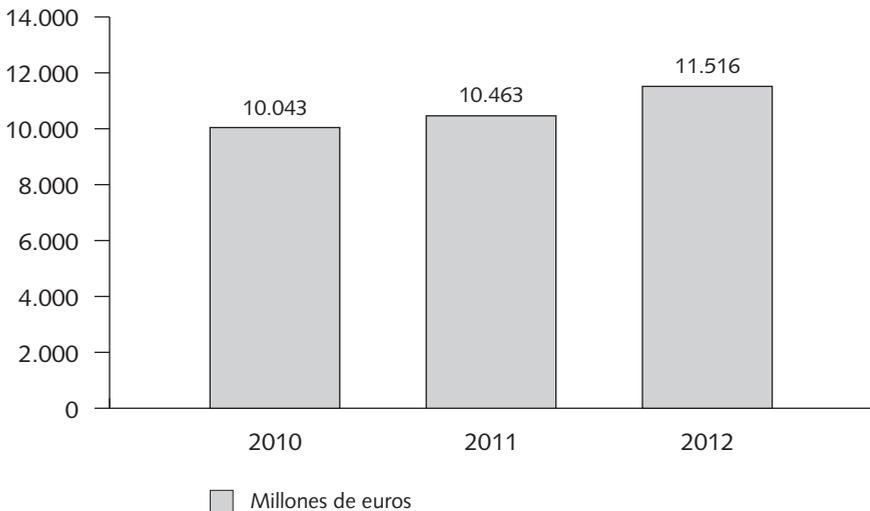
#### III.1. Aclaraciones sobre los resultados

Bajo la denominación de «*resultados derivados de las actuaciones de prevención y control del fraude*» la Agencia ofreció en sus Informes y Memorias un resultado que incluyó, tanto los resultados de la prevención y control del fraude tributario y aduanero (indicador 3), como el importe de los ingresos inducidos por actuaciones de control (indicador 4.1), en cada uno de los ejercicios. Con estos componentes los resultados pasaron de 10.043 millones de euros en 2010, a 11.516 millones en 2012, siguiendo una tendencia creciente que se detalla en el siguiente gráfico 1.

Sin embargo, el Tribunal aclara que estas cifras no reflejan con

**GRÁFICO I**

#### **EVOLUCIÓN DE LOS RESULTADOS DERIVADOS DE LAS ACTUACIONES DE PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE**

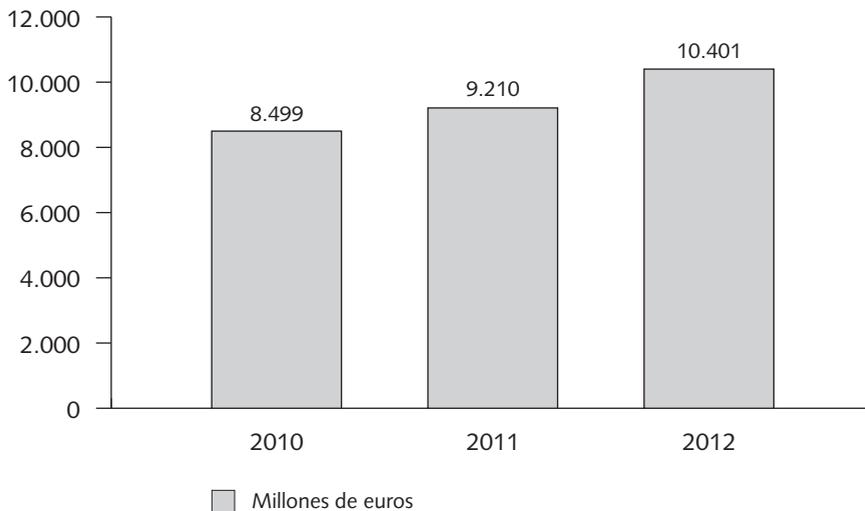


exactitud los resultados de las actuaciones de la lucha contra el fraude. En estos resultados se incluyeron los llamados «*ingresos inducidos por actuaciones de control*», que son aquellos que no pueden atribuirse directamente a la realización de una actuación de control concreta, pero que la Agencia considera que se deben a la realización de este tipo de actuaciones. Los mayores importes que se computaron en esta partida fueron los ingresos por autoliquidaciones extemporáneas. El Tribunal considera en su Informe, que no se puede atribuir a los ingresos por autoliquidaciones extemporáneas el mismo carácter que al resto de los resultados directos de las actuaciones de lucha contra el fraude. Excluyendo estos ingresos inducidos, se obtuvieron unas cifras de «*resultados directos de las actuaciones de prevención y control del*

*fraude*» que el Tribunal considera que reflejan de manera más rigurosa los resultados de la lucha contra el fraude, y cuya evolución se refleja en el gráfico 2.

