Real Academia de Legislación
y Jurisprudencia de Murcia

CONTROL Y DESCONTROL DEL GASTO PÚBLICO: ASÍ EMPIEZA LO MALO

Discurso leído el día 24 de marzo de 2022
en el acto de recepción como Académico de Número por el

EXCMO. SR. D. NICOLÁS VALERO LOZANO

y contestación del

EXCMO. SR. D. JAVIER LOZANO BERMEJO

MURCIA, 2022

Región de Murcia

"CONTROL Y DESCONTROL DEL GASTO PUBLICO: ASI EMPIEZA LO MALO"

Discurso leído el día 24 de marzo de 2022 en el acto de recepción como Académico de Número de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de la Región de Murcia por el

EXCMO. SR. D. NICOLÁS VALERO LOZANO

y contestación del

EXCMO. SR. D. JAVIER LOZANO BERMEJO

MURCIA
2022

ISBN: 978-84-09-36832-7
Depósito Legal: MU-250-2022
Imprime: 42lineas-42lineasdigital@gmail.com
Impreso en España - Printed in Spain

A Maria José, por tanto,
por todo.

"La sociedad tiene derecho a pedir a todos sus agentes cuentas de su administración"

-Artículo 15 de la *"Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano"*

26 de agosto 1789-

SUMARIO

PALABRAS PREVIAS....11

I. INTRODUCCIÓN....15

II. MARCO JURÍDICO....18

III. MEDIOS DE CONTROL DEL GASTO PÚBLICO....30
1. Los preceptos constitucionales: el control jurisdiccional....30
2. Control externo: la jurisdicción contable....31
2.1. Fundamento de la jurisdicción contable....38
2.2. Compatibilidad de las responsabilidades contables con otras responsabilidades en que pueden incurrir los gestores de fondos públicos....45
a. Compatibilidad con las responsabilidades penales....45
b. Compatibilidad con la responsabilidad administrativa controlada por la jurisdicción contencioso-administrativa....54
3. Control interno....69

IV. PERVERSIONES DEL SISTEMA....76

V. POSIBLES MEDIDAS CORRECTORAS DEL DESCONTROL DEL GASTO PÚBLICO....98

VI. EPÍLOGO.....100

CONTESTACIÓN DEL EXCMO. SR. D. JAVIER LOZANO BERMEJO.....103

PALABRAS PREVIAS

Con vuestra venia, Excmo. Sr. Presidente de la Academia de Legislación y Jurisprudencia de la Región de Murcia.
Excmos. Miembros de la Academia.
Familia, amigos y compañeros.
Sras. y Sres.

Mis primeras palabras han de ser, necesariamente, de agradecimiento a la Academia por proponerme para ser miembro de número de la misma.

Cuando el Sr. Presidente de esta institución me llamó para comunicarme tal circunstancia, el orgullo y la satisfacción personal y profesional que me supuso tal llamada, se mezclaron con la inquietud que siempre me ha generado la incertidumbre de no saber si era merecedor del honor con el que se me distinguía y de si estaría a la altura de lo que se esperaba de mí en el momento de presentarme oficialmente a los miembros de la Academia, mediante la lectura del reglamentario discurso.

Tal sentimiento fue muy parecido al que abrigué cuando me presenté ante los ilustres compañeros de la Abogacía del Estado en Zaragoza aunque, he de decirlo, superé aquel trance con la audacia, rayana en la temeridad, propia del veinteañero que era en aquellas fechas. Mis compañeros en aquella Abogacía del Estado, Ferrer, Solchaga, Sas y Alcázar eran, y siguen siendo, nombres ilustres del Cuerpo, del que yo formaba parte hacía apenas un año y de cuyos conocimientos jurídicos, tuve conciencia después, estaba a distancia sideral; su enseñanza me dotó de una humildad intelectual que espero no perder nunca.

En el tiempo que estuve con ellos, casi 6 años, pasaron de ser maestros a colegas y amigos considerándome, cuando me despedí de ellos, un igual, lo que creo que no fue sino una muestra más de la generosidad con que siempre me trataron.

Eso mismo me ocurre con los miembros de esta Academia, varios de ellos fueron mis maestros en la Facultad de Derecho de la UMU y, otros, en el ejercicio profesional de la Abogacía. Ahora somos colegas y, antes del ingreso en esta Academia, muchos de ellos ya eran amigos.

Mi agradecimiento desde aquí a su magisterio y a su invitación para formar parte de esta noble institución.

La razón de la íntima satisfacción profesional que me invade es que, he sido invitado a lugares donde nunca sospeché que pudiera llegar cuando inicié mis estudios de Derecho en el año 1985, cuando mi único aval, el mismo que hoy presento ante ustedes, era tener una inteligencia media, una capacidad de trabajo por encima de la media, un espíritu esencialmente crítico y un don natural para aprender de la gente con la que me he relacionado a lo largo de mi vida, y creo sinceramente, que este último es mi mayor talento, que espero acrecentar con mi ingreso en esta Academia.

Al elegir el tema del discurso he valorado que, tras casi treinta años de ejercicio profesional en las distintas trincheras jurídicas donde ocupé destino,

he podido constatar la degradación, hasta casi perder su valor, de conceptos que siempre consideré esenciales para la convivencia en paz a la que el Derecho debe contribuir.

Conceptos como “interés general”, “bien común” o “servicio público”, son modernamente orillados y sustituidos por otros que pregonan el éxito sin esfuerzo y la ganancia rápida al precio que sea, aunque ello conlleve ,inexorablemente las más de las veces, que se produzcan daños a terceros, que también modernamente se califican de “colaterales”, pretendiendo justificar lo inevitable de los mismos.

Desde el íntimo convencimiento de que existen medios para variar el erróneo rumbo fijado de tal manera que sea una fase pasajera y no un estilo de vida, y de que sólo la moralización de la vida pública y el respeto a la ley, específicamente en lo que a gestión de recursos públicos se refiere, puede mejorar la convivencia pacífica y la satisfacción de los ciudadanos, afronto este discurso, persuadido como estoy de que las medidas que propongo tienen, como esencial finalidad, conseguir que los gestores de fondos públicos se ajusten a la legalidad y manejen los mismos pensando en las futuras generaciones y no en las próximas elecciones.

Mi especial agradecimiento al académico de número D. Javier Lozano Bermejo, que tanto ha influido en mi vida profesional desde los lejanos tiempos en que fue mi profesor en la facultad de Derecho, allá por el año 1990 y, pocos años más tarde, compañero en la Agencia Tributaria, por su magnífica contestación a mi discurso.

Por último no puedo dejar de mencionar mi profundo agradecimiento, por el apoyo incondicional y permanente que he recibido, a mis padres Francisco y Lolita, modelos de conducta y ejemplo constante; a mi mujer Maria José y a mi hijo Javier, que no solo aceptaron mis, no siempre acertadas, decisiones, sino que me animaron a iniciar desafíos que, sin su ayuda, nunca hubiera intentado.

Partiendo de que, parafraseando al clásico, “toda las administraciones públicas bien gestionadas se parecen pero las deshonestas los son cada una a su manera”, comienzo este discurso.

I. INTRODUCCIÓN

La necesidad de controlar la actividad de las Administraciones Públicas es una exigencia propia de un Estado democrático de Derecho. Tradicionalmente ese control, considerado en un principio como control político, se atribuía de manera primordial al órgano legislativo, en cuanto representante de la voluntad popular.

Dentro de dicha actividad de control tiene especial importancia el control de la actividad económico-financiera de la Administración por cuanto, con dicha actividad, se da cumplimiento a los fines que justifican su existencia, garantizando una "gestión regular de las finanzas públicas".[1]

El uso que se da al dinero de los contribuyentes, es una tarea trascendental en el Estado social y democrático de Derecho.

El despilfarro, el dispendio o la mala asignación de los recursos públicos, siempre escasos y susceptibles de empleos alternativos, compromete el cumplimiento de sus fines o conduce directamente al incumplimiento de

1 Como bien señalara Pascual García, "*La función de control supone la fijación de unos hechos, mediante un proceso inquisitivo, y una valoración de los mismos desde una perspectiva de legalidad, eficiencia y economía; pero, a diferencia de la función asesora, la finalidad propia del control financiero no es ilustrar al órgano decisorio sobre cuestiones o aspectos jurídicos o de gestión, lo que le convertiría en un mero dictamen, ni decidir sobre el derecho aplicable a una cuestión controvertida, lo que le convertiría en una sentencia, sino garantizar una gestión regular de las finanzas públicas*". PASCUAL GARCIA, J. "Régimen jurídico del gasto público. Presupuestación, ejecución y control". Estudios Jurídicos. Edit. BOE 1999. Madrid.

los mismos. Por esa razón los preceptos constitucionales relativos al gasto público están encaminados a esta finalidad de control.

Si el dinero es esencialmente un bien fungible, el que procede de los impuestos que pagamos los ciudadanos adquiere un grado mayor de abstracción al llegar a la caja única del Estado y convertirse en parte del Tesoro Público, "*puesto que llega allí formando una masa líquida en estado de pura disponibilidad polivalente que lo convierte a la vez en dinero de nadie y de cualquiera*"[2], lo que explicaría que los ciudadanos únicamente clamen por su mal uso cuando se les exigen nuevas prestaciones contributivas en momentos en que su economía no es especialmente desahogada, aunque casi siempre mejor que la del Estado que reclama tales prestaciones.

La experiencia práctica ha puesto de manifiesto, en primer lugar, que dicho control, al ser eminentemente técnico y cada vez más especializado, ha de ser atribuido, al menos en su origen, a órganos especialmente cualificados para ejercer el mismo.

En segundo lugar ha mostrado la resistencia de los gestores de fondos públicos a que tal control sea realmente efectivo, camuflando su desacuerdo con argumentos de presunta eficiencia o practicidad; explicaciones que, como veremos, rara vez son totalmente compatibles con la legalidad vigente en cada momento, haciendo de la necesidad de eficiencia en su gestión el pedestal sobre el que apoyar sus proclamas sofistas.

La existencia y el efectivo ejercicio del control del gasto público es tan necesario en un Estado social y democrático de Derecho como otros principios inherentes a su misma esencia como son la soberanía colectiva, la división de poderes o la primacía de la ley.

2 SLOTERDIJK, Peter «*Fiscalidad voluntaria y responsabilidad ciudadana. Aportaciones a un debate filosófico sobre una nueva fundamentación democrática de los impuestos*», trad. esp. Ed. Siruela, Madrid, 2014, pág. 59.

Partiendo de que una equitativa y eficiente asignación del gasto público es la justificación necesaria del previo ingreso público –la otra cara de la moneda-, entendemos que solo un adecuado control de dicho gasto puede servir de fundamento de justicia material, para que el individuo obligado de forma coactiva a realizar ingresos públicos , aun cuando dada la naturaleza de dicha exigencia nunca sea recibida con signos externos de alegría sino mas bien con un evidente desagrado, entienda que dicho ingreso es fundamental para la efectividad de los derechos que reconoce nuestro texto constitucional.

O dicho de otra manera, relajar el control del gasto público y favorecer el descontrol del mismo, no sólo vulnera derechos constitucionalmente reconocidos sino que infringe de manera directa obligaciones a las que los gestores de fondos públicos están sujetos, incurriendo en infracciones legalmente punibles y, lo que es más importante, defraudando moralmente a los ciudadanos que, debidamente informados, perciben el descontrol del gasto público como un indicio de la corrupción del sistema, creando el caldo de cultivo propicio para que se extiendan doctrinas políticas tendentes a negar la legitimidad de la Administración que exige el pago de tales prestaciones obligatorias sin cumplir lo que, por su parte, le incumbe, poniendo en entredicho la eficacia de sus instituciones, generando inicialmente un conflicto político que, en último término, puede ser el germen de un incontrolado conflicto social de consecuencias imprevisibles y final incierto.

Así empieza lo malo.

II. MARCO JURÍDICO

El marco jurídico delimitador del régimen presupuestario, económico-financiero y de control del sector público estatal, autonómico y local viene configurado, fundamentalmente, por la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, las leyes de financiación de las Comunidades Autónomas, L.O. 8/1980 y Ley 22/2009, y el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Este marco básico es completado por una ingente cantidad de normas reglamentarias que desarrollan las anteriores con relación a una multitud de materias específicas tales como subvenciones, gastos reservados, ordenación de pagos, pagos a justificar, anticipos de caja fija, etc...

Partiendo del análisis del texto constitucional, debemos comenzar señalando que en España rige el principio de descentralización del gasto público que deriva del principio de descentralización territorial entre Estado, CCAA, municipios y provincias consagrado en el art. 2 y en el Título VIII de la CE. Conforme a este principio todos los niveles territoriales mencionados gozan de autonomía presupuestaria. (arts. 137, 142 y 156.1 de la CE).

De la conjunción de ambos principios, y como primera evidencia, resulta que el nivel de gasto público es mucho más elevado que si hubiera menos niveles territoriales. Sin embargo siendo una exigencia constitucional, con fundamento en el principio de descentralización política que se configura como principio basilar de nuestro sistema de organización territorial, no cabe polemizar sobre la cuestión en esta sede pero sí poner de manifiesto que, la organización descentralizada del Estado exige ser especialmente cuidadosos en la realización de los gastos que soporta su estructura territorial evitando,

en lo posible, un aumento artificioso derivado del principio señalado y, sobre todo y muy especialmente, controlando la correcta ejecución de los mismos.

Para ello, en segundo lugar, debemos partir de lo dispuesto en el art. 9.1 CE que expresamente señala que «*los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del Ordenamiento*». Por tanto, todos los sujetos, públicos o privados, también los gestores de fondos públicos, deben respetar y cumplir los mandatos y obligaciones impuestas en la CE y en las demás normas configuradoras del Ordenamiento Jurídico.

Esta afirmación, que pareciera una obviedad, es necesario recordarla debido al contumaz olvido por parte de algunos aplicadores del derecho y de algunos gestores de fondos públicos, como resulta de los informes de los órganos fiscalizadores a los que nos referiremos posteriormente.

La Constitución dedica específicamente al gasto público cuatro preceptos, el primero, el art. 31.2, ubicado en la parte dogmática, entre los «derechos y deberes de los ciudadanos» de la Sección 2.ª del Capítulo II del Título I de los Derechos y Deberes Fundamentales, y los tres restantes, art. 134, 135 y 136, en la parte orgánica en el Título VII dedicado a la «Economía y Hacienda».

El artículo 31 en su número 1 señala que "*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*". Este precepto es la expresión constitucional del principio de justicia tributaria y convierte al ciudadano que lo incumpla en defraudador legal, con las consecuencias que a ello anuda el ordenamiento jurídico.

Como lógica consecuencia del ingreso público obligatorio, en los términos expuestos, el número 2 del mismo artículo de la CE dispone que *"2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos,*

y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía."[3].

Lo primero que llama la atención, respecto al número precedente del mismo artículo es que contiene un mandato genérico sin especificar el destinatario concreto del mismo, debiendo entenderse como un mandato respecto a las normas (generalmente presupuestarias o de gastos)[4] que, de manera irracional o arbitraria, vulneren el mandato contenido en el mismo.

No se hace referencia, sin embargo, a los gestores de fondos públicos en cuanto responsables del cumplimiento directo e inmediato de dicho mandato, aun cuando, el respeto que las normas de desarrollo hagan del precepto constitucional esté condicionado, para su efectividad, por el cumplimiento que del mismo realicen aquellos que tienen a su cargo la gestión de tales fondos.

Así, en no pocas ocasiones hemos podido constatar cómo, a pesar de lo establecido en el art. 31.2 CE, no se ha realizado una asignación equitativa de los recursos públicos y la programación y ejecución del gasto público no ha respondido a los criterios de eficiencia y economía. La experiencia nos ha permitido constatar que, en varias ocasiones, la Administración Pública no ha servido con objetividad los intereses generales ni ha actuado de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, como ordena el, por tantos criticado, art. 103 CE.

Tales circunstancias han acontecido aun cuando el marco jurídico vigente, en materia de control del gasto público, al que nos hemos referido anteriormente, contemple de manera precisa la ejecución del gasto y sea coherente con el artículo 31.2 CE.

3 Artículo incorporado en las Cortes Constituyentes merced a una enmienda del entonces Senador por designación del Rey Dr. Enrique FUENTES QUINTANA, sin parangón en esas fechas, en el derecho Constitucional de nuestro entorno.

4 RODRIGUEZ BEREIJO, A. "Una perspectiva constitucional del gasto público", Conferencia inaugural. Jornadas de la Asociación de Letrados del tribunal de Cuentas. Palacio del Senado, 26 de mayo de 2017.

Por ello se ha afirmado por una autora, con especial conocimiento de causa, que son los " *incumplimientos legales, y no la falta de normativa…lo que ha ocasionado la crisis y el caos financiero y presupuestario de las haciendas españolas...la propuesta de que se elaboren más normas o se tipifiquen conductas relacionadas con la deficiente gestión de fondos públicos no sirve de nada si sus destinatarios no las aplican y si de su incumplimiento no se exigen responsabilidades (disciplinarias, administrativas, contables y/o penales) por quienes tienen potestad para ello".*[5]

La necesidad exigida por el art. 31.2 CE de que la programación y ejecución del gasto público responda a criterios de eficiencia y economía, esto es, la exigencia de la buena praxis en la gestión del gasto público, tiene como finalidad corregir su programación irresponsable y permitir una asignación equitativa de los recursos públicos dentro, no sólo de lo financieramente posible, sino también y sobre todo, de lo económicamente viable.

Como bien señala RODRIGUEZ BEREIJO en el comentario citado, los postulados de la justicia se matizan por los criterios de la economía siendo imprescindible el equilibrio entre ambos principios por cuanto ambos tienen reconocimiento constitucional y la deseable promoción de las condiciones favorables para el progreso social y económico, a que se refiere el artículo 40 CE, debe compatibilizarse con la imprescindible estabilidad presupuestaria, reconocida en el recientemente modificado artículo 135 CE, modificación que obedeció, principalmente, a exigencias derivadas de nuestra pertenencia a la UE.[6], y que fue completada por la LO 2/2012,de 27 de abril ,de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y, en el ámbito local, con la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración local.

5 JIMENEZ RIUS, P. "Algunas razones del caos financiero y presupuestario en las administraciones públicas españolas". Diario La Ley, Nº 7778, Sección Tribuna, 18 de enero de 2012.

6 Transcurridos 10 años desde aquella reforma, gestada en plena crisis económica y política, que puso en duda la credibilidad del proyecto comunitario y del euro como modelo político y económico, por cuanto la crisis detectada inicialmente en Grecia suponía, dada la interconexión de la economía de los países de la UE una amenaza real a la propia existencia y viabilidad del proyecto europeo, por la posibilidad cierta de colapso del sistema. La reforma constitucional y los derivados de la misma, evitaron el denominado "rescate" y produjeron la convicción social de que el dinero público sí es de alguien –los ciudadanos- y debe ser utilizado con rigor, evitando dispendios, siendo una forma eficaz de impulsar el Estado social.

El reto que plantea el art. 31.2 CE a los gestores de fondos públicos y a los órganos encargados del control de tal gestión es determinar hasta dónde alcanza la fuerza vinculante del Derecho que emana de la Constitución frente a la cruda realidad de la «naturaleza de las cosas» (en virtud de lo cual éstas son lo que son y se comportan tal como son) y a los límites de las demandas del Estado social que se proclama en el art. 1 CE.

Al respecto las políticas de ajuste presupuestario, frecuentes en lo últimos años para hacer frente a la crisis económica y financiera, han puesto a prueba los mandatos constitucionales del art. 31.2 CE., habiendo quien critica que, los postulados referidos a *«una equitativa asignación de los recursos públicos»*, íntimamente vinculados a la efectiva realización de los fines del Estado social de Derecho, han cedido ante las exigencias de la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, ahora constitucionalmente reforzados tras la reforma del art. 135 CE.; Entendemos que la solución propuesta por dichos autores, sosteniendo que deben de ser los órganos jurisdiccionales quienes realicen un control efectivo del poder financiero del Estado para comprometer gasto público, además de ser una solución de harta dificultad práctica, más allá de los medios materiales y personales disponibles, sería de discutible eficacia final, desarrollando un trabajo y un esfuerzo que conduciría ,sin duda, a la melancolía y desesperanza que genera todo esfuerzo inútil.

Nos parece más razonable y factible, intentar que ese gasto de compromiso eminentemente político, se ejecute de acuerdo a la legalidad vigente de forma transparente y sujeta a control, por órganos internos y externos especialmente cualificados para ello, reservando a los Tribunales de Justicia la revisión de tales actos cuando de los mismos se derive un incumplimiento de la legalidad vigente.

La necesidad de evitar un gasto público descontrolado y despilfarrador se revela especialmente trascendental en períodos de crisis económica, con la consecuente disminución de ingresos públicos, lo que conlleva la incapacidad

del sistema tributario para obtener recursos suficientes para cubrir las necesidades de financiación del gasto público previsible, lo que compromete, no sólo la sostenibilidad financiera del Estado en su compleja estructura descentralizada, sino también las aspiraciones normativas de nuestro modelo constitucional de Estado social y democrático de Derecho.[7]

La raíz del endeudamiento público es el círculo vicioso de la crisis fiscal del Estado, es decir, la brecha estructural derivada de la tendencia de los gastos públicos a crecer más rápidamente que los medios necesarios para financiarlos.

Con absoluto respeto al mandato constitucional de construir un Estado social, nuestra realidad nacional se enmarca dentro de la exigencias de la política de la Unión Europea de control del gasto público y respeto absoluto al principio de estabilidad presupuestaria, hoy elevado a rango constitucional, en cuanto el respeto de tales principios básicos es, precisamente, el que garantiza el cumplimiento de los fines sociales que el Estado debe procurar.

La exigencia al Estado de que cumpla, de manera urgente, los fines sociales del mismo, cuando se carece del necesario sostén financiero para dicho cumplimiento,"…*resulta especialmente peligroso cuando la cultura de nuestros días tiende a convertir las apetencias en necesidades, las necesidades en derechos y, en consecuencia, los derechos en créditos frente a los poderes públicos*».[8]

En este punto conviene tener presente, como ya apuntara la doctrina clásica, que no existen bienes y servicios públicos gratuitos o sin coste por lo

7 Como bien apunta RODRIGUEZ BEREIJO,Op.Cit."*El Estado social adopta en nuestros días la forma de «Estado fiscal», en el sentido de que necesita detraer coactivamente recursos privados para realizarse como tal y cumplir los fines que constitucionalmente tiene asignados…*Los ciudadanos demandan al Estado, simultáneamente, menos impuestos y cada vez mayores servicios y prestaciones. Ello explica que los Estados tiendan a buscar la salida a menos ingresos y a un mayor gasto en el *endeudamiento público*, que financie las tareas del presente mediante crédito, que las generaciones futuras habrán de devolver con intereses más los intereses de los intereses."

8 Cfr. HERRERO DE MIÑÓN, Miguel «Unión Europea vs. Estado social», en *Anales de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas*, año LXV Núm. 90. Curso Académico 2012/2013, pág. 391.

que la malversación o el despilfarro del gasto público, lo mismo que el fraude fiscal, se traduce siempre para los ciudadanos en nuevos o mayores impuestos o en un mayor endeudamiento público.

Aunque está jurisprudencialmente constatado que las patologías aplicables al gasto público son mayores cuanto mayor es la bonanza económica[9], lo cierto es que la estructura territorial del Estado, y el sistema descentralizado del mismo previsto en la CE, colabora a incrementar las dificultades de control de dicho gasto, no siendo el menor de los inconvenientes la asimetría entre las responsabilidades de gasto e ingreso de los entes territoriales distintos del Estado, CCAA y municipios[10],lo que puede generar una tensión política de difícil solución.

La configuración de las Haciendas territoriales como Haciendas de gasto, con limitada corresponsabilidad fiscal, convierte a los Presupuestos Generales del Estado en una caja de reparto de recurso financieros, lo que exige extremar las funciones de control del gasto realizado por tales Administraciones, que reclaman mayores fondos públicos de origen estatal apelando a términos de uso común a todas ellas, singularmente, la que se denomina "*deuda histórica*" que, curiosamente, es unánimemente reclamada sin distingos partidistas y de forma inusualmente convergente, por centralistas y nacionalistas, haciendo de dicha petición el mantra de sus exigencias.

La descentralización de la actividad financiera de las entidades territoriales, consecuencia obligatoria de la descentralización política derivada del Estado autonómico, unida a la dificultad de consolidar las cuentas de todas las

9 Por lo que deberá estarse muy atento al control de los fondos públicos derivados de la aprobación de los Fondos UE denominados "Next Generation"; previéndose ya algunas medidas adicionales de control en el reciente *Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.*

10 RODRIGUEZ BEREIJO, A. Op. Cit. "*Una Administración —como es la Autonómica— a la que se encomienda la decisión de gastar los recursos públicos, pero no de recaudarlos, propende más fácilmente a la expansión incontenida del gasto público, a su mala asignación o al despilfarro, tomando a su cargo, por razones políticas o electorales, compromisos o demandas sociales de prestación de bienes y servicios públicos que luego resulta incapaz de financiar y cumplir. Tendiendo, por consiguiente, a desplazar su cobertura sobre aquel nivel de gobierno (el Estado) en que residen las fuentes principales de financiación*".

Administraciones Públicas y a la reticencia, cuando no abierta resistencia, a los controles que deben realizar órganos estatales centrales, singularmente a través del Tribunal de Cuentas, órgano supremo fiscalizador de las cuentas del Estado y del sector público, conforme al artículo 136 CE, son factores todos ellos que, unidos , no colaboran precisamente a la consecución del interés público general, siendo en este momento histórico, precisamente, cuando el control del gasto público debe acentuarse teniendo en cuenta que los recursos disponibles son manifiestamente insuficientes, atendiendo a las necesidades excepcionales derivadas de la situación epidemiológica sufrida.

El primer control del gasto público se refleja al fijarse su cuantía y distribución en los Presupuestos Generales del Estado, y en el control político que se ejercita por el poder legislativo, en el procedimiento de aprobación de los mismos.

En este punto hemos de partir del art. 134.1. CE que expresamente dispone que «C*orresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación».*

Y, por otro lado, el art. 66.2 CE señala que, «*Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución*».

Conforme a los preceptos citados, en la aprobación, gestión y control del Presupuesto es donde tiene plasmación el principio de división de poderes.

La elaboración de los Presupuestos debe realizarla el ejecutivo de acuerdo con unos principios y normas establecidos en la normativa presupuestaria vigente. Sin embargo, en los últimos tiempos hemos sido testigos de cómo los Presupuestos Generales y los escenarios presupuestarios plurianuales no han cumplido lo dispuesto en el artículo 26 LGP y no se han elaborado, o no han podido elaborarse, sujetándose a los principios de estabilidad presupuestaria,

plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, a veces en más de un ejercicio presupuestario, por la obligatoria prórroga de los mismos.

Nuestra Constitución también recoge el principio de control del gasto público, además de en la aprobación y censura de los PGE, al señalar que las Cortes Generales no sólo aprueban los Presupuestos Generales del Estado sino que además, en cumplimiento del principio de división de poderes, «*controlan la acción del Gobierno*» (art. 66.2 CE).

El control del Gobierno por las Cortes es consecuencia de la cláusula de Estado Democrático de Derecho positivizada en el art. 1 CE.

Específicamente por lo que se refiere al control económico y presupuestario del Gobierno, y como veremos del resto de entidades integrantes del sector público, lo realizan las Cortes Generales a través del Tribunal de Cuentas que es el "*supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público* (art. 136 CE).

El Tribunal de Cuentas adquiere un protagonismo decisivo en el control de las cuentas públicas debiendo ponerse en valor ya desde el primer momento, su objetividad y profesionalidad en el ejercicio de sus funciones en una materia, no sólo técnicamente compleja sino, además y sobre todo, políticamente sensible.

En último término, adquiere especial relevancia en materia de gestión y control del gasto público, desde la perspectiva constitucional del mismo, el principio de estabilidad presupuestaria.

Este principio consagrado en el art. 135 CE tras la reforma de 27 de septiembre 2011, expresamente dispone, entre otros aspectos, que «*todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria. El Estado y las Comunidades Autónomas no*

podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros».

Este nuevo precepto constitucional señala que «*Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario*».

El respeto al principio de principio de estabilidad presupuestaria no era algo ignorado por la legislación anterior a la reforma del artículo 135 CE, por cuanto, en su contenido esencial, este principio ya fue introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley 18/2001, de 12 de diciembre. Posteriormente dicha norma fue derogada al aprobarse el Texto Refundido de Ley de Estabilidad Presupuestaria Real Decreto Legislativo 2/2007, de 28 de diciembre.

Ya la Ley 18/2001 señalaba, en su Exposición de Motivos, que el equilibrio presupuestario se constituía como gran contribución de la política presupuestaria a la estabilidad macroeconómica, posibilitando el crecimiento económico y la convergencia real con los países más desarrollados de nuestro entorno, partiendo de la necesaria responsabilidad estatal derivada de la integración económica y monetaria en la zona euro.

De manera más ambiciosa, en las Recomendaciones del Consejo de Europa de Santa María de Feira, en junio de 2000, se instó a los Estados miembros a continuar el saneamiento de las cuentas públicas para cumplir los requisitos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento.

El RD Legislativo 2/2007 que aprobó el Texto Refundido de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, modificó la Ley 18/2001, estableciendo la flexibilidad del principio de estabilidad presupuestaria, atendiendo a la situación económica, *"de modo que pueda combatirse el ciclo, adaptando la política presupuestaria el ciclo económico con el fin de suavizarlo*".

La paradoja legislativa es que, pocos años después, el Estado se ha visto obligado, no sólo a recuperar los principios que inspiraron el primero de los textos legislativos sino a elevarlo a rango constitucional, como exigencia a nuestra pertenencia a la UE, y tras la creación en el seno de la misma del Fondo Europeo de Estabilidad Financiera, sustituido posteriormente por el actual Mecanismo Europeo de Estabilidad (MEDE), con la finalidad declarada de evitar el colapso de la economía de los países miembros.

Dentro de los Acuerdos adoptados se creó el Pacto Fiscal Europeo con la obligación de los países miembros de trasponer a su ordenamiento jurídico la regla de "equilibrio presupuestario", mediante disposiciones vinculantes, permanentes y, preferentemente de rango constitucional.

En este punto consideramos que junto al rigor presupuestario y la estabilidad exigida, previstos en las normas citadas, el control del gasto público se configura como elemento esencial para el mantenimiento del equilibrio presupuestario, siendo su exigencia contemplada tanto por la normativa constitucional como por la propia de la Unión Europea.

Siguiendo con el marco constitucional del gasto público, el artículo 38 de la Constitución Española consagra la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado e impone a los Poderes Públicos el deber de garantizar y proteger su ejercicio. A su vez, el mismo artículo, recoge unas potestades de intervención pública en la vida económica nacional, al condicionar la libertad de empresa a las exigencias de la economía general, y en su caso de la planificación.

En la misma línea, el artículo 128 CE subordina la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad al interés general, y reconoce la iniciativa pública en la actividad económica.

De los preceptos citados resulta palmario que la Constitución da plena cobertura a la existencia de una actividad económico-financiera del sector

público pero, simultáneamente, le impone una serie de principios y valores que debe recoger en su actuación.

Así, el artículo 9.1 exige el sometimiento de la actividad económico financiera del Sector Público al Ordenamiento Jurídico, el artículo 31.2 somete la mencionada actividad a los principios de eficiencia y economía, en el artículo 38 se exige una compatibilidad entre la intervención pública y la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado y finalmente, el artículo 45 sujeta la participación pública en la vida económica, al deber de velar por el mantenimiento de la calidad de vida de los ciudadanos a través de la conservación y mejora del medio ambiente.

Todos los preceptos constitucionales citados son la clave de bóveda que deberá respetarse, en todo caso, y de la que deben partir los distintos medios de control del gasto público legalmente desarrollados.

III. MEDIOS DE CONTROL DEL GASTO PÚBLICO

1. Los preceptos constitucionales: el control jurisdiccional

El análisis de los medios de control del gasto público debe partir de las premisas constitucionales básicas, que gravitan sobre el examen y valoración de cualquier gasto público, a saber, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 de la CE); la exigencia de que el gasto público realice una asignación equitativa de los recursos públicos y de que su programación y ejecución respondan a los criterios de eficiencia y economía (art. 31.2 de la CE); la previsión de que la Administración Pública sirve con objetividad a los intereses generales y en todo caso con sometimiento pleno a la ley y al Derecho (art. 103 de la CE); el mandato de que los Tribunales de Justicia controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (art. 106.1. CE) y, en general, la subordinación de la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad, al interés general (art. 128.1 de la CE).

El primer medio de control es un control de pura legalidad y lo establece la propia CE al subrayar la necesidad del establecimiento de un control jurisdiccional con carácter general en relación con la actividad administrativa, dado el sometimiento de las Administraciones Públicas al Derecho, siendo ese control sobre el gasto público no sólo inexcusable por ello, sino también por lo importante que es para la credibilidad del sistema y para el robustecimiento de las estructuras democráticas de la sociedad.

Identificar y afrontar áreas de riesgo en el sector público en general sobre todo cuando afectan a su actividad económico-financiera, son acciones que constituyen un imperativo institucional.

Es lugar común manifestar que ello ofrece aspectos preocupantes y conflictivos[11], especialmente por sus linderos con la corrupción, lo que exige ser especialmente escrupulosos en el ejercicio del control jurisdiccional atendiendo a los derechos fundamentales implicados.

2. Control externo: la jurisdicción contable

Tal y como hemos señalado anteriormente, el Tribunal de Cuentas se configura como el Órgano de control de la actividad económico-financiera del Sector Público, de acuerdo con el art. 136 de la CE, dotado para dicha función tanto de competencias fiscalizadoras, que ejerce como órgano de apoyo técnico del Poder Legislativo, como de unas competencias jurisdiccionales para determinar la existencia de las llamadas responsabilidades contables, competencia que ejercita como auténtico órgano dotado de capacidad para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

Los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX) tienen competencias fiscalizadoras conforme al régimen que les habilitan sus respectivos Estatutos de Autonomía y sus leyes reguladoras, pero no ejercen ni pueden ejercer en el actual marco constitucional funciones jurisdiccionales —lo que confirmó el TC—.[12]

De un estudio de los distintos OCEX de las CC.AA. podemos extraer una serie de generalidades comunes a todos ellos, sin perjuicio de las peculiaridades propias de cada uno.

---

11 Recuerda Bello Paredes «que si hacemos un análisis económico de los efectos de la corrupción en España, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) considera que la falta de competencia y la corrupción generan un sobrecoste de la contratación pública que equivale al 4,6% del PIB (aproximadamente 47.500 millones de euros/año)»

12 La STC 18/1991, de 31 de enero destaca que "la naturaleza de ambas funciones explica que, mientras la LOTCu califica a éste como supremo órgano fiscalizador (art.1.1),en cambio lo considera, en cuanto a su función de enjuiciamiento contable, único en su orden, abarcando su jurisdicción-que tiene carácter de exclusiva y plena- todo el territorio nacional (art.1.2). Y si bien en dicha Ley se parte de órganos fiscalizadores de cuentas que pueden establecer los estatutos de las CCAA, no existe previsión en cuanto a la actividad jurisdiccional, si bien el Tribunal podrá delegar en órganos autonómicos fiscalizadores la instrucción de procedimientos jurisdiccionales (art. 263 LOTCu). Cabe concluir que el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único cuando fiscaliza y único, pero no supremo cuando enjuicia la responsabilidad contable"

En primer lugar, la función que desarrollan, como propia, es la fiscalizadora de las cuentas de la respectiva Comunidad. No tienen, en consecuencia atribuida función jurisdiccional alguna respecto al enjuiciamiento de responsabilidad contable, función ésta que se atribuye con exclusividad al Tribunal estatal.

El precepto que atribuye al TCu la competencia exclusiva para el enjuiciamiento contable fue objeto de recurso de inconstitucionalidad resuelto por Sentencia del Tribunal Constitucional nº 187/1988 de 17 de octubre, donde se declara que la función jurisdiccional propiamente dicha se atribuye con exclusividad al Tribunal de Cuentas del Estado.

Salvo excepciones, constituidas por Navarra, Castilla-La Mancha y Aragón, que son órganos unipersonales, el funcionamiento habitual de los OCEX es el propio de un órgano colegiado, siendo sus miembros designados por las Cámaras legislativas entre profesionales de reconocido prestigio. En garantía de su independencia, el mandato es de duración siempre superior al de la legislatura en que se les nombró (en general es de seis años, salvo en Canarias que es de cinco. En el Tribunal de Cuentas del Estado es de nueve años).

La función esencial que desarrollan es la de fiscalizar el destino y aplicación de los fondos públicos hechos por los órganos ejecutivos de su ámbito territorial.

Existe, sin embargo, una particularidad que los separa de las funciones propias del Tribunal de Cuentas, por cuanto algunos OCEX tienen atribuidas funciones consultivas y de asesoramiento a las Asambleas Legislativas, e incluso al Gobierno de la respetiva Comunidad Autónoma en materia económico-financiera, lo que puede repercutir positivamente en la gestión financiera de la Comunidad Autónoma correspondiente al aumentar la seguridad jurídica preventiva.

La colaboración imprescindible para la eficiencia en el desarrollo de la función fiscalizadora podría potenciarse, como bien ha indicado Pascual García,[13] a través de convenios de colaboración que de forma permanente establecieran pautas concretas de colaboración y coordinación de forma respetuosa con el respectivo marco competencial de los órganos llamados a colaborar. A diferencia de lo que ocurre cuando del ejercicio de la función jurisdiccional se trata, por cuanto el Art. 47.3 de la L.O. 2/1982 señala que "*será pública la acción para la exigencia de la responsabilidad contable en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas*".

La función jurisdiccional, que atribuida en exclusiva al Tribunal de Cuentas, tiene como finalidad la determinación de las posibles infracciones contables, se configura como uno de los elementos esenciales para el efectivo control del gasto público.

Surge así la denominada "responsabilidad contable", definida en los arts. 2.b, 15.1 y 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, en relación con el art. 49.1.3 de la Ley de Funcionamiento del mismo Tribunal, con la finalidad de que se reparen los daños y perjuicios causados a la Hacienda Pública que, desprendiéndose de las cuentas que deben rendir quienes tienen a su cargo la gestión de fondos públicos, se originen como consecuencia de acciones u omisiones culpables o gravemente negligentes, con infracción de las normas reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad aplicables al sector público.

El enjuiciamiento contable, como jurisdicción propia del Tribunal, tiene su apoyo constitucional en el párrafo segundo del art. 136.2 de la Constitución, que impone al Tribunal de Cuentas la obligación de remitir a las Cortes Generales un Informe anual en el que debe constar, si así procede, las infracciones o responsabilidades en que se hubiere incurrido, pero dejando a salvo -es decir, no perjudicando- la propia jurisdicción del Tribunal. Precisamente, esta propia jurisdicción del Tribunal de Cuentas, ha sido calificada por el supremo

13 PASCUAL GARCIA, J. Op. Cit.

intérprete de la Constitución en Sentencia 215/2000, de 18 de septiembre, como la "*tradicional función jurisdiccional de enjuiciamiento contable*".

En coherencia con el citado precepto constitucional, el artículo 2 de la LOTCu encomienda al Tribunal de Cuentas como funciones, no sólo la fiscalización externa, permanente y consultiva de la actividad económico-financiera del sector público, sino también el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de bienes, caudales o efectos públicos.

La correcta interpretación sistemática del artículo, en que se describe legalmente la responsabilidad contable -el 38.1 de la Ley Orgánica 2/1982-, con el 2, apartado b), ya citado, y el 15.1, amén de con las demás leyes que también contienen regulación sobre esta materia (vgr. Ley General Presupuestaria), ha supuesto la fijación de una doctrina constante, reiterada y uniforme acerca de los denominados "*elementos calificadores de la responsabilidad contable*".

El artículo 15 LOTCu regula dos cuestiones de gran importancia: la rendición de cuentas como punto de partida de la función jurisdiccional del Tribunal y, segunda cuestión, la jurisdicción contable -y, por ende la responsabilidad que ante sus órganos conocen y resuelven- alcanza no a cualquier persona, sino a quienes, por cualquier título, tienen a su cargo bienes, caudales o efectos públicos.

Aunque históricamente, la jurisdicción del Tribunal de Cuentas se hacía recaer exclusivamente sobre la cuenta, de forma que el Tribunal juzgaba la cuenta y es ésta la que era objeto de pronunciamiento, en la legislación vigente se mantiene la terminología -art.25 de Ley Orgánica 2/1982 y arts. 68 y ss. de la Ley 7/1988, de 5 de abril- y, efectivamente, sigue siendo la cuenta el núcleo sobre el que ha de girar la jurisdicción contable, pero existe una notable diferencia respecto de la situación anterior, no es la cuenta lo que es objeto de enjuiciamiento sino que lo son los cuentadantes[14].

14 En palabras de SALA SÁNCHEZ, desde la Ley de 1982 <<… las cuentas no se juzgan, sino, antes al contrario, "los enjuiciados" son, precisamente los contables, o, para ser más exactos, quienes tengan a su cargo el

En efecto, partimos de la base de que la Constitución y las Leyes 1/1982 y 7/1988, han reconocido la jurisdicción contable y han fijado que su objeto sea dilucidar pretensiones de responsabilidad, también contable.

No han querido, en modo alguno, atribuirle el conocimiento y decisión indiscriminados de pretensiones de responsabilidad civil por daños a los fondos públicos. La misma calificación como ”contable” de los términos jurisdicción y responsabilidad marca ya, bien a las claras, los límites diferenciales antedichos.

La responsabilidad que enjuician los órganos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas tiene que surgir o desprenderse de las cuentas que han de rendir todos aquellos que manejan bienes, caudales o efectos públicos y las infracciones legales que determinen esta parcela específica – o subespecie- de la responsabilidad civil, tienen que ser de preceptos reguladores del régimen presupuestario y contable a que están sujetas las entidades integrantes del sector público y los perceptores o beneficiarios de subvenciones y otras ayudas procedentes de dicho sector; en definitiva, todos quienes manejen bienes, caudales o efectos públicos, concretadas- las infracciones, se entiende- al máximo, en aras de la seguridad jurídica y de la necesidad de reservar para la jurisdicción ordinaria el conocimiento de los litigios que puedan surgir de las infracciones legales no susceptibles de ser adjetivadas como contables.

En apretada síntesis, los elementos que configuran la responsabilidad contable pueden enumerarse de la forma siguiente: por una parte, la acción u omisión derivada de las cuentas que tienen obligación de rendir quienes recaudan, intervienen, administran, custodian, manejan o utilizan bienes, caudales o efectos públicos, esto es , quienes gestionan fondos públicos; la infracción, con dicha conducta activa u omisiva, de las normas que en nuestro ordenamiento jurídico disciplinan el régimen presupuestario y de contabilidad aplicable a las entidades del sector público y a quienes (personas física o

manejo de caudales o efectos públicos>> (“La Jurisdicción Contable”, Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas. SALA SÁNCHEZ,P. Madrid, 1984).

jurídicas) obtienen subvenciones, créditos, avales, y demás ayudas públicas; y el menoscabo -daño o perjuicio- en los bienes, caudales o efectos públicos que son objeto de gestión, por otra parte la acción u omisión antijurídica (en cuanto ilicitud o vulneración del ordenamiento jurídico) ha de ser asimismo culpable, es decir realizada con dolo, culpa o negligencia, que será grave para apreciar la responsabilidad directa y leve o simple para la subsidiaria. En último término, ha de concurrir también un elemento causal, es decir la necesaria relación de causa a efecto ("*a consecuencia de*" dice el art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento) entre el daño producido a los bienes o fondos públicos y la conducta ilícita y culpable de quienes, por cualquiera de los títulos expuestos, los tenían a su cargo.