No obstante, estos datos incluyeron las minoraciones de devoluciones que, tampoco se pueden considerar, en sentido estricto, recaudación derivada de las actuaciones de control. Esta partida incluyó el importe minorado por los órganos de la Agencia en las solicitudes de devolución realizadas por los contribuyentes, como consecuencia de la aplicación de la normativa de los impuestos. La cuantía de las minoraciones se calcula por la diferencia entre el importe solicitado por el contribuyente y la devolución acordada en cada caso. El Tribunal señala que no se deben computar estas cifras como si fueran una recaudación generada

**GRÁFICO 2**  
**EVOLUCIÓN DE LOS RESULTADOS DIRECTOS DE LAS ACTUACIONES DE CONTROL**



por las actuaciones de la lucha contra el fraude. Excluyendo el importe de las minoraciones sobre las devoluciones efectuadas, se obtienen unas cifras de «*ingresos directos de actuaciones de control*» cuya evolución se refleja en el siguiente gráfico 3.

Aún con estas cifras, el Tribunal analiza en su Informe los componentes que se incluyeron y pone de manifiesto que se siguen imputando en estos resultados algunos ingresos inducidos. En concreto, los «*ingresos inducidos previo requerimiento*», donde se computaron los procedentes de las autoliquidaciones extemporáneas para las que se practicó un requerimiento previo. Excluyendo de estos resultados el importe de las autoliquidaciones extemporáneas que exigieron requerimiento previo, se obtienen otras cifras más

acotadas de la lucha contra el fraude, que reflejan, únicamente, las cantidades directamente cobradas por actuaciones concretas de control. Los importes de estos ingresos se reflejan en el gráfico 4 siguiente.

Estas cifras, señala el Informe, constituyen el núcleo fundamental de los resultados económicos de la lucha contra el fraude y ofrecen importes homogéneos y comparables durante el periodo fiscalizado. Con estos resultados, que reflejan auténticos ingresos (no minoración de devoluciones) y directamente derivados de actuaciones de control (no ingresos inducidos), el Tribunal mantiene la valoración positiva de la evolución de los resultados de la lucha contra el fraude que se hizo al principio de este análisis. Sin embargo, aunque los resultados son