De la anterior descripción de elementos destacan, como componentes distintivos, las cuentas y la obligación de rendirlas que pesa sobre aquellos que tienen a su el manejo y gestión de fondos públicos.

Es cierto, por tanto, que la responsabilidad contable nace, se desprende, o deriva de las cuentas, pero no de cualesquiera, sino de aquellas que tienen la ineludible obligación de rendir cuantos gestionan las mismas.

Así pues, el deber general de rendición de cuentas, incumbe y afecta a todos los que, por cualquier título de los expuestos, tienen la encomienda de velar por los recursos de la Hacienda Pública. Y es en el contexto de esta relación jurídica en el que debe ubicarse la responsabilidad contable; de forma que no quepa entender la función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas si no es refiriéndola a las cuentas y, más concretamente, a la responsabilidad que pueda surgir de la relación jurídica que une al Tesoro Público con aquellos que por cualquier cargo o comisión en relación con la gestión de fondos públicos están, por ello, obligados a rendir cuentas de su gestión.

Si la responsabilidad contable exige como uno de sus elementos objetivos la contravención del Derecho Presupuestario y de la Contabilidad, la gestión de fondos públicos, para ser relevante a efectos de dicha responsabilidad, ha

de poder inscribirse dentro de los procedimientos de ejecución presupuestaria, ya que cuando hablamos de control lo hacemos para referirnos a la actividad que tiene por objeto específico comprobar la correspondencia entre la ejecución del presupuesto por parte de la Administración y el mandato o autorización contenido en la Ley de Presupuestos y, en general, en las normas que rigen la realización de los gastos y la obtención de los ingresos. No puede olvidarse, además, que el Presupuesto, como expresión jurídica que es del plan de la actividad económico-financiera pública, precisa para su ciclo vital, y en especial, para su ejecución y control, de un instrumento auxiliar: la contabilidad; de tal forma que racionalmente no se concibe un Presupuesto sin contabilidad. Por tanto, la contabilidad es algo unido al Presupuesto, y unido con vínculo de subordinación, pues la contabilidad existe por la gestión financiera de Presupuesto. Precisamente la llevanza de contabilidad supone de por sí un control, siendo las cuentas el objeto fundamental de control de la actividad económico-financiera pública, y uno de los fines típicos de la contabilidad el control del uso del dinero ajeno, como rendición de cuentas de una administración determinada.

Por tanto, conforme a lo señalado, la responsabilidad contable siempre ha de derivar o desprenderse de las cuentas y únicamente puede alcanzar a quienes tienen la obligación de rendir las mismas ,además, tal obligación no se predica de quien es simple gestor instrumental en la gestión de fondos públicos sino de quien, efectivamente, los recauda, interviene, administra, custodia, maneja o utiliza. En todo caso, dicha gestión de fondos sólo tendrá virtualidad, a efectos de responsabilidad contable, cuando pueda incluirse como tales en los procedimientos de ejecución o realización de tales fondos públicos.

Partiendo de los presupuestos anteriormente mencionados, resulta intrascendente la condición o no de funcionario de quien está obligado a rendir cuentas por razón de fondos públicos que gestiona, y por ello ninguno de los preceptos reguladores de la jurisdicción y la responsabilidad contable se refiere a los funcionarios o autoridades como exclusivos sujetos pasivos.

Por el contrario, se habla en todos ellos de personas, en general, encargadas de la gestión de fondos sean éstos, bienes, caudales o efectos, de naturaleza pública.

En esta misma línea, la referencia genérica del artículo 38.1 de la Ley Orgánica y del 49.1 de la de Funcionamiento, sobre la extensión subjetiva de la responsabilidad contable, así como la mención explícita a "*Entidades*" que contiene el último de los dos citados, permite incluir entre los sujetos responsables contablemente a las personas jurídicas.

2.1. Fundamento de la jurisdicción contable

La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas, materia para cuya regulación estaba habilitada por la propia Constitución la Ley Orgánica de referencia, queda así separada y contrapuesta a la función fiscalizadora -art.2 de la citada norma- y definida como una auténtica jurisdicción. Los arts. 15 a 18, ambos inclusive, 24 a 26, igualmente inclusive, 41 y 46 a 49, también inclusive, de la Ley 27/1982 no dejan lugar a dudas al respecto: concretan el ámbito en que actúa la jurisdicción contable -con motivo u ocasión de las cuentas que deben rendir quienes gestionan fondos públicos y a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión, como dice el art. 15-; delimitan su competencia frente a la del Tribunal Constitucional y de las jurisdicciones contencioso-administrativas penal, civil o laboral, conforme dispone el art. 16; establecen que dicha jurisdicción -la contable- es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena, incluso con potestad de decisión de cuestiones perjudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal-art. 17-, con una exclusividad tal que llega, como prescribe el art. 18.2, a la determinación de la responsabilidad civil en el ámbito de su competencia cuando los hechos fueren constitutivos de delito, cosa que no sucede cuando del resto de órdenes jurisdiccionales se trata, puesto que la jurisdicción penal es, salvo supuesto de renuncia o reserva de la acción civil, la única competente para entender de las consecuencias civiles de las infracciones penales, conforme resulta de lo dispuesto en el art 112 de la ley de Enjuiciamiento Criminal.

En coherencia con la división de las dos funciones del Tribunal, se organiza su Sección de Enjuiciamiento y determina la competencia de sus Salas y de los Consejeros de Cuentas como órganos jurisdiccionales -arts. 14 y 25-; dictan normas acerca de la fase de instrucción de los procedimientos de reintegro por alcance, concretamente en lo que atañe al nombramiento y desempeño del cargo de Delegado Instructor -art.26-; establecen la competencia de la Sala correspondiente del Tribunal para conocer de los recursos que se entablen contra resoluciones de la Administración en que se declaren responsabilidades contables, en lugar de atribuirla a la jurisdicción contencioso-administrativa, conforme ocurriría de no existir el art. 41.2 de la Ley 19/92; reconocen la "perpetuatio iurisdictionis", la potestad de ejecución de las propias resoluciones y la improrrogabilidad de la competencia de los órganos de la jurisdicción contable -art. 46-; regulan los supuestos de legitimación ante la jurisdicción contable y la acción popular en materia de responsabilidades contables que exige una auténtica instancia jurisdiccional, pues evidentemente no equivalente a la denuncia pública que da lugar a los procedimiento administrativos -art. 47-; así como las especialidades de la comparecencia en juicio y la representación y defensa ante la mentada jurisdicción -art. 48-, y por último, reconocen que contra las resoluciones del Tribunal, en los casos y en la forma que determina la LFTCu, cabrán los recurso de casación y revisión ante el Tribunal Supremo -art. 49-.

Es precisamente esta posibilidad, ratificada por el art. 58.5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, la que corrobora bien a las claras la naturaleza genuinamente jurisdiccional que ostentan las sentencias dictadas por el Tribunal de Cuentas cuando entiende de responsabilidades contables, puesto que, no siendo la casación una instancia jurisdiccional sino un recurso extraordinario en que no se entra a conocer nuevamente de la cuestión de fondo en toda su amplitud sino únicamente de la aplicación de la ley que haya efectuado el Tribunal inferior, teniendo un carácter eminentemente nomofiláctico, presidido por la previa determinación del denominado "interés casacional", resulta evidente que por la vía de un recurso de casación no puede llegar al Tribunal Supremo directamente nada que no sea

una auténtica resolución jurisdiccional, obtenida en una auténtica instancia jurisdiccional.

Ni siquiera cabría negar naturaleza jurisdiccional a la segunda de las dos funciones que tiene atribuidas el Tribunal de Cuentas mediante el argumento de que su reconocimiento podría suponer una negación de los principios de exclusividad y unidad de la jurisdicción que establece el art. 117.3 de la Constitución, o un desconocimiento de los derechos fundamentales que a toda persona reconoce su art. 24, de obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión, y al juez ordinario predeterminado por la Ley. Lo primero, porque los principios de referencia han de entenderse sin perjuicio de las excepciones reconocidas en la Constitución misma, que no quedan reducidas a la jurisdicción militar y a la que ejerce el Tribunal Constitucional, puesto que el art. 136 de la Norma fundamental y su desarrollo por la Ley Orgánica 2/1982 reconocen también al Tribunal de Cuentas el ejercicio de potestades jurisdiccionales en materia de depuración de responsabilidades contables. Por ello es coherente la Ley Orgánica del Poder Judicial -Ley 6/1985 -, en su art. 3, cuando al configurar los principios en cuestión, salva expresamente "*las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos*".

Lo segundo, porque, por una parte, establecido que el Tribunal de Cuentas, cuando enjuicia responsabilidades contables, ejerce una verdadera jurisdicción nada impide que sea él quien preste la tutela efectiva de derechos e intereses legítimos a que se refiere el precitado art. 24 de la Constitución; y porque por otro lado, el derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley está lógicamente subordinado a que ese juez ordinario resulte competente.[15]

15 El Tribunal Constitucional, en Sentencia de 13 de febrero de 1982 (BOE de 15 de enero de 1983), ha declarado paladinamente que el enjuiciamiento de un asunto por una jurisdicción reconocida constitucionalmente no supone negación de la tutela judicial efectiva, ya que ésta puede ser prestada tanto por aquella jurisdicción como por la ordinaria…>>.(STCu 18 abril 1986):

"Ahora bien, la realidad acabada de constatar no puede llevar a la conclusión de que la Constitución y la Ley 2/1982 han creado una nueva jurisdicción al margen de la ordinaria, con la que sólo entroncaría a través de los mencionados recursos de casación y revisión antes el Tribunal Supremo, con el cometido de entender de todas

La responsabilidad asimismo se extiende a las personas o entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades preceptoras de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.

La acción u omisión debe ser antijurídica, culpable y punible. Esto es, vulnerando el ordenamiento jurídico debe ser realizada con dolo, culpa o negligencia, que será grave para apreciar la responsabilidad directa y simple para apreciar la subsidiaria.

En último término debe concurrir el elemento causal, esto es, la relación causa efecto entre el daño producido a los bienes o fondos públicos y la conducta ilícita y culpable de quienes los tenían a su cargo.

Debe destacarse que dicha responsabilidad es una responsabilidad civil de tipo resarcitorio, no penal o sancionadora[16]; y ello es de radical importancia, y conviene tenerlo en cuenta, para los nada infrecuentes casos en que

las pretensiones de resarcimiento que descansen en daños y perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos por quienes en su manejo, hayan incurrido en infracción legal, como podría desprenderse de una interpretación meramente literal del principio de responsabilidad enunciado en el artículo 38.1 Si así fuera, este precepto habría recogido no un estricto principio de responsabilidad contable, sino el mucho más amplio de responsabilidad civil de Autoridades y funcionarios frente a las administraciones o entidades del sector público a las que sirven. Atribuir al Tribunal de Cuentas competencia para el conocimiento indiscriminado de estas cuestiones significaría tanto como restarla a la jurisdicción ordinaria, concretamente a sus órdenes contencioso-administrativo o civil, según estuviera o no, respectivamente, habilitada por Ley la Administración para señalar en vía administrativa las correspondientes responsabilidades, y todo ello en contra de lo prevenido en el art. 16 de la antecitada Ley Orgánica y, sobre todo, de los principios de unidad jurisdiccional y exclusividad en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que a los Jueces y Magistrados integrantes del Poder Judicial reconoce el art. 117 de la Constitución. La jurisdicción que ejerce este Tribunal, como las responsabilidades de que conoce, vienen legalmente adjetivadas de "contables". Forzosamente, pues, esta subespecie de la responsabilidad civil en que la contable consiste ha de lucir o derivarse de las cuentas que, en el sentido más amplio, deben rendir quienes manejen caudales o efectos públicos y las infracciones legales que la determinan han de merecer, asimismo, el carácter de contables. Así se desprende, además, de la regulación de estas responsabilidades en la Ley General Presupuestaria, de 4 de enero de 1977, en su Título VII, arts. 140 y siguientes, cuando exige infracción por culpa grave de dicha norma para desencadenarlas y cuando todos los supuestos de responsabilidad que expresamente recoge son constitutivos de infracciones de naturaleza contable […] la interpretación acabada de exponer es la única que permite cohonestar la existencia de la jurisdicción contable en relación con la ordinaria y la única, también que la justifica por razones de necesidad y no sólo por razones de oportunidad y de especialización del órgano llamado a ejercerla, que por muy atendibles que puedan resultar, serían totalmente insuficientes para explicarla frente al enérgico reconocimiento de los principios de unidad y exclusividad jurisdiccionales establecidos en el mencionado art.117 de la Constitución ..>> (ATCu 12 diciembre 1986)."

16 "En efecto la responsabilidad contable es una especie de la responsabilidad civil no de la penal…El contenido privativo de esa variante de responsabilidad, en que pueden incurrir quienes tienen a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos consiste estrictamente en la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados .(Auto TCu de 16 de diciembre de 1993).

puedan converger sobre sujetos potencialmente responsables otra suerte de responsabilidades, penales o disciplinarias.[17].

La determinación de las responsabilidades contables se dilucida a través de un proceso judicial que responde a las exigencias que constituyen el contenido del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE), que es susceptible de ser revisado por la instancia judicial superior, en este caso la Sala 3ª del Tribunal Supremo, y ser examinado, si procede, por los cauces ordinarios ante el Tribunal Constitucional, por vía de recurso de inconstitucionalidad y de amparo.

La función jurisdiccional que corresponde realizar a la Sección de Enjuiciamiento se ejerce en dos ámbitos, a saber, los procedimientos para la exigencia de las responsabilidades contables en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de fondos públicos y los procedimientos no contenciosos: devolución de fianzas y garantías constituidas para la gestión de fondos públicos. La jurisdicción del Tribunal es, como hemos referido anteriormente, necesaria, improrrogable, exclusiva y plena (art. 17.1 LOTCu). Como verdaderos procesos, sus resoluciones producen efectos de cosa juzgada.

En relación con los procedimientos contenciosos, se prevén dos tipos: el juicio de cuentas y el proceso de reintegro por alcance que se regulan, con carácter general, en la LOTCu y LFTCu, remitiéndose a las normas procesales comunes con carácter supletorio.

En ambos casos, en coherencia con la naturaleza resarcitoria de esta responsabilidad, el proceso se rige por el principio dispositivo y las reglas de carga de la prueba son las propias del proceso civil.

A dicha inicial configuración se une una perspectiva, más publicista, de servir también, al menos de forma indirecta, a los intereses generales, de

17 Vgr. no juega el principio "*non bis in ídem*" cuando ante unos mismos hechos (aparentemente, al menos) quepa exigir responsabilidades penales y contables.

ahí la previsión legal de ejercicio de la acción popular, sin perjuicio de la legitimación activa de la entidad pública perjudicada y del Ministerio Fiscal (art. 55 y siguientes LFTCu).

La integración en el sistema judicial de las resoluciones dictadas por los Consejeros y por la Sala de Justicia se produce a través del régimen de recursos ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo (arts. 81 a 84 de la LFTCu), en la medida en que aquellas resoluciones son susceptibles de ser impugnadas a través de los recursos de casación y revisión ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal, en los casos y en la forma que la Ley determina. Se garantiza así el principio de unidad jurisdiccional y el entronque de la jurisdicción contable con el Poder Judicial.

Analizado el procedimiento constatamos que, en el enjuiciamiento contable, existe una mutación de trámites procedimentales a lo largo de su desarrollo, por cuanto iniciado por escrito del Ministerio fiscal o por acción popular, el escrito iniciador reviste forma de denuncia; su tramitación sigue los pasos previstos en las normas rituarias propias del enjuiciamiento civil y, finalmente, la resolución final que se adopte es recurrible en vía contencioso administrativa, amalgamando en un único y especial procedimiento la esencia de tres órdenes jurisdiccionales distintos, lo que le aporta su esencial peculiaridad.

El modelo español de control externo a que responde el Tribunal de Cuentas de España al ejercer esa función jurisdiccional, es, además, el propio de otros muchos Estados de nuestro entorno europeo y también es compartido por otros países influenciados por los modelos francés, alemán y español.

Este modelo se ha visto impulsado en la declaración de París de 13 de noviembre de 2015 suscrita por el «Foro de las Entidades Fiscalizadoras Superiores» de Brasil, Chile, España, Francia, Italia, Portugal, Marruecos, Túnez y Turquía, que ejercen funciones jurisdiccionales, en el marco de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

En la mencionada declaración se destaca como valores comunes de estas Entidades la independencia —que refuerza al conjunto de la entidad fiscalizadora, apartado 2.1.—; la imparcialidad y la transparencia —apartado 2.4.—; y la rendición de cuentas, concluyendo que el ejercicio de tales poderes supone un freno al fraude y la corrupción.[18]

Además de como mecanismo de refuerzo del papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores tanto desde el punto de vista de su legitimación institucional como de la efectividad de su tarea se puede contemplar, de otra parte, como un aspecto del control externo de la actividad económico-financiera del sector público, configurándose como aquella forma de control que, de acuerdo a la normativa constitucional y legislativa española, adquiere especial relevancia en cuanto implica un efectivo control jurisdiccional sobre aquella actividad y, sobre todo, porque su finalidad es procurar restablecer el equilibrio y la integridad de los caudales o efectos públicos cuando éstos han sido ilegítimamente perjudicados o menoscabados.

A través de los procesos contables se cumple la tutela judicial efectiva en relación con la exigencia de las responsabilidades contables.

Ello no obstante el proceso contable no es la única forma de materializar su exigencia, tal como se establece en el art. 180 LGP, Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, sin perjuicio del sistema de revisión jurisdiccional que se vuelve a atribuir el Tribunal de Cuentas en el mismo art. 180 LGP.

18 "Los poderes jurisdiccionales atribuidos a las EFS son el fundamento de la posibilidad de perseguir de forma más eficaz y directa la responsabilidad de los gestores del dinero público. Estos poderes refuerzan sus otras misiones, con el fin de garantizar el buen uso del dinero público, prevenir los incumplimientos, los fallos de gestión y, en su caso, resarcir los daños. Estos poderes, efectivamente ejercitados contribuyen de manera activa a la lucha contra el fraude y la corrupción». Declaración de París EFS,2015.

2.2. Compatibilidad de las responsabilidades contables con otras responsabilidades en que pueden incurrir los gestores de fondos públicos

Uno de los problemas que plantea la Jurisdicción contable, a juzgar por la experiencia habida hasta la fecha y reconocida por la doctrina, es el de cuáles son sus límites y relaciones con la jurisdicción ordinaria penal y administrativa.

Aun cuando la normativa pretende ser clara respecto a que la responsabilidad que puede exigirse ante el TCu es sólo la contable también prevé expresamente la LOTCu que esa exigencia es compatible respecto de unos mismos hechos con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal (arts. 17 y 18 de la LOTCu), pudiéndose surgir determinadas interrogantes, en los términos que exponemos seguidamente.

a) Compatibilidad con las responsabilidades penales

Partiendo de que la existencia de responsabilidad contable resulta altamente compatible incluso, en determinados casos, indiferenciable de diversas modalidades de corrupción, es evidente que el orden jurisdiccional penal tiene atribuido el conocimiento de los principales delitos relacionados con la corrupción en la que pueden incurrir aquellos que tienen a su cargo el manejo de fondos públicos.

En concreto, los tipos que tienen una mayor relación con la gestión de fondos públicos serían los delitos tráfico de influencias, malversación de caudales públicos, cohecho, prevaricación y uso de información privilegiada, (arts. 428 y 429, 432, 433 y 433 bis CP). También, otros tipos penales como el fraude de subvenciones (arts. 308 y 309) y los fraudes y exacciones ilegales (arts. 436 a 438) tendrían una relación directa con la conducta analizada.

Tal y como está configurado nuestro ordenamiento jurídico, se establece la compatibilidad de la responsabilidad contable con la responsabilidad penal,

partiendo de la preferencia que, para el enjuiciamiento de unos mismos hechos se atribuye a la jurisdicción penal.

Su régimen legal está contenido en los arts. 18 LOTCu y 49.3 LFT.

El art. 18 establece: «*1. 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. 2. Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable en el ámbito de su competencia».*

Por su parte el art. 49.3 LFT señala: «*Cuando los hechos fueren constitutivos de delito, con arreglo a lo establecido en el art. 18.2 de la Ley Orgánica 2/1982, el Juez o Tribunal que entendiere de la causa se abstendrá de conocer de la responsabilidad contable nacida de ellos, dando traslado al Tribunal de Cuentas de los antecedentes necesarios al efecto de que por éste se concrete el importe de los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos*».

La abundantísima jurisprudencia, tanto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas como del Tribunal Supremo, sobre esta materia es suficientemente ilustrativa al respecto, y trata una enorme variedad de aspectos: la compatibilidad de la jurisdicción contable respecto de unos mismos hechos, la caracterización de la responsabilidad contable en relación con la civil derivada de los delitos, la exclusividad de la jurisdicción contable, la actuación de los órganos jurisdiccionales penales la prevalencia del orden contable y, en su caso, del penal así como la incidencia del principio "non bis in ídem".

A modo de vademécum, analizando la jurisprudencia sobre el particular, podemos concluir que, en primer lugar, la compatibilidad entre la jurisdicción contable y la penal es un principio positivizado en nuestro ordenamiento jurídico (art. 19 de la Ley Orgánica), que tiene dos consecuencias, también previstas legalmente: de una parte, la exclusividad de la jurisdicción contable

para determinar, en el ámbito de su competencia, la responsabilidad civil de los delitos cuando éstos fueran constitutivos de responsabilidad contable y de otra, la obligada abstención de los órganos jurisdiccionales penales a favor de la jurisdicción contable para que sea ésta la que concrete los daños y perjuicios causados en los caudales o efectos públicos (art. 49.3 de la LFT); en segundo lugar, que si los Jueces o Tribunales penales, excediéndose en el ejercicio de su jurisdicción declaran la responsabilidad civil de los delitos generadores de responsabilidad contable, el hecho de que la jurisdicción competente, es decir la contable, dicte resolución sobre los mismos hechos no vulnera el principio "non bis in idem" y la sentencia penal previamente dictada no produce en la contable efectos de cosa juzgada material; y, en último término, que en estos casos de dualidad de pronunciamientos por dos órdenes jurisdiccionales diferentes, el órgano jurisdiccional contable sí habrá de partir de los hechos declarados como probados por la jurisdicción penal así como, en el supuesto de contradicción, observar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional emanada al respecto arbitrándose siempre entre las dos jurisdicciones las medidas necesarias para impedir que la ejecución de las sentencia propicie a favor de la Administración perjudicada un enriquecimiento injusto.

Por tanto, de la jurisprudencia analizada sobre la compatibilidad de la jurisdicción contable con la actuación de la jurisdicción penal pueden extraerse, como conclusiones, en primer lugar, la exclusividad de la propia jurisdicción del Tribunal de Cuentas, en segundo lugar la especial caracterización de la responsabilidad contable respecto de la penal y la distinción de aquella en relación con la civil derivada de los delitos. Se establece por tanto la prevalencia de la jurisdicción contable, prevalencia, en su caso, de la jurisdicción penal y principio "non bis in idem".[19]

19 "Aun cuando, en el presente supuesto, se suscita un claro tema de compatibilidad entre la jurisdicción penal y la contable, toda vez que, por los mismos hechos, conforme está admitido por las partes, se procede en vía criminal y por este Tribunal, y aun cuando la aludida compatibilidad está expresamente reconocida en el art. 18.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, es lo cierto, sin embargo, que no puede ser interpretada como posibilidad legal de que "cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimiento por los mismos hechos, estos hechos existan para un órgano estatal y no existan para el otro". Es evidente, por el contrario, que a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron o que una misma persona fue su autor o no lo fue". Así lo tiene textualmente declarado el Tribunal Constitucional en Sentencia de 26 de julio de 1983 y que ratificó, entre

Quiere esto decir que el único límite a la coexistencia de dos resoluciones firmes producidas por órganos jurisdiccionales de órdenes distintos viene dado por el respeto a la existencia o inexistencia de los hechos enjuiciados y a la autoría, en su caso, de los mismos. Observado este criterio la independencia es absoluta, incluso puede haber una supuesta contradicción entre lo pronunciado por los dos órganos en conflicto, aunque para este caso, la segunda resolución en el tiempo deberá ser fundamentada por una distinta apreciación de los hechos, exponiendo las razones por las que estima que no existe tal contradicción.

Partiendo de que la responsabilidad contable es una subespecie de la responsabilidad civil, así lo ha declarado reiteradamente el TCu,[20] y que el contenido privativo de esta variante de responsabilidad, en la que pueden incurrir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos,

otras, la de 27 de noviembre de 1985 (RTC 1985 159), pues ello vulneraría el principio de seguridad jurídica que consagra el art. 9.3 de la Constitución. Quiere decirse con lo expuesto que la tradicional prevalencia de la jurisdicción penal, que ya reconociera el principio del Derecho procesal francés "le criminel tient le civil en état" y que en nuestro Derecho recogen los arts. 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 362 de la de Enjuiciamiento Civil, no es tan absoluta en nuestro ordenamiento que no reconozca importantes excepciones. Así sucede, expresamente, con la regla de la no suspensión por la existencia de un proceso penal que consagra el art. 77 del Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, aprobado por Real Decreto Legislativo de 13 de junio de 1980 e implícitamente con la compatibilidad entre las jurisdicciones contable y penal a que se refiere el precitado art. 18 de la Ley Orgánica 2/1982. Pero, al propio tiempo, tanto esa regla, de la no suspensión como la de la compatibilidad a que acaba de hacerse mención, por fuerza de los apuntados criterios de lógica jurídica y de la insoslayable salvaguardia del principio de seguridad jurídica, han de ceder cuando se trata de la existencia o inexistencia de los hechos o de su autoría, porque en este punto, e importante resaltarlo, no cabe siquiera consentir la posibilidad de que se produzcan pronunciamientos contradictorios de dos jurisdicciones o, incluso en un sentido más amplio, de dos órganos del Estado. Cierto que unos mismos hechos pueden no ser constitutivos de infracción penal y sí de un supuesto de responsabilidad contable, y viceversa -y de ahí la verdadera razón de ser de la compatibilidad jurisdiccional aquí cuestionada-, pero no menos cierto que, cuando, como ocurre en el presente caso, se parte de unos mismos hechos y se les somete a un doble y simultáneo enjuiciamiento -penal y contable-, la declaración de existencia o inexistencia de los mismos y de su autoría habrá de ser única y corresponderá, en principio, a la jurisdicción penal como prevalente. Si ésta declara que los hechos existen pero no son constitutivos de delito, el enjuiciamiento de la posible responsabilidad contable corresponderá en exclusiva -art. 17.1 de la mencionada Ley Orgánica 2/1982- a la jurisdicción de este Tribunal. Si declara la existencia de los hechos y éstos merecen la doble conceptuación de infracción penal y supuesto de responsabilidad contable, esta última será determinada por este Tribunal conforme se desprende del art. 182.2 de su meritada Ley Orgánica. Pero si, atribuida a los tan repetidos hechos la doble condición de ser constitutivos de responsabilidad penal y contable, la jurisdicción penal declarase su inexistencia o no ser el autor el originariamente imputado o iniciado en responsabilidad, evidentemente esta declaración vincularía, por los argumentos anteriormente expuestos a la jurisdicción contable >> (ATCu 19 de abril de 1988).

20 Autos de 11 y 18 de enero de 1986 y las Sentencias de 18 de abril y 28 de octubre del mismo año y más recientemente la núm. 20/1993, de 20 de mayo [F. 3º]; en el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Constitucional en Auto fechado en 16 de diciembre de 1993 (RTC 1993, 371 AUTO).

consiste, estrictamente, en la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados- que no acarrea para el incurso en ella el cumplimiento de una pena o la carga de una sanción, sino, exclusivamente, el reintegro de los daños y el abono de los perjuicios ocasionados a los caudales y efectos públicos de que se trate (arts. 38.1 de la Ley Orgánica, 49.1 y 49.1 de la Ley de Funcionamiento).

Tan evidente es esta cuestión que, cuando se está en presencia de hechos delictivos que son consecuencia de una conducta del gestor de fondos públicos, culpable y vulneradora de normas presupuestarias o contables, que desprendiéndose de las cuentas, debe atribuirse exclusivamente al que está encargado del manejo de fondos públicos produciendo un perjuicio en éstos, es a la jurisdicción contable a quien con carácter exclusivo – y además necesario, improrrogable y pleno, art. 17.1 de la Ley Orgánica- le compete conocer de la responsabilidad civil surgida de los delitos (art. 18.2 de la Ley Orgánica y 49.3 de la de Funcionamiento).

No obstante, el planteamiento anterior tampoco debe llevarnos a identificar absolutamente la responsabilidad contable con la responsabilidad civil nacida de los delitos, y ello por variados órdenes de razones. Así no son infrecuentes las ocasiones en que existe responsabilidad contable sin que paralelamente exista delito , en segundo lugar, porque si se tratara de la misma responsabilidad no sería lógico que el ordenamiento jurídico se hubiera encargado de atribuirle a órdenes jurisdiccionales diferentes y, en último término, porque la responsabilidad contable se desprende de las cuentas y requiere de la concurrencia de unos elementos específicos que, guardando la natural similitud, exceden de los previstos en los arts. 1902 y concordantes del Código Civil.

Así pues, la responsabilidad contable no hace recaer sobre el declarado responsable penalidad o sanción alguna -ni procedente de órgano judicial, ni procedente de órgano administrativo- sino que le obliga a indemnizar el menoscabo originado a los caudales o efectos públicos, siempre que concurran sus específicos elementos calificadores que, desde luego, han de

desprenderse de las cuentas (art. 38.1 de la Ley Orgánica y 49.1 de la Ley de Funcionamiento).

En consecuencia, la denominada jurisdicción contable, entendida como potestad jurisdiccional propia y específica del Tribunal de Cuentas, tiene por objeto, a tenor de lo dispuesto en el artículo 15.1 de la Ley Orgánica 2/1982, de12 de mayo, en relación con el artículo 49.1. de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas 7/1988, de 5 de abril, el conocimiento de las pretensiones de responsabilidad que, desprendiéndose de las cuentas que deban rendir quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, se deduzcan contra los mismos por originar menoscabo en dichos caudales o efectos, concurriendo tanto dolo, como culpa o negligencia graves, y como consecuencia de acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y contable, que resultan de aplicación a las entidades del sector público y a las personas o entidades perceptoras de subvenciones y ayudas del mencionado sector. No es, sin embargo, competencia de la jurisdicción contable el enjuiciamiento de las cuestiones atribuidas al conocimiento y fallo del Tribunal Constitucional, de la jurisdicción contencioso-administrativa, así como de los hechos constitutivos de delito o falta y los de índole civil, laboral o de cualquier otra naturaleza encomendada al ámbito competencial de los órganos jurisdiccionales ordinarios.

En todo caso es indudable, según señala la Sentencia de la Sala de Apelación del TCu núm. 17/1994, de 6 de mayo, con ocasión de pronunciarse sobre la excepción de litispendencia invocada, que la jurisdicción contable en el ejercicio de las funciones que le son propias debe actuar con autonomía ya que se trata de una jurisdicción necesaria e improrrogable, exclusiva y plena, a la vez que es plenamente compatible, respecto de unos mismos hechos, con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal, debiendo abstenerse ésta de conocer de la responsabilidad contable nacida de los hechos constitutivos de delito[21].

21 Cabe señalar al respecto que han sido varias las resoluciones de órganos jurisdiccionales penales, así la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo e 27 de septiembre de 1991 (RJ 1991, 6627), y los Autos de

De lo anterior se infiere la sustantividad propia de la jurisdicción contable en relación con otras jurisdicciones, en cuanto la regulación normativa aludida, que en conjunción interpretativa con el artículo 9.6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, viene a introducir una importante excepción al clásico principio de prevalencia de la jurisdicción penal, derivado de los artículos 111 y 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y 44 de la propia Ley Orgánica Judicial, estableciendo la preferencia de la jurisdicción contable sobre la penal en lo relativo a la determinación de la responsabilidad civil por la comisión de determinados delitos y, más aún, llegando a señalar que el Tribunal Penal que, como queda dicho, deberá abstenerse de conocer de la responsabilidad contable que de éstos emanada, remitirá al Tribunal de Cuentas los antecedentes necesarios para que por éste se concrete el importe de los daño causado en lo caudales o efectos públicos.

Ello ocurre singularmente en el supuesto en que está conociendo el asunto la jurisdicción contable simultáneamente al enjuiciamiento penal, en cuyo orden no ha existido todavía pronunciamiento alguno. En tal caso por la jurisdicción contable habrá de solicitarse de la penal que se proceda en los términos reflejados en los artículos reiteradamente aludidos de la legislación contable, pero sin que ello tenga que conllevar la paralización del procedimiento contable seguido.

Solución distinta sería la procedente, si la jurisdicción penal se hubiera pronunciado con carácter firme sobre unos hechos que posteriormente van a enjuiciarse en sede jurisdiccional contable, en cuyo caso y por elementales razones de seguridad jurídica, en ésta habría de estarse a lo dispuesto por aquélla, específicamente en cuanto a los hechos declarados probados.

---

la Sección 7ª de la Audiencia Provincial d Madrid de 27 de julio de 1990 y de la Sección 1ª de dicha Audiencia de 22 de julio de 1991, en virtud de las cuales no sólo se ha expresado que en el ilícito penal de la malversación de caudales públicos no cabe entrar en la cuestión de las consecuencias civiles del delito, por ser competente el Tribunal de Cuentas para determinar esa responsabilidad civil, sino que incluso, en el último de los Autos citados, se acordó suspender el proceso penal, antes de dictarse en ese orden el pronunciamiento correspondiente, hasta que por el Tribunal de Cuentas se precisase el importe de los perjuicios supuestamente ocasionados al Estado, lo que obedecía, a tenor del razonamiento jurídico empleado, a "razones de prudencia y de congruencia entre distintas resoluciones judiciales".

Todo lo anterior, sin perjuicio de que por la jurisdicción contable pueda decretarse en momento oportuno del procedimiento su suspensión, si estimase que está ante una cuestión prejudicial de carácter penal que constituya elemento previo necesario para la declaración de la responsabilidad contable y esté con ella relacionada directamente, en tanto no resuelva el Tribunal de este orden, conforme al art. 17.2 de la LOTCu.

La comentada compatibilidad del expresado cúmulo de atribuciones de la jurisdicción contable con la actuación de la jurisdicción penal en la investigación y enjuiciamiento de los hechos que revistan caracteres delictivos ya fue reconocida por el Tribunal Supremo, en las Sentencias de 27 de septiembre de 1994 y 10 de febrero de 1995 ,determinando los límites de la jurisdicción contable al señalar que la jurisdicción contable se limita a enjuiciar, a instancia de parte legitimada para hacerlo, las responsabilidades contables derivadas de alcances y otros prejuicios pecuniariamente evaluables, sufridos por el tesoro y los demás órganos del sector público, existiendo una perfecta compatibilidad entre las decisiones que toma en el ejercicio de su actividad el Tribunal de Cuentas y lo actuado por la jurisdicción penal, e acuerdo con el art. 18.1 LO 2/1982, de 12 de mayo.

Especialmente aclaratoria resulta la Sentencia de la Sala 3ª TS, Sección 2ª, de 7 de junio de 1999, que expone de manera didáctica la delimitación de estas responsabilidades.

Señala dicha Sentencia que si bien es cierto que la sentencia de primera instancia de la Jurisdicción declaró una partida de alcance, "…no por ello puede concluirse que ha habido duplicidad en enjuiciamiento sobre unos mismos hechos ni desconocimiento del principio básico el derecho sancionador, al principio mencionado "ne bis in idem", ni vulneración de la seguridad jurídica representada por la existencia de una sentencia que había conocido de estos mismos hechos con caracteres de firmeza.

La circunstancia de que la sentencia penal, en vez de observar lo establecido en los arts. 18.2 y 7 y 49.3 de las Leyes Orgánica 2/1982 y de Funcionamiento 7/1988, no se abstuviera de conocer de la responsabilidad contable y se pronunciara sobre la responsabilidad civil "ex delicto" en la forma en que lo hizo, no puede tener otra significación que la de una falta de coordinación sin trascendencia alguna sobre el fondo de la cuestión. En efecto: la resultancia de hechos y, por ende, su existencia fue absolutamente coincidente, así como que recayera la responsabilidad penal, como autor en el único iniciado en responsabilidad contable. La autonomía y plenitud de competencia para cuantificar la referida responsabilidad contable fue en definitiva ejercida y actuada por el Tribunal de Cuentas con estricta observancia de los preceptos acabados de citar, sin que la diferencia en más existente entre la responsabilidad contable fijada por el Tribunal de Cuentas y la civil determinada por el tribunal penal signifique otra cosa que la prevalencia de la primera sobre la segunda antes el hecho indubitado de que se trata de un tema en que la competencia del Tribunal de Cuentas es exclusiva y plena, conforme también se puso antes de relieve.

No existe, pues, desconocimiento del principio que veda la posibilidad de un doble conocimiento de asunto sancionador, sino un supuesto de perfecta compatibilidad entre las determinaciones adoptadas por la jurisdicciones intervinientes aparte de que la jurisdicción contable no actúa ninguna competencia sancionadora, como hace la jurisdicción penal, sino simplemente lleva a cabo, o cumple, una finalidad resarcitoria de los daños y perjuicios ocasionados al Tesoro público, conforme lo evidencia el hecho de que, según el art. 79.1 c) de la Ley de Funcionamiento, procede el sobreseimiento de los procedimiento jurisdiccionales del Tribunal cuando resultare de las actuaciones instructoras haber tenido lugar los hechos constitutivos del supuesto de responsabilidad contable de que se trate y hubiese sido ingresado el importe del alcance o indemnizados los daños y perjuicios ocasionados a los caudales y efectos públicos.

Naturalmente, lo que no es factible es la posibilidad de una duplicidad de resarcimientos por lo que declarada partida de alcance por la Jurisdicción contable y, viceversa, si se hiciera ésta efectiva, quedará aquélla totalmente extinguida. Pero esta conclusión es una simple consecuencia de la compatibilidad jurisdiccional examinada y no una infracción del ordenamiento jurídico como pretende el motivo aducido que, por todo lo expuesto, debe ser desestimado." (STS, Sala 3ª, de 7 de junio de 1999).

Por tanto existe una indiscutible exclusividad del «orden jurisdiccional contable» para la determinación de las responsabilidades contables, por lo que, en ningún caso podría sostenerse la posible aplicación del principio de *non bis in idem.*

b) Compatibilidad con la responsabilidad administrativa cuyo control corresponde a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa

Por mandato legal la jurisdicción contencioso-administrativa resuelve sobre el sometimiento, o no, de los actos y resoluciones administrativos a los requisitos previstos por la ley (art. 1 LJCA).

En estricto respeto a la distribución de competencias señalada el art. 16 b) LOTCu establece: «*No corresponderá a la jurisdicción contable el enjuiciamiento de: Las cuestiones sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa*».

Ello debe completarse con el art. 17 LOTCu, cuyo tenor literal preceptúa: «*Uno. La jurisdicción contable es necesaria e improrrogable, exclusiva y plena.*

Dos. Se extenderá, a los solos efectos del ejercicio de su función, al conocimiento y decisión en las cuestiones prejudiciales e incidentales, salvo las de carácter penal, que constituyan elemento previo necesario para la declaración de responsabilidad contable y estén con ella relacionadas directamente.

Tres. La decisión que se pronuncie no producirá efectos fuera del ámbito de la jurisdicción contable».

Fácilmente puede constatarse que el tratamiento de la prejudicialidad es sustancialmente análogo al que se da en la jurisdicción ordinaria.

A pesar de ello, la doctrina no es pacífica en relación con el efecto de dicha prejudicialidad sosteniendo algún autor que la «prejudicialidad» contenciosa es condición *sine qua non* para proceder a la exigencia de responsabilidades contables.

En determinadas ocasiones ello supondría introducir distorsiones en el sistema, por cuanto podría darse el caso de tener que esperar al resultado de un proceso contencioso-administrativo antes de dictar sentencia en el proceso contable o negar la posibilidad de evaluar a efectos de responsabilidades contables, un pago como «indebido» a efectos «meramente prejudiciales», como establece el art. 17. 2 LOTCu, cuando dicho pago sea aparentemente amparado por un acto administrativo no cuestionado ante la jurisdicción contenciosa.

Esta polémica ha cobrado especial intensidad en época reciente, a propósito de la interpretación y contenido que deba darse al concepto de "alcance", uno de los conceptos esenciales para determinar la existencia de responsabilidad contable.

Debemos partir del análisis del art. 72 de la LFTCu que señala:

«*1. A efectos de esta Ley se entenderá por alcance el saldo deudor injustificado de una cuenta o, en términos generales, la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas que deban rendir las personas que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, ostenten o no la condición de cuentadantes ante el Tribunal de Cuentas.*

2. A los mismos efectos, se considerará malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo».

Históricamente la responsabilidad contable (que no adoptaba tal terminología) se confundía con el alcance en los fondos públicos, entendido éste como la falta o el desfalco observado en los mismos, bien en el examen y comprobación de las cuentas, bien al margen del sistema ordinario de su rendición. Así se afirmaba que la apropiación o sustracción, en suma la malversación de dinero o fondos públicos, suponía como resultado inherente a la conducta antijurídica su alcance y, por ende, su perjuicio o menoscabo.

Asimismo la idea de alcance, como descubierto injustificado habido en los fondos públicos, ha sido la que inspiró al legislador de 1988 a la hora de redactar el art. 72 de la Ley de Funcionamiento, que, al mismo tiempo, procuró separar en el precepto y cuando menos en el plano teórico, de la malversación contable, recibiendo en el Derecho Contable los postulados clásicos ya acuñados en el Derecho Penal.

En efecto, el concepto de alcance ha sido, desde luego, componente decisivo para deslindar los contornos de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas, tanto de la que actualmente y como jurisdicción contable sitúa a los órganos que la ejercen como legítimos propietarios de potestades jurisdiccionales, derivadas en su sentido más genérico de la soberanía del Estado y decisorias de los conflictos contables, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, cuanto de aquélla que precedió a este nuevo y vigente orden jurisdiccional y que se asemejaba más a la potestad administrativa que a la estrictamente jurisdiccional.

A pesar de todo esto no encontramos definitivas definiciones legales de alcance en la legislación precedente, ni en la Ley Orgánica de 1982, ni tampoco en el Estatuto y Reglamento del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública de 1924 y 1925, en la Ley de 1934, en su Reglamento de 1935, ni

en la Ley de 1953/1961; sobre Organización, Funciones y Procedimiento del Tribunal de Cuentas del Reino.

Han sido los órganos propios de la jurisdicción contable los que, con su doctrina, han ido perfilando el concepto de alcance de caudales o efectos públicos.

Sucesivas y reiteradas resoluciones de la Sala de Justicia de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas fueron definiendo con uniformidad el alcance como algo basado en el resultado deudor de una cuenta, entendida ésta en el sentido más amplio posible, y en términos casi idénticos a los que después empleó la LFTCu en el art. 72.1.

De la regulación vigente podemos concluir que, para que podamos hablar de alcance de fondos públicos es necesaria la existencia de una cuenta (algo ya anticipado por el art. 49.1 de la Ley de Funcionamiento), que arroje un saldo deudor injustificado.

En todo caso el descubierto injustificado en la cuenta puede obedecer bien a la pura y simple ausencia material del numerario —en todo o en parte— a que la cuenta se refiere, bien a la falta de soportes documentales o de otro tipo que avalen o acrediten suficientemente la falta de justificación del resultado negativo observado. En consecuencia, el alcance no se produce solamente cuando falta el dinero público, presumiblemente por la apropiación de la persona que lo tenía a su cargo y que cometería una conducta propia de la malversación, sino también cuando el que maneja caudales o efectos públicos es incapaz de explicar con la mínima e imprescindible actividad probatoria la inversión, empleo o destino dado a los mismos y ,en consecuencia, no puede justificar un saldo deudor en las cantidades tenía a su cargo, con independencia de que físicamente no se haya apropiado de ellas o, en términos penales, malversado los fondos públicos cuya custodia se le había confiado.