**GRÁFICO 3**

**EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS DIRECTOS DE ACTUACIONES DE CONTROL**

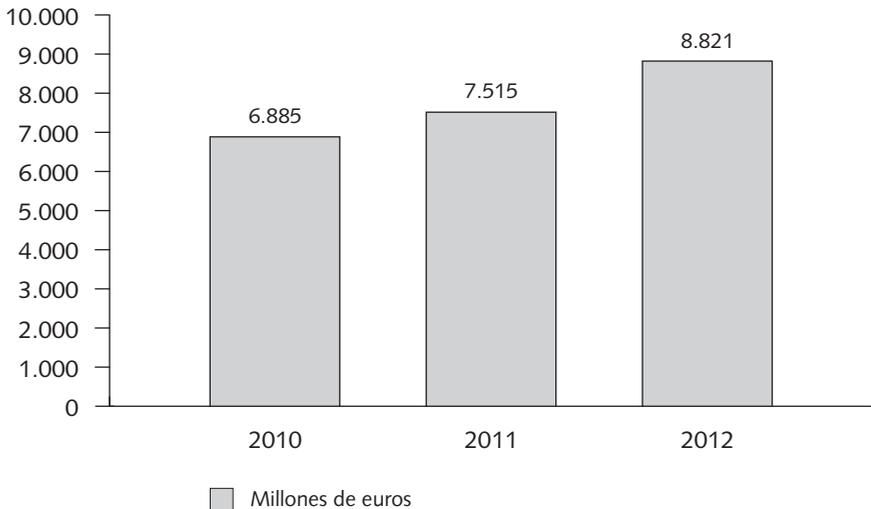
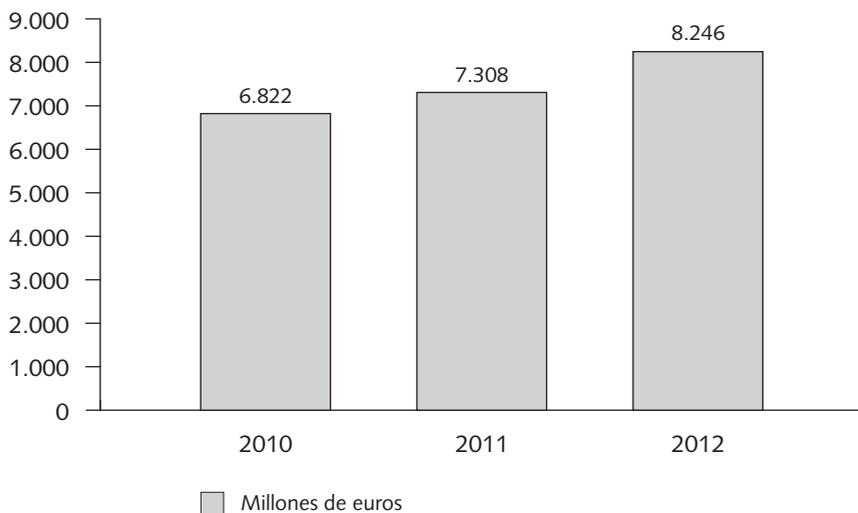


GRÁFICO 4

**EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS DE LIQUIDACIONES Y ACTOS DE GESTIÓN  
RECAUDATORIA POR ACTUACIONES DE CONTROL**



crecientes, el Informe incluye una serie de valoraciones sobre los mismos, para intentar comprobar si se pueden considerar suficientes, en términos absolutos; poder detectar debilidades y formular recomendaciones para su mejora.

### **III.2. Algunos análisis sobre los resultados de la lucha contra el fraude**

#### *III.2.1. Los resultados de la lucha contra el fraude en relación con la recaudación tributaria y la evolución del PIB*

El Informe señala que una primera valoración de los resultados económicos de la lucha contra el fraude permite concluir que han seguido una tendencia creciente en un periodo de estancamiento

económico, tanto de la recaudación tributaria, como del PIB. Esta conclusión se apoya en que los datos provisionales de evolución del PIB fueron de  $-0,3\%$ ,  $0,4\%$  y  $-1,4\%$  respectivamente los tres ejercicios fiscalizados (fuente INE). La recaudación tributaria también se estancó, durante el periodo fiscalizado; sin embargo, se produjo un crecimiento continuado de los resultados de la lucha contra el fraude.

La utilización de series temporales más largas permiten extraer nuevas conclusiones. Utilizando como referencia los datos desde 2004, la evolución anual del PIB en el periodo 2004-2009 fue de  $3,3\%$ ,  $3,6\%$ ,  $4,1\%$ ,  $3,5\%$ ,  $0,9\%$  y  $-3,7\%$  respectivamente. Los datos de recaudación en cifras ajustadas y los resultados de la lucha contra el fraude con cifras de realizado,

en el periodo 2004-2012, se reflejan en el gráfico 5.