Hay alcance en los caudales o efectos públicos cuando se advierte en una cuenta un saldo deudor no justificado y, en principio, ha de reputarse como «alcanzado» a quien tenía bajo su atención el manejo y custodia de los fondos que vienen reflejados en la cuenta deudora, el cual será responsable contable si concurren en su integridad los requisitos o elementos configuradores de la responsabilidad contable, analizada anteriormente y que vienen establecidos en los arts. 38 de la LOTCu, 49.1 de LFTCu y concordantes de uno y otro textos legales.

La cuenta, como cauce de exteriorización del alcance, debe de entenderse —al igual que hemos puesto de manifiesto al tratar de los elementos de la responsabilidad contable— en un sentido amplio, es decir, como documento de naturaleza contable que ha de ser rendido imperativamente por los que tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, aunque no ostenten la condición de cuentadantes al Tribunal de Cuentas.[22]

Aun cuando el alcance es, habitualmente, conducta lindera con otros tipos de responsabilidad contable o con el delito de malversación, cabe señalar elementos distintivos de uno y otros.

Habitualmente, para marcar los límites negativos del alcance se recurre a un enfrentamiento del concepto con las demás infracciones a la Ley General Presupuestaria o a las Leyes reguladoras del Presupuesto y de la Hacienda Pública de las Comunidades Autónomas.

22 «Por otra parte, el alcance, primero de los supuestos, junto con la malversación, de responsabilidad contable, ha de surgir también de las cuentas o tener una directa vinculación con ellas. En términos generales, y de acuerdo con su significado tradicional, podría ser conceptuado como el saldo negativo e injustificado de la cuenta, entendida ésta en el más amplio sentido de la palabra, que debe rendir quien tiene a su cargo dichos caudales y efectos. Tan es así y tan vinculado está el concepto de alcance al de obligación de dar o rendir cuentas, que ya la Ley de 25 de agosto de 1851 Y su Reglamento de 14 de septiembre de 1853 distinguía entre los alcances descubiertos por el Tribunal en el examen y juicio de las cuentas y los alcances descubiertos por las Autoridades administrativas antes de remitir las cuentas al Tribunal, y el propio Reglamento de 16 de julio de 1935, cuando se refiere a los alcances fuera de las cuentas -únicos que pueden dar lugar a expedientes de reintegro- señala que en éstos han de hacerse constar, entre otros extremos, "las fechas en que las cuentas se rindieron, censuraron o autorizaron y las en que dichas operaciones debieron verificarse con arreglo a las disposiciones aplicables" -art. 89-». (ATCu de 11 de enero de 1986).

Así, se ha hecho una interpretación excluyente de la LGP razonando que si dicha norma menciona, como infracción presupuestaria, el alcance, las demás contravenciones relacionadas en él han de ser, necesariamente distintas a tal infracción, por contraria interpretación de aquél.

No es esta la doctrina aceptada por los Tribunales que interpretan el concepto de alcance de manera más amplia a la luz del art. 72.1 de la LFTCu.[23]

Así se entiende que la redacción del artículo de continua referencia deriva de la que aparecía en la Ley General Presupuestaria de 1977, y la de 23 de septiembre de 1988 no fue sino un Texto Refundido de aquélla. En los mismos términos se mantiene en la vigente LGP 47/2003, de 26 de noviembre.

Además, que la Ley de Funcionamiento es, conforme a dicho criterio, Ley posterior —partimos de 1977— y reguladora de la institución que tiene originariamente atribuido el enjuiciamiento de las responsabilidades contables y donde se define legalmente, por primera vez, el alcance.

Y por último, que en el alcance el daño a los fondos públicos viene cuantificado en función de la falta de justificación o ausencia de numerario que se observe. Es decir, la carencia de documentación justificativa o la de los caudales o efectos en sí produce «ope legis» un alcance en la cuenta correspondiente y por la cuantía de que se trate; alcance que permitirá el reproche contable en la persona que tiene a su cargo los fondos menoscabados si de los hechos determinantes pueden deducirse los demás elementos definidores de la responsabilidad contable, previsto en el art. 38.1 de la Ley Orgánica, 49.1 de la de Funcionamiento y concordantes de uno y otro texto.

23 «Distorsionar, por extensión, el concepto de alcance, sacándolo del lógico contexto contable con que lo contempla incluso el Diccionario de la Lengua para atribuirlo a la competencia de este Tribunal, significaría tanto como desviar una cuestión que está expresamente atribuida a la jurisdicción contencioso-administrativa -art. 42.3 precitado de la Ley de Régimen Jurídico- hacia la jurisdicción contable, en contra de lo establecido en el art. 16 b) de la tan repetida Ley Orgánica 2/1982. Téngase presente, además, que es a la jurisdicción ordinaria a la que corresponde, con "vis attractiva" y carácter general, el conocimiento de las controversias que puedan suscitarse en cualquier rama del Derecho por tuerza del principio de exclusividad que, en el ejercicio de la jurisdicción, le reconoce el art. 117.3 de la Constitución y que las potestades jurisdiccionales reconocidas por la propia norma fundamental en favor de estos órganos distintos de ella no pueden, por tanto, interpretarse extensivamente». (STCu de 10 de julio de 1987).

El resto de conductas descritas en la Ley General Presupuestaria lo que realmente describen son comportamientos en que pueden incurrir los que tienen a su cargo fondos públicos (ya sea a título de ordenadores, interventores, recaudadores, etc.) que darán lugar a un alcance en los mismos y, en su caso, a responsabilidad contable, si en ellas se apreciasen sus requisitos caracterizadores.

Esta tesis, como decimos construida por vía jurisprudencial, entiende que administrar los recursos y demás derechos de la Hacienda Pública sin sujetarse a las disposiciones que regulan su liquidación, recaudación o ingreso en el Tesoro, comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente o contraviniendo el procedimiento de ejecución presupuestaria, dar lugar a pagos indebidos, no rendir las cuentas reglamentariamente exigidas o presentarlas con graves defectos y no justificar la inversión de los pagos habidos con el carácter de a justificar y de las subvenciones y ayudas públicas serán alcances, incluso malversaciones, siempre que se den los presupuestos, requisitos y condiciones del art. 72 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.[24]

Tal y como venimos exponiendo, toda malversación de caudales o efectos públicos (art. 72.2 de la Ley de Funcionamiento) implica de suyo un alcance en los mismos, pero no al contrario; un alcance en fondos públicos no tiene necesariamente por qué dar lugar a su malversación por parte de quien estaba encargado de su manejo. Lo cierto es que cuando el alcance viene dado por la ausencia de numerario, o sea por la falta o desfalco de los caudales o efectos de que se trate, se puede pensar que, en el origen del descubierto se halla su

24 "Como acertadamente se recoge en la Sentencia apelada, para que un alcance en los caudales o efectos públicos pueda dar lugar a la exigencia de responsabilidad contable deben concurrir, además, una serie de requisitos derivados de la interpretación armónica de los arts. 2 b), 15.1 y 38 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo y 49 de la Ley 7/1988, de 5 de abril. Tales requisitos han sido sistematizados por la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas en los siguientes apartados (por todas, Sentencias de 30 de junio de 1992; 12 de julio de 1997 y 26 de febrero de 1998): a) que se hayan producido acciones u omisiones constitutivas de una actividad de gestión de caudales o efectos públicos; b) que dichas acciones u omisiones y sus consecuencias tengan el correspondiente reflejo contable; c) que hayan dado lugar a una vulneración de la normativa contable y presupuestaria; d) que hayan provocado un menoscabo en el Patrimonio Público; e) que sean manifestación de una conducta dolosa o gravemente negligente; y f) que entre dicha conducta y el menoscabo producido exista relación de causalidad." (STCu de 24 de junio de 2002).

sustracción, directa o consentida o su indebida aplicación a usos privados, y, correlativamente, su malversación.

No podemos desconocer que la malversación de fondos públicos es un delito, actualmente regulado en los artículos 432 y ss. del Código Penal.

Tanto más hay que considerar este extremo cuanto que el art. 72.2 de la Ley de Funcionamiento, que define la malversación a efectos contables, es una fiel reproducción, con las necesarias adaptaciones, de los preceptos penales.

Así, el art. 72.2 de la Ley de Funcionamiento previene: «*A los mismos efectos, se considerará malversación de caudales o efectos públicos su sustracción, o el consentimiento para que ésta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo*».

Regula, pues, la Ley de Funcionamiento como malversación contable, la sustracción de caudales o efectos públicos, bien por el funcionario o persona encargada de los mismos, bien por un extraño con el consentimiento del directamente encargado, y la aplicación de los fondos a usos propios o ajenos.

Cuando se produce la sustracción de caudales o efectos públicos, la conducta originadora del evento dañoso consiste, en estos casos, en sustraer los fondos o consentir que otro substraiga.

En primer lugar, examinaremos la hipótesis inicial de sustraer. No ha de tomarse la palabra sustraer (sustracción) en su sentido literal o gramatical, porque mal puede, en principio, sustraer quien tiene los fondos en su poder. El término sustracción debe interpretarse como equivalente a apropiación, la cual podría llevarse a cabo de diferentes formas, dependiendo éstas de la situación en que se hallen los fondos malversados.

En segundo lugar, y en relación al consentimiento para que se verifique la sustracción, tampoco el verbo consentir (consentimiento) se utiliza en su

sentido propio, sino en el de dejar que otro substraiga. Se trata de una omisión pura del deber de custodia que compete a quien tiene los caudales o efectos a su cargo o disposición, sin que, forzosamente, deba de mediar acuerdo entre el custodio de los fondos malversados y quien los sustrae, aunque aquél no tiene por qué excluirse.

En tercer y último lugar, sólo añadir que no hay apropiación (sustracción) sin ánimo de apropiarse, y éste, por definición, supone el propósito de incorporar definitivamente los fondos al patrimonio del sujeto activo malversador, lo que hace impensable que la malversación, bajo este primer supuesto (sustracción o consentimiento para que se realice), se produzca culposa o negligentemente.

Respecto de la aplicación a usos propios o ajenos ya hemos explicado anteriormente que el art. 72.2 de la Ley de Funcionamiento guarda casi absoluta igualdad de términos con determinados artículos del anterior Código Penal reguladores del delito de malversación. Concretamente, considerar que es malversación de caudales o efectos públicos a efectos contables «su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo» tiene su origen en el art. 396, párrafo primero del citado texto; pero no se puede pasar por alto que el reiterado art. 396 se completaba con un segundo párrafo, según el cual para que se dé este tipo penal es condición que se produzca el reintegro de lo malversado y «no verificándose el reintegro dentro de los diez días siguientes al de la incoación del sumario, se le impondrán las penas señaladas en el art. 394».

Contablemente, no hay una diferencia entre la malversación por sustracción de los fondos o por su aplicación a usos propios o ajenos. En cualquier caso, el tema no tiene en esta sede excesiva trascendencia práctica, dado que el responsable contable de una malversación tendrá la misma consecuencia, tanto si se ha apropiado de los caudales o efectos, como si ha consentido su sustracción, como si los ha aplicado a usos propios o ajenos, y ésta será la indemnización de los daños y perjuicios causados, en la medida directa o subsidiaria de su responsabilidad.

Si resulta trascendente destacar que, si bien la aplicación de los caudales o efectos objeto de la malversación puede serlo a usos propios o ajenos (lo que también permite englobar en este ámbito la conducta de quien consiente que un extraño utilice los fondos públicos cuestionados) éstos siempre han de ser de carácter privado, bien de quien los tenía a su cargo, bien de persona diferente, pero en todo caso al margen de una finalidad pública en el uso de los mismos, cuya existencia podría evitar la calificación de malversación pero no la de alcance.

Esta sencilla precisión nos parece de capital importancia porque excluye rotundamente del concepto de malversación contable del reiterado art. 72.2 de la Ley de Funcionamiento, la malversación por dar a los fondos públicos un destino diferente.

Las razones que avalan la anterior afirmación son:

1ª) El legislador de 1988 acudió expresa e intencionadamente a fuentes penales para dar definitivo contenido a la malversación del art. 72.2 de la Ley de Funcionamiento, y en el texto final se aprecia palmariamente la influencia y recepción de los muy repetidos arts. 394 y 396 del Código Penal anterior al vigente, pero de ninguna manera se puede decir lo mismo del 397. Por tanto, si ésa fue la génesis de la malversación contable no podemos entender corno malversación contable aquélla consistente en dar a los caudales o efectos públicos un destino de naturaleza pública diferente al que tenían asignado por la normativa presupuestaria correspondiente, lo que no ha de entenderse en el sentido de que dicha acción no pueda ser generadora de responsabilidad contable.

2ª) A mayor abundamiento, en la malversación que venimos comentando (la del art. 397 del Código Penal) el ilícito tenía su razón de ser en dar a los fondos una aplicación pública diferente de aquella a que estuvieran destinados, y en el art. 72.2 de la Ley 7/1988, la malversación se produce, distintamente a la anterior, por aplicar los caudales o efectos públicos a usos de naturaleza privada, ya sean propios o ajenos.

Respecto a otros supuestos que generan responsabilidad contable la LGP, de 4 de enero de 1977, a la que ha seguido en este punto la legislación posterior, fue la primera norma en distinguir el alcance, como infracción contable, de otras tantas, atribuyendo a todas ellas, y traslativamente a sus infractores responsables, la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública los daños y perjuicios consecuencia de actos realizados por las autoridades o funcionarios de cualquier orden que de manera culpable (culpa, dolo o negligencia grave) infringiesen los preceptos de dicha Ordenanza presupuestaria, y también se cuidó de diferenciar, siquiera terminológicamente, el alcance de la malversación en la administración de fondos públicos, diferenciación que se mantiene en la vigente LGP y pormenoriza la Ley de Funcionamiento. Ahora bien, conforme a lo expuesto, resulta extremadamente complejo imaginar una definición o, al menos, un catálogo medianamente ilustrativo de responsabilidades contables que no sean constitutivas de alcance.

Como hemos visto, la Ley de Funcionamiento mantiene que existen este tipo de responsabilidades contables y en la más ortodoxa coherencia con la Orgánica de 1982, determina —creándolo «ex novo»— el procedimiento que ha de aplicarse a su depuración y exigencia, pero no aporta —y resulta significativo— ningún concepto legal, salvo el que pueda deducirse «a sensu contrario» de lo que es alcance o malversación de fondos o caudales públicos.

En cualquier caso, disponemos de la lista de infracciones, presumiblemente no constitutivas de alcance, que da el art. 177 de la LGP (aplicable a la Administración del Estado, Organismos Autónomos de carácter administrativo y los industriales, comerciales, financieros y análogos, Sociedades Estatales, Entes Públicos y Seguridad Social) y, asimismo, de las que en términos muy similares aportan determinadas disposiciones de ámbito autonómico.

Dicho artículo dispone: «constituyen infracciones, según determina el artículo inmediato anterior:

a) Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de fondos públicos.

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

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

d) Dar lugar a pagos reintegrables de conformidad con lo establecido en el artículo 77 de esta ley.

e) No justificar la inversión de los fondos a que se refieren los arts. 78 y 79 de esta Ley y la Ley General de Subvenciones.

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

El número 2 del repetido art. 177, reitera la advertencia del 176, y previene que "las infracciones tipificadas en el número anterior darán lugar, en su caso la obligación de indemnizar establecida en el artículo anterior".

Finalmente cabe indicar una serie de peculiaridades propias de estas infracciones contables distintas del alcance. A saber:

1ª) Que únicamente las infracciones generadoras de responsabilidad contable distinta al alcance pueden ser exigidas con arreglo a normas específicas en vía administrativa, a través de los denominados expedientes administrativos de responsabilidad contable (art. 41.1 de la Ley Orgánica).

En estos casos, y por mandato imperativo de la Ley Orgánica, entran en funcionamiento dos cautelas para garantizar la competencia originaria de la jurisdicción contable como conocedora de las pretensiones de responsabilidad que ante ella puedan deducirse. Tales cautelas son que la autoridad administrativa que acuerda la incoación del expediente deberá comunicarlo

al Tribunal de Cuentas, y que éste podrá recabar el conocimiento del asunto, mediante acuerdo plenario adoptado con base en el art. 3 e) de la Ley de Funcionamiento, lo que implica su traslado a la Sección de Enjuiciamiento.

2ª) Que, aunque según el art. 41.2 de la Ley Orgánica, "*las resoluciones que se dicten por la Administración en que se declaren responsabilidades contables serán recurribles ante el Tribunal de Cuentas y resueltas por la Sala correspondiente*", dichas responsabilidades pueden quedar fuera del control jurisdiccional del Tribunal de Cuentas si no se activa por los legitimados para ello el sistema de impugnación legalmente previsto.

3ª) Que los hechos que pudieran ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contable, tan sólo darían lugar a la pieza separada del art. 45 de la Ley de Funcionamiento si previamente ha habido un examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización pero no si el conocimiento de los hechos ha sido consecuencia de una gestión de fondos públicos que hubiera tenido lugar al margen del proceso normal de rendición de cuentas al Tribunal, que se reserva para los alcances.

4ª) Que, no obstante lo anterior, siempre queda expedito el camino del ejercicio de la acción pública a que se refiere el art. 47.3 de la Ley Orgánica en relación con el 56 de la Ley de Funcionamiento, aunque sea exigible para su admisibilidad la personación en forma mediante escrito en el que se individualizaran los supuestos de responsabilidad por que se actúe con referencia a las cuentas, actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla y a los preceptos legales que, en cada caso, se consideren infringidos.

5ª) Que el alcance, por su propia naturaleza y efecto, evidencia en la conducta del agente responsable un resultado en sí mismo dañoso para los caudales o efectos públicos, y la malversación (en los términos expuestos) presupone

una conducta que casi inevitablemente conduce al menoscabo de los fondos malversados. Sin embargo, respecto a las demás infracciones contables, y si reparamos en la relación ejemplar ofrecida por la Ley General Presupuestaria, podemos estimar que implican conductas de los sujetos que manejan fondos públicos que si bien sí son vulneradoras de normas presupuestarias o de la contabilidad pública y, por ende, antijurídicas, no necesariamente tienen que avocar a un evento dañoso o perjudicial para el erario público, y no siempre tampoco podrán calificarse de culpables en los términos que ya hemos visto.

Como corolario de todo lo expuesto cabe indicar que, si el sobreseimiento por reintegro, como modo de terminación anormal de los procedimientos jurisdiccionales, implica la satisfacción de la pretensión contable antes de que haya recaído sentencia, es claro que la total satisfacción de la Hacienda perjudicada sólo puede tener lugar cuando se haya producido su indemnidad, situación a la que, se llega por la restitución de la pérdida sufrida y la de la ganancia dejada de obtener que se fija, en nuestro ámbito, por el interés legal.[25]

En definitiva, la Ley General Presupuestaria 47/2003, de 26 de noviembre, recoge un modelo de responsabilidad patrimonial por la irregular gestión de los fondos públicos complementario al regulado por la normativa de enjuiciamiento contable. Este modelo jurídico se caracteriza por dos notas identificadoras:

• Distingue el alcance de las demás posibles irregularidades en la gestión de los bienes y derechos de titularidad pública (liquidación, recaudación o ingreso ilegal de recursos públicos, gastos y pagos sin crédito suficiente, pagos indebidos, etc.).

• En caso de alcance, reserva al Tribunal de Cuentas la competencia exclusiva para enjuiciarlo y, en los supuestos distintos de alcance, reconoce

25 Por lo tanto,"… es necesario para que el sobreseimiento por reintegro produzca plenos efectos que, constando de manera precisa el descubierto contable en las actuaciones instructoras, se produzca la restitución de su importe con más los intereses legales, calculados desde la fecha en que aquél tuviese lugar hasta el momento del reintegro y con arreglo al tipo vigente el día en que se produjo". (ATCu de 20 de mayo de 1993).

la competencia enjuiciadora también al Tribunal de Cuentas, pero no con carácter exclusivo ya que también podrían exigir la responsabilidad contable en estos casos las Administraciones Públicas a través del correspondiente expediente administrativo.

Inicialmente, se fue estableciendo un concepto amplio de alcance conforme al cual la falta de rendición de cuentas, el pago indebido, el gasto sin crédito, la recaudación irregular y demás supuestos citados en la legislación presupuestaria de forma autónoma y al margen del alcance pudieran, no obstante, dar lugar al mismo por resultar reconducibles al art. 72 de la LFTCu.

Este enfoque se basa en la idea de que cualquiera que haya sido la irregularidad cometida en la gestión de fondos públicos, si su resultado final es una falta de numerario o de justificación de una salida de fondos, será alcance a todos los efectos materiales y procesales. [26]

En ese contexto, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Sentencias de 18 de enero 2012, recurso casación 11/2010, y de 28 de noviembre del mismo año, recurso de casación 3671/2010, ambas de la Sección 7ª de esa Sala desarrolló una doctrina favorable a la necesidad de no extender el concepto de alcance a «otros tipos» de infracciones jurídico presupuestarias.

Ambas sentencias son dictadas con ocasión de pagos de retribuciones en el ámbito de la Administración Local por encima de los límites establecidos en la normativa presupuestaria y abren una nueva línea jurisprudencial que exigiría un nuevo enfoque en la identificación del alcance como pieza clave del edificio de la responsabilidad contable.

26 ”La aplicación indebida de una subvención, la adjudicación ilegal de un contrato, por ejemplo, son actuaciones cuyo resultado se concreta en falta de numerario o falta de justificación de la salida de los fondos. Y responde también a la dificultad (rareza, cabría afirmar) de incoar responsabilidades contables a través de expedientes administrativos y juicios de cuentas” .Cubillo, C. “La responsabilidad contable. Nuevas perspectivas”. Encuentro CGPJ y TCu. Septiembre 2016.

3. Control interno

Junto al control externo, ejercido por el Tribunal de Cuentas, en exclusividad en cuanto a la función de enjuiciamiento y compartido con los OCEX de las CCAA respecto de la función fiscalizadora, existen mecanismos de control interno que, junto al asesoramiento que prestan al gestor de los fondos públicos, revisan el correcto uso de tales fondos para que se dé cumplimiento a las obligaciones que impone la legislación ordinaria en la materia.

La dificultad de dicho control exige que el personal que la ejerza reúna las condiciones necesarias para prestarlo en debida forma y que, al igual que ocurre respecto a los órganos encargados del control externo, lo haga de acuerdo a los principios de independencia, imparcialidad, transparencia y rendición de cuentas.

Tal función se atribuye, fundamentalmente a los Interventores y, específicamente por lo que se refiere al procedimiento de contratación, a los Letrados de los correspondientes Servicios Jurídicos.

Los funcionarios que realizan tales funciones, integrados en centenarios y prestigiosos cuerpos de la Administración (en el ámbito estatal los Interventores y Abogados del Estado), han podido constatar cómo sus funciones que, en otro tiempo se valoraron como una ayuda casi imprescindible para el correcto manejo de fondos públicos, han pasado a ser consideradas por el gestor de fondos públicos como obstáculos a la "gestión ágil" de la actividad administrativa siendo tachados de "burócratas" o "tecnócratas" o , análogamente, si al espacio UE nos referimos, como "hombres de negro" o halcones".

Tales expresiones infamantes, debidamente reiteradas por los medios de comunicación, se utilizan en los tiempos actuales de forma genérica, para todo funcionario que tiene encomendado el control del manejo de los fondos públicos, sea la Administración territorial que sea, pretendiendo la

"relajación" en el ejercicio de dicho control, relajación que, las más de las veces, pretende calificar como "de dudosa legalidad" conductas que suponen una ilegalidad manifiesta.

Aunque nos refiramos al concepto único de Administración, es en el ámbito local donde con más virulencia se muestra esta patología sin tener en cuenta que el ejercicio ordinario del control interno es esencial para el inicio, si fuera necesario, de los procedimientos de exigencia de responsabilidades jurídicas a los gestores que manejan fondos públicos, constituyéndose en una cadena de transmisión "sine qua non" respecto del Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de las responsabilidades en que pudiera haber incurrido el funcionario que no ha ejercitado dicho control dando el visto bueno a un gasto irregular.

Así como ejemplo de funciones propias del control interno que pueden llevar a la detección de responsabilidades contables, el art. 182 de la LGP, señala:

«*Diligencias previas.*

Tan pronto como se tenga noticia de que se ha producido un hecho constitutivo de las infracciones a que se refiere el artículo 177.1 o hayan transcurrido los plazos señalados en los correspondientes artículos de esta ley sin haber sido justificadas las órdenes de pago o los fondos a que el mismo se refiere, los jefes de los presuntos responsables y los ordenadores de pagos, respectivamente, instruirán las diligencias previas y adoptarán, con igual carácter, las medidas necesarias para asegurar los derechos de la Hacienda Pública estatal o los de la respectiva entidad, dando inmediato conocimiento al Tribunal de Cuentas o al Ministro de Hacienda, en cada caso, para que procedan según sus competencias y conforme a los procedimientos establecidos».

Por su parte el art. 218 TRLRHL, establece la obligación de remitir anualmente al Tribunal de Cuentas un resumen de las principales anomalías en materia de ingresos.

Aun cuando existen autores que sostienen la existencia de una posible extralimitación en la normativa, al exigir a los interventores locales que comuniquen a la jurisdicción contable los presuntos supuestos de responsabilidad contable, cabe señalar que el Real Decreto 109/2015, de 20 de febrero, de modificación del Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre, ya impuso ese mismo deber a los interventores estatales.

Por tanto la exigencia, en una norma con rango de ley, de esa obligación específica y cualificada a los interventores locales se refuerza y protege a través del art. 5 RCIL —pues es una norma concreta— que «*les impone el deber de comunicar unos hechos dañinos para los fondos públicos que ellos están gestionando y custodiando; en cierto modo este precepto les dota de un instrumento o arma contra el gestor "Corrupto" descalificado por estos autores puesto que entienden que indirectamente refuerzan la posición del Tribunal de Cuentas y recuerdan la realidad que demuestra que son cada vez más los escritos y denuncias remitidos por los interventores locales a la fiscalía del tribunal de cuentas sin que ello signifique tipificar hechos sino simplemente poner en conocimiento del ministerio público hechos que pudieran estar ocasionando un daño o un perjuicio a aquellos fondos públicos que ellos tienen que proteger*».[27]

En este mismo sentido Jiménez Rius[28] resalta que ello supone un nuevo signo de refuerzo del papel del Tribunal de Cuentas pues permite la identificación de nuevas áreas de riesgo los equipos fiscalizadores tanto del Tribunal de Cuentas como de los «OCEX», facilitando la labor de la Fiscalía y de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas en la detección y depuración de presuntas responsabilidades contables o incluso penales.

27 PEREZ TORTOLA, A.M. " La gestión de fondos públicos en la administración Local y el control jurisdiccional a través del proceso contable y de la jurisdicción contencioso administrativa ". El Consultor de los Ayuntamientos, nº IV, Dic. 2918. Edit. Wolters Kluwer.

28 JIMENEZ RIUS,P. "Algunas razones del caos financiero y presupuestario de las administraciones públicas españolas" Diario La Ley, nº 7778, Edit. La Ley.

La misma autora, y como consecuencia de aquella previsión normativa, trae a colación la emisión de la Instrucción que regula la remisión al Tribunal de Cuentas de la información sobre acuerdos y resoluciones del Pleno, de la Junta de Gobierno Local y del Presidente de la entidad local contrarios a reparos formulados por los interventores locales y las anomalías detectadas en materia de ingresos así como sobre los acuerdos adoptados con omisión del trámite de fiscalización previa a través de un procedimiento telemático ("Manual de Procedimientos de fiscalización de regularidad" aprobado por Acuerdo del Pleno del TCu de 30 de junio de 2015, modificado por Acuerdo del Pleno de fecha 22 de diciembre de 2016).

En el citado Manual se recogen los principios relativos al órgano encargado del control ("sujeto auditor") siendo los mismos, la ética e independencia, el juicio profesional, la diligencia debida y el escepticismo profesional, unidos a la cualificación y el secreto de su actividad. El cumplimiento de tales principios coadyuva, sin lugar a dudas, al rigor en el ejercicio de la función de control del gasto público.[29]

La doctrina ha insistido, de manera reiterada, en la recomendación relativa a adoptar mecanismos que refuercen la independencia del órgano de control, específicamente en el ámbito local –aunque entendemos que es extrapolable a cualquier ámbito administrativo-, asegurando la cobertura ordinaria efectiva de los puestos reservados a funcionarios con habilitación nacional, restringiendo los nombramientos accidentales, los puestos vacantes y la ocupación por funcionarios interinos o por funcionarios con habilitación nacional por acumulación, a los casos en los que, de manera debidamente justificada y atendiendo los requisitos legalmente previstos, los puestos no hubieran podido cubrirse de manera ordinaria, lo que redundará en el afianzamiento del control interno.

29 Aunque como señala Gruner, "nos se les puede exigir a los auditores públicos estar en primera linea en los casos concretos de corrupción porque los auditores no somos policías". GRUNER, J. "El papel de la auditoría en la lucha contra la corrupción" Reviista Técnica, Nº 17, 2000.

Insistiendo en la idea de reforzar la independencia del órgano de control, se recomienda evitar tanto la acumulación excesiva de funciones de intervención de un único puesto, como el desempeño de funciones adicionales a las del control interno. Tema al que de forma reiterada se ha referido el Tribunal de Cuentas en sus informes y cuya importancia es evidente.

Respecto del tema clásico de los sistemas de provisión de los puestos clave del control en los entes locales, partiendo de lo previsto en el art. 99 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, en relación con el 80 del Estatuto Básico del Empleado Público, la doctrina ha puesto de manifiesto su preocupación en torno a la forma en que viene regulada la designación, específicamente en cuanto a qué puestos pueden ser provistos por el procedimiento de libre designación.[30]

En esta misma línea, Transparencia Internacional también insiste en la «*Eliminación del discrecional y poco transparente sistema de libre designación de los Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local, pasando a basarse su designación en los principios de publicidad, mérito y capacidad, para evitar que sean elegidos por los propios Cargos electos a los que van a controlar*».

Por último, la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas, por Resolución de 24 de abril de 2018 , en relación con el informe de fiscalización, reitera la necesidad de establecer las medidas necesarias para asegurar una adecuada dotación de efectivos suficientes en los órganos de control interno de las entidades locales; asumir las conclusiones y seguir todas las recomendaciones del informe de fiscalización del Tribunal de Cuentas; establecer procedimientos y habilitar mecanismos internos que impulsen el envío regular al Tribunal de Cuentas de la información que han de remitir los Interventores locales; dotar a los órganos de control interno de las entidades locales de garantías de independencia y efectivos suficientes para que puedan realizar adecuadamente la función interventora y el control financiero; regular

30 PEREZ TORTOLA, A .Mª. Op.Cit.

las funciones asignadas al órgano de Intervención, así como la elaboración de manuales internos de procedimientos; identificar las causas estructurales, organizativas y las prácticas de gestión que originen acuerdos que son objeto de reparo habitual por los órganos de intervención y la adopción de medidas para remover los obstáculos que las ocasionan; y para «que lleve a cabo de forma coordinada con las entidades públicas, la oportuna divulgación, información y capacitación de los órganos y personal que pertenezcan a los mismos, con respecto a los trámites de expedientes en los que repercuta la puesta en marcha del Real Decreto 424/2017, de régimen jurídico del control interno en las entidades del sector público local, que entrará en vigor el próximo mes de julio».

Por lo que se refiere al papel de los tribunales de Justicia en la determinación y revisión de las responsabilidades jurídicas referidas al control del gasto público, como ya apuntamos anteriormente, debe limitarse a un control de pura legalidad, control que es compatible y ,las más de las veces, consecuencia de los controles internos, cuya importancia es clave, para el correcto funcionamiento del sistema de control considerado en su totalidad, partiendo de que es un principio básico de nuestro ordenamiento el de que no existe gasto que no se vea sometido a un sistema de control, aunque se atenúe en casos muy específicos, como sucede en lo relativo a los derivados de utilización de fondos reservados o cuando está amparado por la legislación de secretos oficiales.

Como es fácilmente constatable, el control jurisdiccional participa de los mismos principios aplicables a los órganos de control interno, específicamente independencia, imparcialidad y transparencia.[31]

31 Como bien señala PEREZ TORTOLA "Los Jueces no hacen políticas colectivas. Ni pueden, ni deben hacerlas. La función jurisdiccional consiste, a grandes rasgos, en comprobar, en el contexto de un juicio contradictorio en el que las partes concurran en condiciones de igualdad, si la hipótesis sostenida por A frente a B se encuentra avalada por pruebas bastantes para hacerla acreedora de la consecuencia jurídica prevista en la norma C. La actividad jurisdiccional no está dirigida a la satisfacción de intereses preconstituidos". Pérez Tórtola, A. Mª. Op. Cit.

Por tanto, es oportuno tener en mente que el poder judicial ejercido por los tribunales ordinarios o por la jurisdicción especial que tiene atribuida la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas, es fragmentario y resuelve caso por caso, de acuerdo a las alegaciones y pruebas que les hayan sido debidamente presentadas, no pudiendo ir más allá sin exceder las funciones que le han sido legalmente atribuidas.

Coincidimos con la autora citada en que a pesar de lo constreñido de sus funciones, la mera existencia de las mismas y, en su caso, su efectivo ejercicio sobre el gasto público que son, no sólo inexcusables sino clave para la credibilidad del sistema y para el robustecimiento de las estructuras democráticas de la sociedad y, en último término, garantía de los derechos constitucionalmente reconocidos.

IV. PERVERSIONES DEL SISTEMA

Si, como hemos señalado, existen medios eficaces para evitar el descontrol del gasto público, y personal técnicamente preparado y dispuesto a ejercer ese control ajustando su actuación a la más estricta legalidad cabría preguntarse ¿cuáles han sido las causas para que los órganos de control ,tanto internos como externos, hayan sido incapaces de ejercer su función de control de la actividad económico financiera del sector público de manera preventiva y eficaz, evitando patologías de difícil tratamiento, reiteradamente difundidas por distintos medios?.[32]

Lo que no admite duda es que, tanto el control interno como el control externo en España se han visto sumidos en el mismo proceso de regulación interesada, ya que un TCu, o en su caso los OCEX autonómicos, que pudieran ejercer de forma libre, independiente, autónoma y eficaz los cometidos que nuestra normativa le asigna, hubieran sido percibidos, sin que exista razón para ello, como un peligro inmediato y constante por los gestores de fondos públicos, específicamente por aquellos que han sido unos ineficaces gestores de los intereses públicos que tenían encomendados, pretextando que, la deficiente gestión por ellos realizada únicamente podría ser exigida por los electores en el correspondiente proceso electoral y no por funcionarios, más o menos cualificados, que carecían de legitimidad para efectuar dicho control llegando al sarcasmo de señalar que, si eran ratificados en distintos procesos electorales,

32 Señala MUÑOZ MOLINA, que "Lo que sin que nadie lo advirtiera o lo denunciara empezó a suceder hacia mediados de los años ochenta es que al mismo tiempo que las instituciones públicas empezaban a disponer de mucho dinero desaparecían los controles de legalidad de las decisiones políticas ...los partidos políticos, los unos y los otros, los mayoritarios y los minoritarios, los de derecha con la misma convicción que los de izquierda y los independentistas que los centralistas, prefirieron ocupar las instituciones antes que reformarlas por dentro, desactivando los mecanismos de legalidad allí donde existían, no permitiendo llegar a existir cuando se creaban de la nada organismos nuevos… "cambiaron las leyes no para hacerlas mejores sino para asegurarse de que podían actuar al margen de ellas", y como consecuencia de este proceso de deslegalización en la gestión de los recursos públicos, concluye que "la ruina en la que nos ahogamos hoy empezó entonces: cuando la potestad de disponer del dinero público pudo ejercerse sin los mecanismos previos de control de las leyes; y cuando las leyes se hicieron tan elásticas como para no entorpecer el abuso, la fantasía insensata, la codicia, el delirio –o simplemente para no ser cumplidas". Muñoz Molina, A. "Todo lo que era sólido" Edit. Seix Barral ,2013.

tal ratificación sanaba cualquier irregularidad que hubiesen cometido y, por ello, no sería susceptible de investigación complementaria alguna.

Partiendo de la negación de la legitimidad de tales órganos, bajo la cobertura de la afirmación de que "sólo quienes me eligieron pueden exigirme responsabilidades", procede analizar, sin ánimo de exhaustividad, algunas de las razones del descontrol del gasto público, considerando separadamente las más reseñables de las patologías específicas, en ámbitos competenciales concretos.[33]

El análisis de la jurisprudencia revela que, la mayor parte de las infracciones, derivan del incumplimiento de requisitos exigidos por la normativa presupuestaria.

Estos incumplimientos obedecen a la ignorancia contumaz de los principios de derecho presupuestario y de contabilidad pública, específicamente en lo relativo al cumplimiento de los requisitos que deben respetarse en las diferentes fases del gasto público y al no respeto del carácter limitativo de los créditos presupuestarios. Puede destacarse lo siguiente,

a) En contra de lo establecido en los arts. 26 y 27 LGP, la programación de los presupuestos no se ha regido por los principios de estabilidad presupuestaria, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, de lo contrario, no se habría incurrido en un déficit público tan elevado, no existiendo límite constitucional, aunque sí legal, hasta la reforma en el año 2011 del artículo 135 CE.

Analizando los informes de control realizados por el Tribunal de Cuentas, se constata que han sido muchas las ocasiones en las que no se han valorado las repercusiones y efectos de los actos de los que se ha derivado una salida de fondos públicos ni se ha supeditado su aprobación a las disponibilidades presupuestarias y a los límites de los escenarios presupuestarios plurianuales.

33 Seguimos en este punto, por su interés y claridad, el artículo de Viñas, "Patología y terapia de las cuentas públicas territoriales". Viñas Bosquet. J.P. Edit. El Consultor de los Ayuntamientos Nº 8 año 2002.

b) El principio de temporalidad se ha visto en demasiadas ocasiones vulnerado ya que aunque los arts. 34 y 38 LGP señalan que «*la gestión del sector público estatal está sometida al régimen de presupuesto anual aprobado por las Cortes Generales y enmarcado en los límites de un escenario plurianual*», lo cierto es que la técnica del reajuste de anualidades se ha realizado por parte de los órganos gestores del gasto público con excesiva frecuencia y en ocasiones no respetando los límites legales de plurianualidad.

c) De acuerdo con el principio de competencia presupuestaria, el art. 74 LGP dispone que a nivel estatal, los Ministros y los titulares de los demás órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado son responsables de aprobar y comprometer los gastos propios de los servicios a su cargo, salvo los casos reservados por la Ley a la competencia del Gobierno, así como reconocer las obligaciones correspondientes, e interesar del ordenador general de pagos del Estado la realización de los correspondientes pagos.

Y, lo mismo puede predicarse de los directores de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social y de los presidentes o directores de los organismos autónomos, así como de sus homólogos en la administración autonómica o local.

En consecuencia, no puede pasar desapercibido que la norma atribuye expresamente la responsabilidad de aprobar y comprometer los gastos propios de los servicios a su cargo a sujetos anteriormente mencionados. No debemos olvidar que estas responsabilidades pueden ser no sólo de tipo disciplinario o administrativo sino también contables e incluso penales, tal y como hemos señalado anteriormente al analizar el concepto de alcance.

d) A mayor abundamiento, de acuerdo al principio de especialidad presupuestaria, el Presupuesto debe establecer cuanto, cuándo y en qué debe gastar la Administración.

En concreto, el art. 42 LGP dispone que «*los créditos presupuestarios de la Administración General del Estado, sus organismos autónomos y de las entidades integrantes del sector público estatal con presupuesto limitativo se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado o por las modificaciones realizadas conforme a esta Ley*».

En efecto, los créditos presupuestarios son cada una de las asignaciones individualizadas de gasto, que figuran en los presupuestos de los órganos y entidades a que se refiere el art. 33.1.a) de la LGP, puestas a disposición de los centros gestores para la cobertura de las necesidades para las que hayan sido aprobados.

Los créditos para gastos son limitativos. No podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a Ley que incumplan esta limitación, sin perjuicio de las responsabilidades reguladas en el título VII de esta Ley.

Las únicas excepciones a este principio de especialidad presupuestaria son, en los términos señalados en el art. 51 LGP, que «*la cuantía y finalidad de los créditos contenidos en los presupuestos de gastos sólo podrán ser modificados durante el ejercicio, dentro de los límites y con arreglo al procedimiento establecido en los artículos siguientes, mediante transferencias*, *generaciones, ampliaciones, créditos extraordinarios y suplementos de crédito e incorporaciones"*.

Por ello, para garantizar el carácter limitativo de los créditos presupuestarios y evitar un déficit excesivo, el art. 73 LGP regula exhaustivamente las diferentes fases del procedimiento del gasto público de modo que los sujetos del sector público que manejan los fondos públicos no puedan nunca autorizar, comprometer, dispone o gastar más de lo consignado en el correspondiente crédito presupuestario.

No obstante, y a pesar de esta exhaustiva regulación de las fases del procedimiento del gasto público, lo cierto es que, si analizamos no sólo los Informes del TCu , sino también la jurisprudencia recaída sobre el particular, pueden constatarse los incumplimientos de este principio han sido reiterados y cuasi cotidianos en la actividad desarrollada por los gestores de fondos públicos.

En concreto, los sujetos que manejan y gestionan fondos públicos no han valorado sus repercusiones y efectos y no se ha supeditado de forma estricta a las disponibilidades presupuestarias y a los límites de los escenarios presupuestarios plurianuales (art. 28 y sig. de la LGP).

Además, en muchos casos no se ha respetado el carácter limitativo y vinculante de los créditos presupuestarios, y, en consecuencia, se han adquirido compromisos de gasto y obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos.

En la mayoría de estos casos, no se ha declarado su nulidad de pleno derecho y no se han exigido las responsabilidades reguladas en el título VII de esta Ley.

Finalmente son múltiples las ocasiones, en las que consta que no se han respetado las fases de la gestión del presupuesto de gastos y se han tramitado expedientes que suponía un gasto público sin que haya habido reflejo contable ni expediente de gasto.

Resulta especialmente reseñable, por la repercusión que tiene respecto a terceros, el incumplimiento relativo a la deficiente tramitación del procedimiento de gestión del gasto público en lo relativo al pago de facturas a terceros proveedores de la Administración.

Ello ha ocasionado que en las diferentes haciendas, y de manera especial en las autonómicas y locales, se haya constatado, las más de las veces tras un

cambio de gobierno en la correspondiente Administración, la existencia de una gran número facturas pendiente de pago a sus proveedores.

Analizando la jurisprudencia contencioso administrativa sobre el particular, puede comprobarse que la existencia de estas facturas impagadas obedece a distintas causas, siendo el elemento común a todas ellas, el deficiente funcionamiento del sistema de control del gasto.

Así, una de estas causas es que se haya realizado una prestación a favor del órgano de contratación sin que se haya instruido el correspondiente expediente contractual y de gasto que fundamentaría la existencia y pago de la factura.

Otra causa, avanzando en el expediente de gasto, consiste en que aun habiéndose tramitado el expediente contractual, no se hubiera retenido crédito y no se hubieran realizado las fases de autorización, compromiso y reconocimiento de la obligación en la contabilidad del ente. De modo que llegado el momento de abonar la factura por la prestación realizada, el órgano de contratación se encuentre con que no tiene respaldo económico ni contable para proceder a su pago.

En otros casos se ha retenido crédito sólo por una parte del precio de la prestación realizada por el proveedor de manera que llegado el momento de abonar la factura, el órgano de contratación no dispone, ni contable ni monetariamente, de la totalidad de la cuantía a pagar.