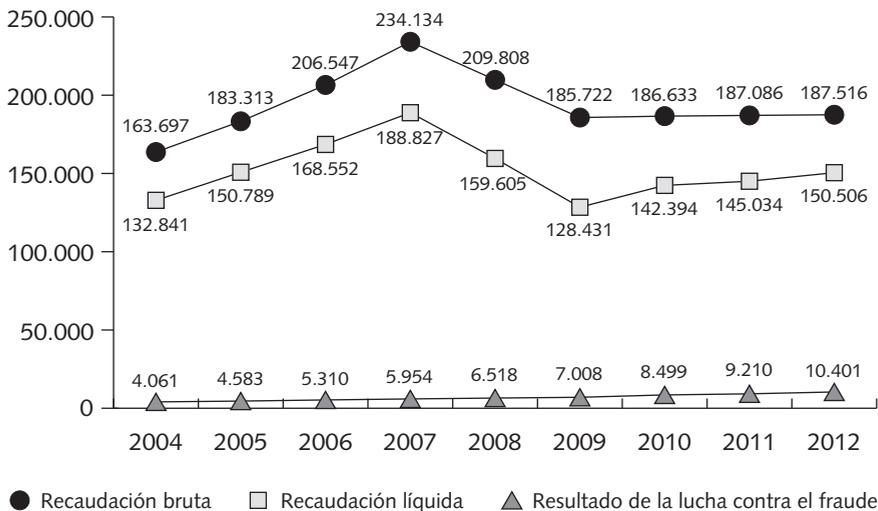
La recaudación evolucionó en consonancia con el ciclo económico, incrementándose en años de crecimiento y disminuyendo en años de recesión, mientras que los resultados de la lucha contra el fraude mantuvieron una tendencia creciente durante toda la serie temporal, incluso en periodos de recesión y de retroceso en la recaudación. El Informe señala que la recaudación durante el periodo fiscalizado (2010-2012) se mantuvo esencialmente constante y a niveles similares a los del año 2005, mientras que los resultados de la lucha contra el fraude crecieron de modo constante, de manera que los resultados en el periodo fiscalizado doblaron, ampliamente, a los obtenidos en 2005.

### III.2.2. Los resultados de la lucha contra el fraude en relación con la economía sumergida

El Informe de fiscalización contiene una comparación entre los datos de recaudación de la Agencia y los resultados de la lucha contra el fraude. Esta relación permite reflejar la parte de la recaudación de la Agencia que afloró mediante las actuaciones de control y lucha contra el fraude que, en porcentaje y durante el periodo fiscalizado, se refleja en el gráfico 6.

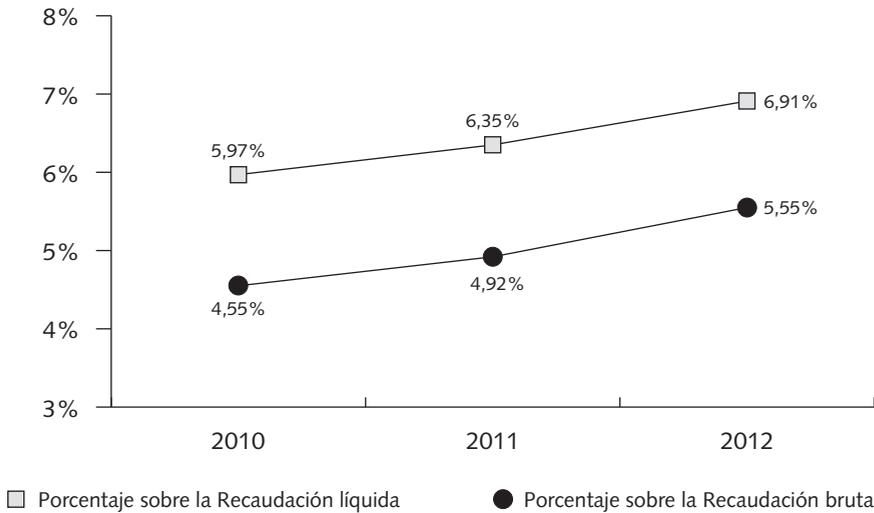
El Tribunal de Cuentas pone de manifiesto que estos porcentajes, aun mejorando de forma constante durante el periodo fiscalizado, se alejan mucho de las estimaciones que se manejan por distintos agentes económicos sobre la economía sumergida en nuestro país. El Informe insiste en que el Tribunal no suscribe ninguna de las estimacio-

**GRÁFICO 5**  
**EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN BRUTA Y LÍQUIDA Y DE LOS RESULTADOS DE LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE DESDE 2004**



**GRÁFICO 6**

**VALORES PORCENTUALES DE LOS RESULTADOS DE LA PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE RESPECTO A LA RECAUDACIÓN AJUSTADA BRUTA Y LÍQUIDA**



nes concretas que se han realizado sobre esta materia, y que reconoce que no existe una metodología generalmente aceptada, ni un consenso básico sobre las mismas. Los principales organismos estadísticos internacionales (EUROSTAT, FMI, ONU, OCDE, Banco Mundial) han advertido sobre el limitado valor de las estimaciones sobre economía sumergida, y con estas limitaciones, y a efectos meramente orientativos o indiciarios, el Informe señala que distintos Informes cifraron la economía sumergida en nuestro país entre el 17% y el 25% del PIB durante el periodo fiscalizado. A título de ejemplo señala que el Consejo Económico y Social la cifró en el 19,2% del PIB en 2012.