No es tampoco infrecuente que, habiéndose retenido el crédito, no se hayan realizado las subsiguientes fases del procedimiento del gasto correctamente por la totalidad del importe de la prestación.

Finalmente, siguiendo el iter del proceso de pago, en determinadas ocasiones consta que aun habiéndose realizado escrupulosamente todas las fases del procedimiento del gasto, llegado el momento de pagar no hubiera efectivo en la caja pagadora de la hacienda correspondiente.

El hecho de que se haya realizado un gasto sin haber procedido a realizar la preceptiva retención de crédito presupuestario es un claro incumplimiento de la Ley General Presupuestaria y de la Ley de Contratos del Sector Público (art. 32 LCSP), en caso de proceder de un expediente contractual. En estos casos, no es que el gestor de los fondos públicos haya olvidado un mero requisito formal sino que ha infringido no una sino dos normas con rango de ley, que establecen una obligación expresa y concreta que lleva acarreada la sanción de nulidad.

Aun cuando la exigencia de crédito presupuestario es requisito previo al gasto efectuado, la doctrina no es unánime a la hora de valorar la falta del referido crédito.

Así, existen dos criterios contrapuestos sobre la interpretación de esta nulidad. Para un grupo de autores (BEREIJO, FERREIRO, PALAO o PASCUAL) la existencia de crédito es condición de validez. Sin embargo para otros autores (ALBIÑANA, PÉREZ ROYO), el crédito es un acto interno del procedimiento, cuyo destinataria es la propia Administración, afectando a la exigibilidad de la obligación y no a su validez.

En virtud de ello, la obligación habrá nacido y el acreedor podrá reclamar su cumplimiento, pues la invalidación traería consecuencias injustas y lesivas para la parte a quien no es imputable la causa de nulidad.

Aceptando este último criterio como más justo, la jurisprudencia fundamenta la obligación de abonar el precio al contratista en el intento de evitar un enriquecimiento injusto de la Administración.

No obstante, el criterio sigue sometido a constante revisión jurisprudencial por cuanto, mientras la STS de 14 de mayo de 1999 niega la nulidad por inexistencia de crédito anterior a la adjudicación del contrato, la STS de mayo de 2000 entendió subsanable la falta de cobertura.

Con posterioridad a la jurisprudencia citada, aun se afina más en el ámbito laboral en las Sentencias de TSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Social, Sección 1.ª) Sentencia núm. 1979/2010 de 22 diciembre 2010 y La Sentencia núm. 1328/2010 de 30 septiembre 2010, que se han pronunciado sobre este tema, en un entorno exclusivamente laboral, especificando que:

«*Como argumento añadido sobre el anterior se nos dice que los créditos presupuestarios tienen naturaleza limitativa y, por tanto, no pueden adquirirse compromisos de gasto por encima de los mismos. Efectivamente, el art. 46 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, establece que "los créditos para gastos son limitativos" y añade que "no podrán adquirirse compromisos de gasto ni adquirirse obligaciones por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones generales con rango inferior a Ley que incumplan esta limitación, sin perjuicio de las responsabilidades reguladas en el título VII de esta Ley"». Hay que tener en cuenta además que los créditos presupuestarios consignados para el pago de salarios del personal no están incluidos entre los ampliables a los que se refiere el art. 54 de esa misma Ley.*

...En todo caso, la consecuencia de dicha superación (del crédito presupuestario) sería, conforme al texto literal de la Ley, la nulidad de los actos administrativos que incumpliesen tal limitación, resultando que nos encontramos ante una relación laboral, que no se ordena mediante actos administrativos, sino mediante actos empresariales de Derecho Privado laboral, al cual voluntariamente se ha sometido la Administración, por lo que, de seguir el tenor literal de la Ley, no sería aplicable la sanción de nulidad allí dispuesta. Pero, incluso si lo fuese, en el ámbito laboral la nulidad no impide el pago de los servicios prestados, con independencia de que pueda producir la extinción de futuro de los compromisos laborales adquiridos contra la norma imperativa (art. 9 ET). Por consiguiente los salarios devengados por razón del trabajo ya prestado habrían de abonarse en todo caso, independientemente de las responsabilidades de toda índole

que incumban a los responsables de la gestión de gasto que decidieron la realización por los trabajadores de horas extraordinarias cuando no existía crédito presupuestario consignado para abonar las mismas, si tal fuese el caso, lo que no consta acreditado."

De las Sentencias citadas resulta que, aunque limitado en ellas al ámbito laboral, pero entendemos que extrapolable a cualquier ámbito jurídico, de acuerdo a la necesidad de evitar que, por motivos ajenos al tercero que se relaciona con la Administración, exista un enriquecimiento injusto de la misma, con independencia del alcance que se dé a la validez de dicho acto (nulo de pleno derecho o anulable) deben evitarse el enriquecimiento injusto y exigirse la responsabilidad que proceda (contable, disciplinaria o, en su caso, penal)[34], a quien haya sido responsable de tal enriquecimiento y a quien no efectuara el control necesario para que el mismo se produjese.

El déficit estructural de los fondos públicos y el necesario endeudamiento que el mismo conlleva, tiene difícil explicación teniendo en cuenta el mandato expreso que el art. 69 LGP dirige a los sujetos integrantes de todo el sector público.

Este precepto que regula los principios de funcionamiento de la gestión económico-financiera dispone expresamente que:

1. Los sujetos que integran el sector público estatal adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, en un marco de objetividad y transparencia en su actividad administrativa.

34 En este sentido la STS 459/2019 señala que " el momento en que debe entenderse producido el menoscabo a los caudales o fondos públicos, desde el punto de vista de ejecución del gasto público es el momento en que el acreedor realiza correctamente la prestación a su cargo..aun cuando no pueda hablarse de una salida material de fondos para el abono de las prestaciones recibidas"; lo que abunda en la idea de conectar la comisión del delito con la necesidad necesidad de evitar un enriquecimiento injusto.

2. La programación y ejecución de la actividad económico-financiera del sector público estatal tendrá como finalidad el desarrollo de objetivos y el control de la gestión de los resultados, contribuyendo a la continua mejora de los procedimientos, servicios y prestaciones públicas, de acuerdo con las políticas de gasto establecidas por el Gobierno y en función de los recursos disponibles.

3. El Estado observará los adecuados cauces de cooperación y coordinación con otras Administraciones públicas, a fin de racionalizar el empleo de los recursos con los que se dota el sector público estatal.

4. Los titulares de los entes y órganos administrativos que componen el sector público estatal serán responsables de la consecución de los objetivos fijados, promoviendo un uso eficiente de los recursos públicos y prestando un servicio de calidad a los ciudadanos.

Contrariamente a lo regulado, la elevada cifra de déficit público en las haciendas nacionales, autonómicas y locales españolas, nos muestra de forma evidente que, la necesaria aprobación de la normativa de estabilidad presupuestaria no es sino la consecuencia de que los gestores de fondos públicos no hayan actuado del modo que les ordena el mencionado precepto presupuestario y de que las medidas de control previstas, o no se hayan aplicado o no hayan tenido el efecto deseado por el legislador al establecer las mismas.

No sólo el artículo 69 LGP ha sido incumplido sistemáticamente, pudiendo constatarse la existencia de otros incumplimientos que han coadyuvado al descontrol del gasto público.

En primer lugar, deben destacarse los incumplimientos de los principios generales de contabilidad pública regulados en los arts. 119 y siguientes de la LGP.

Partiendo de que la contabilidad del sector público se configura como un sistema de información económico-financiera y presupuestaria que tiene por objeto mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo, poniendo en relación tal principio con la jurisprudencia recaída en relación con la deficiente gestión de fondos públicos, se constata la existencia de flagrantes incumplimientos de las obligaciones, mandatos y acciones de los gestores de fondos públicos.

Resultando, como hemos tenido ocasión de exponer anteriormente, que nuestro ordenamiento jurídico regula de un modo exhaustivo la actividad específica de los gestores de fondos públicos, podemos concluir que han sido los incumplimientos legales, y no la ausencia de normativa, lo que ha ocasionado el descontrol del gasto público y traído como lógica consecuencia la crisis y el desbarajuste financiero y presupuestario en las haciendas españolas.

Coincidimos con JIMENEZ RIUS en que no son necesarias más normas sino que basta con que se exija el cumplimineto de las existentes por quien tiene potestad para ello.

Para que tal cumplimiento se produzca resulta indispensable que los sistemas de control, tanto preventivos o de alerta, como a posteriori, en cuanto supongan una efectiva y, en lo posible rápida exigencia de responsabilidades, funcionen de manera eficiente, y no sea puesta en duda su rigor y profesionalidad por cuanto, accediendo a los mismos de acuerdo exclusivamente a principios de mérito y capacidad, una vez llegados al desempeño de las funciones, las mismas se rijan por principios de independencia, objetividad y transparencia, al margen de los vaivenes políticos de la entidad fiscalizada y que sean ejercidas por los profesionales que ejerzan dicho control de acuerdo a los principios de independencia, juicio profesional, diligencia debida y escepticismo profesional y, sin perjuicio de que sus conclusiones sean tenidas en cuenta o no, por los ciudadanos al elegir a quienes hayan de ser los futuros gestores de

tales fondos, se destierre la idea de que el control de los gestores de fondos públicos, en cuanto representantes de la voluntad popular debe realizarse, exclusivamente, por quienes los eligieron encomendándole, entre otros, el mandato de gestionar tales fondos.

En cualquier caso, resulta en nuestra opinión indiscutible que, el ejercicio del control de gasto público, a pesar del sistema legalmente previsto en la Constitución y las normas de desarrollo del mismo no es percibido por los ciudadanos, siquiera relativamente, como satisfactorio.

La precepción de los administrados es que, aun cuando las medidas de control previstas legislativamente sean correctas y, aun existiendo medios internos y externos para que las previsiones legislativas sean eficaces, los gestores de fondos públicos obstaculizan tal control para que el mismo no pueda ejercerse, en la forma legalmente prevista.

La consecuencia de tal falta de credibilidad en el sistema, no solo daña la legitimación originaria de las instituciones destinadas al ejercicio efectivo del control sino, lo que es más relevante, genera un indeseable ataque a los principios esenciales que sustentan nuestro Estado social y democrático de derecho.

La doctrina ha puesto de manifiesto esta falta de sincronía entre los medios de control legalmente previstos y la eficacia de tal control, cuestión especialmente controvertida en la actualidad.[35]

35 Mientras los medios nos inundan con escándalos sobre el uso y abuso de los fondos públicos, faltos de rendición de cuentas, sometidos a todo tipo de comisiones, franquicias, facturas falsas, dobles o triples, contabilizaciones de gastos y pagos, pagos sin facturas, pagos "sin soporte documental", pagos porque si, subvenciones que no se justifican, etc., el Tribunal especifico esta enrocado en su sede palaciega, prisionero de las normas jurídicas que le impiden actuar, si bien procura fijar sus programas de fiscalización de forma tan objetiva que evita tomar en consideración los escándalos que son *vox populi*. No en balde sus miembros son nombrados por las mayorías parlamentarias…es sorprendente también, que un día sí y otro también se destapen casos de corrupción, mala gestión y despilfarro de recursos públicos en Administraciones, organismos y entidades instrumentales de aquellas que, en teoría, deben ser fiscalizados por las instituciones de control, ante la pasividad de muchas de ellas, cuando precisamente son estas instituciones las encargadas por ley de controlar su gestión financiera"..ÁLVAREZ MARTIN, J. A. (2006). *La Responsabilidad en la Gestión de los Fondos Públicos*. Barcelona: Bayer Hnos. S.A.

Las críticas doctrinales revelan que, respecto a concretos aspectos tangibles de su actuación, estas instituciones de control externo no funcionan o no están a la altura de lo que los administrados esperan de ellas, lo que debería llevar a las propias instituciones de control, a los parlamentos de los que dependen y a nuestros responsables públicos, a una reflexión crítica sobre el funcionamiento de estas instituciones por cuanto, la siguiente andanada de críticas cuestionara su necesidad y las razones de su pervivencia.

Con ánimo exclusivamente aclaratorio cabe señalar que, analizados los informes de fiscalización del TCu, referentes a los diversos entes territoriales que, en algunos casos, atendiendo a los interés políticos concernidos o a las personas intervinientes, tienen amplia repercusión en los medios de comunicación, de los mismos se extrae una radiografía de la gestión global del sector público territorial, tanto autonómico como local, y nos describe y retrata, las principales patologías en las que se desarrolla hoy la gestión de los fondos públicos, así como la rendición de sus cuentas.[36]

Se constata, tanto el crecimiento del gasto público como la complejidad que presenta la gestión de dicho gasto.

Así, de los informes del Tribunal de Cuentas resulta que, en lo tocante al sector autonómico, se contabilizan las cuentas y resultados en dicho año, de más de 620 entes, organismos y empresas, aparte de las administraciones generales de la 17 Comunidades Autónomas y en lo referente al sector local, se incluyen más de 12.000 Administraciones, entre Diputaciones, Ayuntamientos, Mancomunidades, Organismos Autónomos, Sociedades, etc. Por lo que la

36 Así, si sumamos el gasto público por obligaciones reconocidas que realizan las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, en el año 1996, según el informe Anual del Tribunal de Cuentas, sobre dicho Sector *(BOE* de 29 de junio 2001), vemos que respectivamente ascienden a: 8,6 y 4,55 billones de ptas. Es decir, en conjunto, más de 13,15 billones de ptas. (ptas. de las de 1996), y si este importe lo comparamos, por ejemplo, con los gastos inicialmente previstos en los Presupuestos Generales del Estado para el año 1997, que aproximadamente ascendían a la cantidad de 30,5 billones, de los que más de 11,5, correspondían a aportaciones al sistema público de pensiones y Seguridad Social, vemos que el Gasto Público del Estado, una vez excluida la aportación al sistema de pensiones, es de 19,5 billones, que relativamente equipara en importancia, a los de las Comunidades Autónomas y Ayuntamientos juntos, lo que supone, a pesar de las diferencias cuantitativas, que todavía subsisten, que año tras año las mismas, vayan disminuyendo notablemente.

complejidad e importancia que requiere la gestión y coordinación de tal cúmulo de estados contables y cuentas, suponen a la hora de su análisis, estudio y emisión de informes, contar con unos complejísimos equipos, así como de unos avanzados medios y sistemas, para la medición y elaboración de resultados.

Cabe reseñar, partiendo de los datos de los informes del TCu, algunos defectos que se presentan en la gestión pública, principalmente a la hora de rendir las cuentas teniendo en consideración los medios materiales y humanos de que disponen para su elaboración y control, así como para el cumplimiento de sus responsabilidades legales.

Debemos destacar en todo caso que, son indudables y patentes los beneficios que un adecuado sistema de control, tanto interno, como externo supone, principalmente como garantía de los contribuyentes, así como las ventajas sociales que una adecuada rendición de cuentas, facilita a los gestores.

Una de las primeras cuestiones destacables, conforme ponen de relieve los informes del TCu es la falta de una uniformidad y homogeneidad deseable, tanto de las fórmulas de control, como de rendición de cuentas, del gasto realizado, por las distintas administraciones autonómica y local, y ello, a pesar de lo establecido en el art. 153 de la Constitución Española.

Esta patología es remarcada por el TCu, respecto a los criterios y efectos que producen sobre el control, y no tanto en lo relacionado con las posibilidades de organización, en el ámbito interno de cada Comunidad Autónoma o de las posibilidades de creación de sus propias herramientas de control, como los OCEX, como con las garantías de la efectividad del control desarrollado.

Es decir, relacionado con las garantías del sujeto sometido a revisión, fiscalización o auditoría externa, dado que entendemos deben realizar su trabajo sobre instituciones similares, con actuaciones y efectos legales parecidos, por lo que deberían todos ellos manejar, tener y mantener las mismas normas, criterios y principios, tanto contables como de gestión, tanto

de plazos como de posibilidades de recursos o reclamaciones a su actuación, por parte de terceros, planes y métodos de trabajo, criterios y principios homogéneos, en los que consideramos debería ser un código, tanto de trabajo, como de conducta, para la ejecución del mismo.

El control de toda la actuación del gasto territorial debería de oficiarse, en un «sistema de control» y ello, si se quiere ejercer de forma mínimamente provechosa, tanto para la ciudadanía en general, como para los propios gestores, así como, en desarrollo del mandato Constitucional, anteriormente citado, que no puede olvidarse.

Actualmente existen relacionadas con la rendición de cuentas, diversas estructuras que no pueden considerarse como un auténtico sistema, es decir, como un «conjunto ordenado de mecanismos, normas y procedimientos, que contribuyen a una misma acción», que, además debiera ser perfectamente integrable por medios informáticos y telemáticos.

Otra nota característica actual, de las cuentas y de la gestión pública territorial, viene establecida por la actual cultura dominante en la gestión del gasto público, que implica una gestión orientada al déficit, o cuanto menos, prescindiendo de la necesaria nivelación entre ingresos y gastos públicos.

Señala la doctrina que ello tiene su origen en la propia configuración y contenido de la Ley General Presupuestaria, del 4 de enero de 1977, que tanto en su planteamiento inicial, como en las sucesivas reformas posteriores que permiten y facilitan de forma clara la acumulación de déficits y la falta de nivelación, entre los estados de gastos e ingresos, saldando las diferencias con la creación y apelación permanente, a la deuda pública, como instrumento de financiación. A diferencia de la legislación precedente, fundamentalmente basada en la Ley de Administración y Contabilidad del año 1911, que exigía un riguroso equilibrio en las cuentas públicas, y en donde el déficit era entendido como un descubierto en cuentas, a diferencia de la idea predominante en la actualidad que lo configura como un desajuste temporal, dentro de los ciclos económicos.

Así este modelo macroeconómico, de la Ley General Presupuestaria, es el modelo que seguido por la mayoría de las Leyes de Hacienda, de las Comunidades Autónomas, y la propia Ley de Haciendas Locales, facilitando la acumulación de déficits, puesto que han sido variadas las razones que tienden al mismo así, entre otras causas de menor importancia, por la falta de una justificación real de los fundamentos económicos y financieros, que en la formación inicial del presupuesto, se obvian, pretendiendo una emulación de la actividad del Estado, pero sin contar con las mismas posibilidades legales, ni de instrumentos de gestión, que éste, especialmente limitadas actualmente por la pertenencia a la UE.; en segundo término por la facilidad legal para realizar e introducir modificaciones presupuestarias, que incrementan gastos, por encima de las limitaciones iniciales del presupuesto, por lo que actualmente los presupuestos públicos más parecen presupuestos de gestión y ventas de cualquier empresa privada, que un riguroso instrumento de autorización y limitación, de gastos e ingresos públicos.

La Ley General Presupuestaria, en su planteamiento inicial, tiene una necesidad de fomentar el endeudamiento del Estado, con vistas a obtener ante lo raquítico de los instrumentos precedentes, un instrumento con el que gestionar la política macroeconómica, que las funciones intervencionistas modernas atribuyen a los Estados a través de sus más importantes instrumentos, la deuda pública y la oferta monetaria. Las Leyes de las Haciendas Autonómicas, copian dicho modelo, y por tanto, padecen los mismos síntomas de propensión al déficit y al desequilibrio presupuestario, si bien, ni comunidades autónomas, ni los entes locales, poseen los mismos instrumentos para el equilibrio de sus posiciones económicas. La conclusión es un déficit crónico y una permanente demanda al Estado, para una mayor aportación financiera, la reclamación de la denominada “deuda histórica”.

El predominio de este planteamiento macroeconómico, ha obviado y ocultado, toda referencia a la necesidad de determinar los resultados que se obtienen con el gasto público, es decir, en un sentido más microeconómico y analítico, de costes y rendimientos.

Existe así mismo, y es especialmente destacable, una falta de incentivos para la rendición de cuentas territoriales, como una parte importante, si no la más, en la que consiste la gestión pública.

Esta falta hace que la responsabilidad se haya pospuesto a la legitimidad de otros planteamientos políticos y que si bien, los consideramos importantísimos, no son, ni pueden ser, los únicos criterios a considerar. Es claro que la democracia exige el control directo y el refrendo por los ciudadanos cada cierto período de tiempo, para legitimar la acción de los gestores, así como, un control indirecto, mediante la actuación de los representantes, en los órganos parlamentarios, autorizando y comprobando, los actos concretos de la ejecución, pero ello no quiere decir que el mandato electoral, deba ser una especie de carta en blanco, para que cada gobierno de turno, cada entidad o administración territorial de un determinado signo político, puedan realizar cualquier actuación, sino que esas se deberán cumplir, de acuerdo con los mandatos recibidos y sin invadir las competencias de las demás entidades públicas.

En este sentido, dado que los medios e instrumentos que se facilitan para la gestión presentan una gran complejidad legal y técnica, esto hace que se deban valorar y controlar, por órganos especializados, los aspectos legales y de resultados, que no pueden ser considerados como banales o insustanciales, puesto que son los límites y garantías reales, a los poderes conferidos.

Es especialmente destacable la falta de efectos restrictivos y punitivos, al incumplimiento de la obligación de rendición de cuentas, lo que supone un desincentivo importante para su realización y cumplimiento en forma.

Por tanto, si se quiere cambiar dicha tendencia, se deben aumentar los beneficios que su confección conlleva, así como, tomar otras medidas, con efectos sancionadores y limitativos, de tal manera que el cumplimiento no suponga nunca, como ocurre en la actualidad, una sanción para el que cumple y rinde cuentas, que es el que se ve analizado y en su caso juzgado, por la fiscalización de su gestión, a diferencia del incumplidor, que además de no

rendir cuentas, no tiene que someterse a ningún juicio de responsabilidades, por parte de terceros. Aparte del ahorro en costes y medios, que el no realizar las cuentas, le pueda suponer[37].