El Tribunal concluye que aunque los datos sobre resultados de la lucha contra el fraude han experimentado una mejora conti-

nuada en cada uno de los ejercicios fiscalizados, sin embargo, los resultados absolutos de la recaudación obtenida por las actuaciones de control son aún insuficientes, a la vista de los datos sobre la economía sumergida que se han ofrecido.

*III.2.3. Los resultados de la lucha contra el fraude en relación con la deuda pendiente*

El Informe de fiscalización considera muy relevantes para valorar los resultados de la lucha contra el fraude los datos sobre la gestión de la deuda tributaria que se obtuvieron durante los trabajos de fiscalización. El Tribunal de Cuentas señala que el incremento de la deuda pendiente al final de cada año, las cifras tan importantes de deuda tributaria que debe anular-

se o que no puede cobrarse y debe ser cancelada sin ingreso, de deuda litigiosa o de deuda en gestión de cobro, ponen de manifiesto que la mejora de los resultados de la lucha contra el fraude, además de aflorar actividades ocultas al fisco exige, también, incidir en la gestión de la deuda pendiente, de manera que las deudas que se generen como consecuencia de las actuaciones de control den lugar a una recaudación efectiva de las mismas. Los datos de deuda pendiente al principio y al final de cada uno de los ejercicios fiscalizados fueron los que se reflejan en el gráfico 7.

El Tribunal concluye que la deuda pendiente al final de cada ejercicio fue creciendo de año en año, y su cuantía es muy relevante. Insiste en que la mejora de los resultados de la lucha contra el frau-

de no solo exige aflorar deuda mediante el adecuado abordaje de la economía sumergida sino que, de manera muy importante, exige mejorar el cobro de las obligaciones fiscales incumplidas. Desde este punto de vista, resulta tan relevante gestionar con buenos resultados las deudas que generan las actuaciones de control, como planificar y realizar nuevas medidas de lucha contra el fraude que permitan afrontar los elevados niveles de economía sumergida que podrían existir.

#### *III.2.4. Los resultados de la lucha contra el fraude en relación con la deuda litigiosa*

La mayor parte de la deuda pendiente en periodo voluntario al final de cada ejercicio (aproximadamente el 50%) se encontraba en estado de suspensión por litigio.

**GRÁFICO 7**

**EVOLUCIÓN DE LA DEUDA PENDIENTE DURANTE EL PERIODO FISCALIZADO**

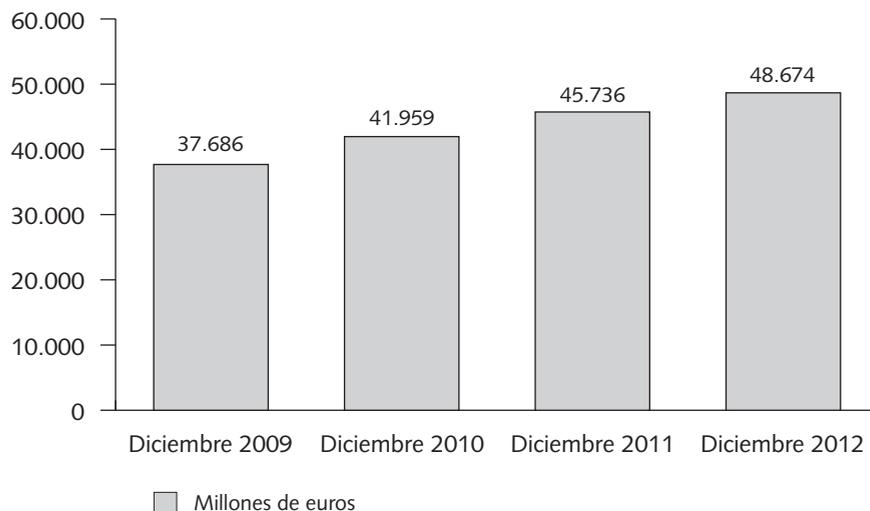
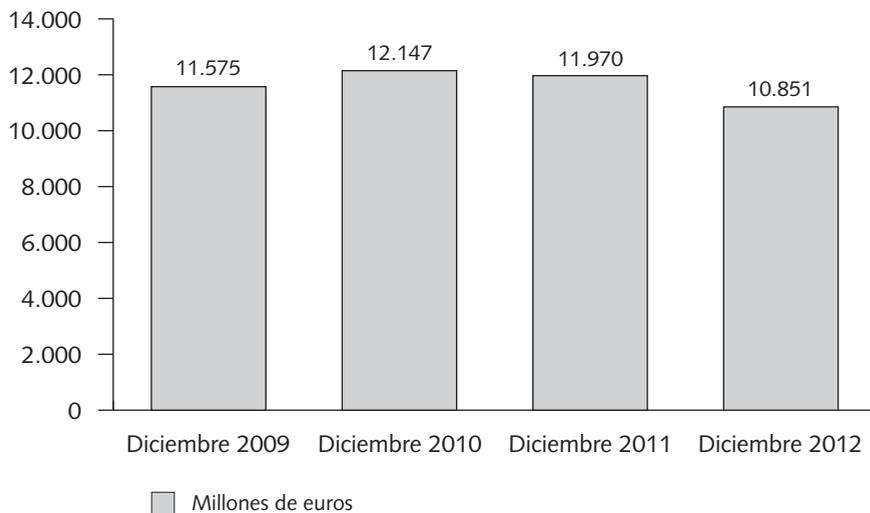


GRÁFICO 8

## EVOLUCIÓN DE LA DEUDA LITIGIOSA EN PERIODO VOLUNTARIO DURANTE EL PERIODO FISCALIZADO



Las memorias de los Tribunales Económico Administrativos ponen de manifiesto que los fallos en primera instancia dieron la razón a los contribuyentes en casi un 40% de las reclamaciones, a lo que habría que sumar los fallos en una fase procesal posterior, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, también favorables a los contribuyentes. Esto da lugar, por lo tanto, a un porcentaje muy importante de deuda litigiosa que acaba siendo anulada como consecuencia de las resoluciones de los litigios.

El Tribunal señala que la importancia de la cuantía de la deuda litigiosa, muy por encima de los 10.000 millones de euros durante todo el periodo fiscalizado, afectó a los resultados de la lucha contra el fraude por las importantes anulaciones de deuda derivadas de las resoluciones de los TEA y de los

Tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, y produjo el efecto de alargar durante años algunos procedimientos de cobro. El estado de la deuda litigiosa en periodo voluntario durante los ejercicios fiscalizados se refleja en el gráfico 8.

### III.2.5. *Los resultados de la lucha contra el fraude en relación con la deuda cancelada y el crédito incobrable*

Otro análisis que se incorpora al Informe es el que se refiere a la deuda que se canceló sin ingreso. El Informe señala que la deuda en periodo ejecutivo que se canceló sin ingreso ascendió en total a 16.390 millones de euros, el 70,6% del total de los ingresos directos de actuaciones de control durante ese periodo (23.221 millones de eu-

ros). Profundizando en el desglose de las cifras de deuda que no pudo cobrarse y que debió ser cancelada sin ingreso el dato más relevante resulta de la evolución del crédito incobrable que, señala el Informe, pone de manifiesto el problema creciente de las insolvencias durante este periodo de crisis económica.

Limitando el dato únicamente a la deuda en periodo ejecutivo, se

consideraron incobrables créditos por importe de 15.075 millones de euros, el 65% del total de la recaudación directa por la lucha contra el fraude durante el periodo fiscalizado. Las insolvencias de los deudores tributarios se convirtieron, de este modo, en uno de los grandes riesgos para la mejora de los resultados de la lucha contra el fraude.

JOSÉ ÁNGEL FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