Aun cuando del análisis de los distintos informes del TCu puede constatarse la existencia de otros incumplimientos, menores en importancia y no tan generales como los expuestos anteriormente, lo que realmente llama la atención, es que la Constitución Española sea una de las que más claramente ha recogido *el principio de legalidad presupuestaria,* en el art. 133.4 de la misma, cuando dice que *«sólo de acuerdo con la Ley, se podrán contraer gastos*», es decir, sólo dentro de la legalidad, del mandato o poder conferido se pueden contraer y ordenar gastos y pagos, lo que esté fuera de la ley es ilegal y por tanto nulo, no existe y deberá ser exigido a quienes lo han acometido, en perjuicio de la colectividad.

Entendemos que existe una última y no por ello menos importante, razón, que acentúa la patología hasta ahora vista en la rendición de cuentas y es la relacionada, con la falta de publicidad y de una información clara y entendible por el ciudadano, que pudiera conocer de manera suficiente cómo se han gestionado los fondos públicos que ha puesto en manos del correspondiente gestor.

La gestión del gasto público debe habitualmente ser mostrada, autorizada y rendida ante la propia opinión pública, mediante un canal oficial cuya credibilidad sea indiscutible para cualquier ciudadano. En la actualidad no se muestra debido al desinterés existente, tanto por mostrar los resultados reales, como por la idea popular, que ve a la Administración, como un gran agujero oscuro y distante, con laberínticos procedimientos, y por supuesto, siempre dependiente del poder político, cuando debería verse, a la misma como realmente aparece configurada en nuestro ordenamiento, esto es, como

37 En este sentido, de los informes del TCu se pueden leer irregularidades, como estas, referidas a administraciones territoriales distintas: No se rinden estados contables, por ejemplo, en el Servicio de Salud X). La contabilidad informática no es exacta en el servicio de Personal, hay 2.435 plazas de más en plantilla …. En el cálculo del remanente, se incluyen conceptos fallidos, en global por más de un cuarto de billón de pesetas. Las cuentas se rinden fuera de plazo en comunidades enteras, como X o Y, o cuando se rinden, no se aplican las normas del PGCP, por lo que no es posible analizar la situación patrimonial. No se gestiona el patrimonio, ni el inventario, ni se realizan las memorias de costes en ninguna CA . No se dan de baja pendientes de cobro anulados por sentencia, etc.

una entidad al servicio del ciudadano que presta unos servicios concretos en unas condiciones de calidad y precio adecuadas y satisfactorias para sus destinatarios, esto es, los ciudadanos que han creado este ente de carácter instrumental denominado Administración. Para ello, además cuenta con unos privilegios y poderes que la hacen, si cabe, más necesitada u obligada a rendir cuentas, que cualquier particular, que siempre actúa con su propio patrimonio y a su riesgo y ventura.

La emulación de las normas anglosajonas y nórdicas de información y en su caso, denuncia pública, tanto de una gestión deficiente, como por actuaciones irrazonables, nos parece muy positiva, y conforman una muy apropiada terapia, para combatir las patologías que venimos comentando.

Descendiendo al ámbito territorial más cercano al ciudadano y, por ello, susceptible de una percepción directa por el mismo, nos encontramos con el proceloso mundo del gasto público local, donde aumentan exponencialmente las dificultades para su control, multiplicándose las irregularidades[38].

A diferencia de las CCAA, los Ayuntamientos no tratan de emular la gestión estatal, por cuanto, ésta les viene impuesta en la acomodación que de la estructura normativa estatal se efectúa para los entes locales, según la redacción de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El problema principal deriva de la defectuosa interpretación normativa y de aplicación de las formas jurídicas estatales, a la gestión local. Y ello tanto en la Ley de Haciendas Locales, como en sus normas de desarrollo.

Como primer defecto señala el TCu los efectos nocivos y perjudiciales, que se producen en la gestión local, con la aprobación tardía o fuera de plazo del presupuesto.

38 A modo de ejemplo y por el gran número de irregularidades detectadas, vid. Resolución de 14 de marzo de 2001, aprobada por la Comisión Mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación al informe de fiscalización del Ayuntamiento de Marbella (Málaga) y sociedades mercantiles participadas (ejercicios 1990 a 1999 (Suplemento al num. 151 BOE de 25 de junio de 2001).

El presupuesto local, como primer instrumento de planificación, programación, actuación y control de la gestión, debe presentarse y aprobarse en los plazos marcados legalmente.

Aun cuando el TCu destaca que cuando se le encarga la tarea al Interventor, se produce una mayor demora en la aprobación, que cuando hay un órgano específico, para realizar este trámite, no nos parece que dicha afirmación esté probada y, aun menos pueda generalizarse a todos los casos.

El punto del que debemos partir es la competencia para la elaboración del presupuesto municipal que, como regla general**,** no corresponde al Interventor, que no tiene encomendada legalmente la tarea de la confección ni del proyecto, ni del anteproyecto del presupuesto, debiéndose concluir que, cuando se realiza el mismo por la Intervención, debe considerarse una adicional que se suma a las que ya tiene asignadas, es decir, una tarea más en trabajo, horas, dedicación y responsabilidades.

Conforme a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales corresponde la confección del expediente al Presidente, que lo pasará completo a la Intervención, por plazo mínimo de 10 días, para que informe, resintiéndose de manera evidente la independencia del órgano de control si el mismo órgano que elabora el presupuesto es quien lo informa.

Compara el Tribunal de Cuentas, que el plazo en que se realiza la tramitación del proyecto es mayor cuando se confecciona por la Intervención, que cuando se confecciona por una unidad especializada.

Siendo evidente que, con más y mejores medios, los resultados deberían ser siempre, de mayor calidad, es decir, si tenemos a disposición de dicha tarea, una oficina completa, para la realización de una tarea anual, es notorio que el resultado debe mejorar. Si bien, de los propios informes del Tribunal resulta que las grandes corporaciones municipales o las propias comunidades autónomas, con más y mejores medios, no mejoran los plazos de ejecución.

Otra cuestión destacable**,** aunque de interés menor tras la reforma del artículo 135 de la CE**,** es la referencia que el TCu hace a la necesidad de mantener un equilibrio presupuestario entre sus ingresos y sus gastos. Esta idea es correctamente expuesta por el Tribunal y sienta las bases de una doctrina que resulta plenamente aplicable tras las últimas reformas legislativas tendentes a limitar la deuda pública y conseguir el equilibrio presupuestario.

Resulta obligatorio unir al presupuesto un informe que exponga y dé racionalidad a los créditos de gastos que se presupuestan, así como, para conocer las bases racionales del cálculo de los ingresos, y principalmente para garantizar la efectiva nivelación del presupuesto. Aunque ninguna norma señala el órgano que debe realizar dicho informe el mismo supone la garantía principal de los acreedores y del propio personal de la corporación, por lo que debería concedérsele el carácter de vinculante para la entidad.

Otra cuestión reseñable en los informes del TCu es la referente al principio de registro contable y documentación justificativa de la toma de razón.

En este sentido, preconiza el Tribunal que en muchos Ayuntamientos se anotan o registran los ingresos, por ejemplo, de las subvenciones pendientes de recibir antes de que incluso, por parte del órgano o autoridad concedente, se haya resuelto o dictado la correspondiente orden de concesión. En esta línea, se plantea el problema de cuál es la justificación correcta de los apuntes contables, es decir, en qué soporte o evidencia física debe quedar documentado un hecho real para que tenga relevancia en libros y cuentas. Así, se efectúan anotaciones con simples fotocopias, y no con documentos originales (no debemos olvidar la fácil manipulación de una fotocopia, si además hace referencia a importes o cantidades, en guarismos). Este problema requeriría una mayor definición por parte del Tribunal, y ello nos lleva a comentar de una parte, con qué documentos y justificaciones se deben anotar los pendientes de cobro y pago, puesto que no está dicho en ningún sitio, quedando muchas veces a la interpretación de la Corporación, y por tanto, lo que para una es una justificación, para otra no, y por otro lado, a quién corresponde el análisis del

valor probatorio de los que se utilizan hasta ahora, es decir, la de determinar la validez de los justificantes de las anotaciones contables, a la vista que hay un vacío en este aspecto.

Finalmente cabe realizar una precisión si no del Tribunal, sí de la formulación legal de todo el ordenamiento de control de los entes locales y de su resultado práctico y es la que hace referencia a la eficacia del reparo que se establece en los arts. 195 y ss. de la Ley de Haciendas Locales.[39]

La cantidad de reparos constatada en los informes del TCu, considerada unánimemente como bastante elevada en una administración pública, no ha tenido ninguna consecuencia práctica, es decir, el órgano de control interno realizó, efectivamente, un gran número de reparos, pero vemos que estos carecieron de resultados, lo que da que pensar, en nuestro particular criterio, no tanto en la falta de actuación del titular de la Intervención, sino más bien, en la ineficacia de dicho sistema, tal y como está formulado en la actualidad en la Ley de Haciendas Locales, y que ha sido comentado en extenso por la doctrina.

Debido a las carencias de efectos prácticos, que no sean los judiciales, aparte de la falta de independencia real del titular de la Intervención, con relación al órgano fiscalizado y la escasa reglamentación y cauce procesal interno para poder hacer públicos y efectivos los resultados del mismo, ante los vecinos o ante el resto de la Corporación, aparecen limitadas hasta su práctica desaparición, las medidas eficaces para el imprescindible control del gasto público.

El mecanismo del reparo debería potenciarse, haciéndolo un auténtico instrumento de paralización de la gestión, cuando ésta se aparta de la legalidad.

39 En este sentido, vemos que del informe de fiscalización realizado por dicho Tribunal y que se publicó en el *BOE* de fecha 25 de junio de 2001, fiscalización realizada entre los ejercicios 1990 a 1999, es decir, de un periodo aproximado de 10 años, vemos que el Interventor del mismo, incluso en un periodo más corto al indicado, ha realizado la cantidad de 84 reparos, y que todos ellos no han sido resueltos, ni por la Alcaldía, ni por el Pleno de dicha entidad, careciendo por tanto, de efecto alguno.

V. POSIBLES MEDIDAS CORRECTORAS DEL DESCONTROL DEL GASTO PÚBLICO

A la vista de las patologías que presentan las cuentas territoriales, que son las que deben reflejar la gestión del ingreso, pero principalmente del gasto, que hemos referido anteriormente, vamos a proponer algunas terapias, para la posible solución de algunas de estas irregularidades.

En primer lugar entendemos imprescindible la creación de un sistema de control del gasto público global, que de forma homogénea, articule y configure el actual y reduplicado, sistema de controles, principalmente externos, desconectado de los internos, formando un mecanismo coordinado y jerarquizado, aparte de plenamente independiente e imparcial, y que potencie su actuación al unificar los medios y planificar mejor sus actuaciones.

En este sentido, la mejor doctrina ha postulado que el actual estado de incomunicación entre los órganos internos de control y el Tribunal de Cuentas, es incomprensible e ineficiente, y ello a diferencia, tanto de los momentos iniciales, donde existía la obligación de remitir los reparos internos, de la intervención local a dicha institución, en cumplimiento de las funciones establecidas en la Ley Orgánica del Tribunal del 1982, como si miramos fuera del sector público donde, a modo de ejemplo, el ICAC obliga, a los auditores de las entidades sometidas a revisión del Banco de España, o de la Dirección General de Seguros, a remitir a estas instituciones públicas, los informes de revisión y auditoría realizados a las compañías y empresas sometidas a su tutela, a los efectos de vigilar su actuación, el cumplimiento de la ley y la evolución del patrimonio. Entendemos que la actual separación entre órganos de control interno y el Tribunal de Cuentas, debería remitir, y así potenciar el resultado, multiplicando los efectos que por separado pudieran producirse y obtenerse.

Resultaría deseable una aplicación rigurosa y controlada de las medidas de equilibrio presupuestario previstas en el artículo 135 CE, y respeto a las medidas de control del gasto fijadas por la UE, especialmente en el control de los fondos de procedencia comunitaria, con las únicas excepciones que la propia UE establezca para situaciones calificadas de excepcionales.

Por otra parte, la redefinición legal expresada anteriormente debe regular el aspecto macroeconómico y el control presupuestario de la gestión local, haciendo especial incidencia en la idea del cálculo de los resultados y de la calidad del gasto público, así como incrementar el control de gestión de los servicios públicos. Orientando su decisión y ejecución de acuerdo con el análisis y valoración de costes y beneficios, y en comparación con otras alternativas, que pudieran plantearse

En último término se hace imprescindible la necesidad de incrementar los incentivos a la rendición de cuentas públicas, de tal modo que se corrija la situación actual donde el realmente perjudicado es aquel que cumple cabalmente, frente a la entidad incumplidora, que nunca se ve perjudicada, sino al contrario, en igualdad de condiciones, su incumplimiento es una clara ventaja o beneficio de oportunidad para la misma, de cara a la opinión pública. Dichos incentivos deberían seguir dos caminos, de un lado beneficiar o aventajar al cumplidor, por ejemplo, con cuotas mayores de participación en los ingresos y de otro, sancionando y reprendiendo al infractor, no permitiendo la actual impunidad en la que se desarrolla su incumplimiento.

Entendemos que la vía del premio a la conducta ejemplar ofrece mejores réditos que las vías derivadas del castigo al incumplidor, las cuales se han revelado manifiestamente insuficientes.

VI. EPILOGO

Tal y como hemos tenido ocasión de exponer en el presente discurso, el control que de la gestión de los fondos públicos se haga por la Administración resulta trascendente por cuanto, con dicha actividad, no sólo se da cumplimiento a los fines que justifican la propia existencia de la Administración, concebida como un ente esencialmente instrumental, sino que constituye la base sobre la que construir el Estado social y democrático de Derecho, previsto en la CE, con respeto a los principios que se exigen a un país encuadrado en la UE.

Además, y no menos importante, con el adecuado control del gasto público se cumple el deber moral de la Administración de realizar una asignación equitativa de los recursos públicos, trasunto de la obligación legal de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del gasto público, con lo que la buena gestión del gasto y el establecimiento de medidas de control del mismo, contribuye a mantener la confianza del ciudadano en el sistema.

El ordenamiento establece los medios de control del gasto atribuyendo dicho control a personal cualificado que debe ejercer sus funciones de acuerdo a estrictos criterios de profesionalidad y objetividad, en el bien entendido de que dicho control, no sólo se instaura en beneficio del ciudadano sino que, además, sirve de ayuda al gestor de fondos públicos para que cumpla debidamente con la tarea que le ha sido encomendada.

Sólo la rigurosa aplicación de los medios legalmente previstos para el control del gasto público transmitirá a la ciudadanía el correcto cumplimiento de tan importante deber.

Es imprescindible que el gestor de fondos públicos acepte el control que del manejo de los mismos se haga, facilitando su labor al órgano encargado de efectuar dicho control, no obstaculizando dicha labor y aquietándose a las

medidas y recomendaciones que el mismo proponga para la adecuada gestión del dinero público.

En último término es imprescindible que el sistema disponga y utilice los medios necesarios para que los malos gestores respondan de su deficiente gestión, no sólo ante el ciudadano que los eligió sino, además, ante los órganos encargados de dicho control en los ámbitos contable, disciplinario e incluso penal, entendiendo que, en este punto, lo primordial para recuperar la confianza perdida del ciudadano contribuyente, es reparar el daño causado con los propios bienes de quien ha causado tal daño a los fondos públicos, extremo éste donde adquiere especial relevancia la figura jurídica del "alcance".

La resistencia a tales medidas de control o el descrédito de las mismas y de los órganos encargados de implementarlas, conlleva inexorablemente, además de un germen de corrupción, el descrédito de las instituciones y, en último término la puesta en duda de su misma existencia, inicio de un camino de mal presagio y final incierto.

Aun cuando, dadas las intrínsecas dificultades para el ejercicio del control y la natural querencia del gestor de fondos públicos a evitar el mismo, entendemos que no existen fórmulas mágicas que solucionen el problema, albergando serias dudas acerca de cuál sería la mejor forma de ejercer el control del gasto que venimos postulando a lo largo del presente discurso, más allá del estricto cumplimiento de la legalidad vigente y de la exigencia de responsabilidad en caso de incumplimiento, sospechamos que el final de este asunto no acaba con un punto sino con un punto y coma, en todo caso preferimos continuar con una duda antes que defender un falso axioma.

No obstante el estudio de la cuestión objeto del presente discurso me permite responder a la pregunta relativa a cuándo empezó "lo malo" que figura en el título del mismo, en los mismos términos que respondiera un conocido defensor de los derechos humanos, que calló ante una flagrante vulneración de los mismos, "*Empezó cuando no hicimos lo que sabíamos que teníamos que hacer*".

Durante la preparación de este discurso comenté con un académico de esta institución y de mucha mayor sabiduría que yo, que creía que el contenido del discurso a lo peor no iba a gustar a nadie, a lo que me contestó de forma taxativa "*pero debería gustar a todos*".

En cualquier caso convencido como estoy de que la mayoría silenciosa comparte el diagnóstico que hemos dado al problema y la necesidad de adopción de medidas terapéuticas, y aun quirúrgicas si fuesen necesarias , permítanme dirigirme a ustedes, en los mismos términos que, el Presidente de un determinado Gobierno se dirigió a su Asamblea legislativa, tras adoptar medidas impopulares pero necesarias para el país, seguro como estaba de que los miembros de la Asamblea ,en el fondo, estaban de acuerdo con sus propuestas ,aun cuando públicamente, por razones partidistas, no lo expresaran: "Déjenme escuchar su estruendoso silencio".

Muchas gracias.

CONTESTACIÓN AL DISCURSO DE INGRESO DEL EXCMO. SR. D. NICOLÁS VALERO LOZANO POR EL EXCMO. SR. D. JAVIER LOZANO BERMEJO

"Sin moralidad fiscal por parte de los poderes públicos es imposible edificar la moralidad fiscal de los ciudadanos".

Klaus Tipke

Excelentísimo Sr. Presidente, Excelentísimas e Ilustrísimas, Señoras y Señores.

Cumplo hoy con gran alegría el deber de correspondencia, al recibir, en nombre de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de la Región de Murcia, al Dr. D. Nicolás Valero Lozano, como académico de número de esta Corporación y contestar su discurso de ingreso.

Los Estatutos de esta Academia, disponen que en sesión solemne, el nuevo académico electo lea su discurso de ingreso y que este sea contestado por un miembro de la Corporación, refiriendo los méritos que justifican su ingreso y glosando el contenido del mismo.

Su incorporación, continuará la tarea brillantemente desarrollada durante muchos años por el Abogado del Estado-Jefe de la Delegación de Hacienda de Murcia, Excelentísimo Señor D. Ángel Sánchez González.

Recibimos hoy a una persona, que además de gran jurista, destaca por sus valores humanos y por su quehacer cotidiano como Abogado del Estado.

Licenciado en Derecho por la Universidad de Murcia, con la calificación de Premio Extraordinario de Licenciatura.

Doctor en Derecho por la Universidad de Murcia, con la calificación de Sobresaliente “Cum laude”.

Ingresa por oposición en el Cuerpo de Abogados del Estado, con desempeño profesional en Zamora, Zaragoza y Murcia.

Imparte docencia en las Universidades Publicas de Zaragoza y Murcia, Universidad Católica San Antonio, Instituto Nacional de Administración Publica y en la Escuela de Hacienda Pública.

Es autor de numerosas publicaciones sobre derecho administrativo, mercantil, concursal, autonómico, tributario y procesal.

Ha recibido la Cruz de la Orden del Mérito de la Guardia Civil y la Cruz al Mérito Policial.

Su currículo nos muestra la andadura de un apasionado jurista, de sólidos conocimientos, que sabe combinar en su ejercicio profesional la audacia, como nos demuestra en el tema elegido como discurso de ingreso y la transversalidad que ha logrado en su amplio ejercicio profesional.

Sr. Presidente, agradezco la oportunidad que me ha otorgado la Academia de contestar el discurso de ingreso, porque tuve la gran suerte de contribuir a su formación como alumno de la Facultad de Derecho de Murcia, como profesor asociado de Derecho Internacional Privado y de compartir con él, nuevos conocimientos sobre reestructuraciones societarias, nacionales y transnacionales, arbitrajes comerciales internacionales y ello cuando todavía las fusiones, escisiones y segregaciones societarias eran instituciones desreguladas y casi desconocidas en nuestro derecho mercantil.

Pocos años más tarde, ejerciendo él como Abogado del Estado en Aragón, y yo como Delegado Especial de la Agencia Tributaria en la Región de Murcia, le propuse su nombramiento, como Abogado del Estado-Jefe del Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la Región de Murcia y gracias a María José, su esposa, aceptó.

Con su incorporación, logramos una mejor representación procesal y la apertura de una nueva línea de colaboración jurídica muy fructífera con el Ministerio Fiscal y con todos los Juzgados y Tribunales de esta Región.

De toda esa andadura común, resulta emocionante la elección de su discurso de ingreso, por cuanto que si bien es cierto que el Derecho erogatorio o del gasto público, ha sido tradicionalmente olvidado, sus palabras despertaran en cada uno de nosotros el interés por su conocimiento y aplicación.

El análisis y estudio sobre el control del gasto público, ha sido uno de los grandes agujeros negros del espacio financiero.

Para Ignacio Bayon Mariné, "*Contrasta la tradicional hipertrofia de los estudios sobre Ingresos públicos, con la escasez de trabajos sobre el Derecho Erogatorio o del Gasto público"*.[1]

En definitiva la función de control, consiste en comprobar que el gasto público se realiza con estricta sujeción al Ordenamiento jurídico.

Dentro del ejercicio de la función de control, podría distinguirse entre el ejercicio de una función fiscalizadora, previa a la realización del gasto y una acción o función interventora que se produce con carácter posterior a la realización del gasto.

El ejercicio del control interno sobre el gasto público, se ha desarrollado por la propia Administración pública, en un ejercicio de autocontrol, a través de la Intervención General de la Administración del Estado mediante el ejercicio de una función fiscalizadora e interventora del Gasto Público y través de la Inspección General de los Servicios en cuanto garante de la legalidad de los actos desarrollados por las Administraciones, publicas. Reservándose el ejercicio del control externo al Tribunal de Cuentas.

El control del gasto público realizado por la Intervención General de la Administración del Estado, por la Inspección General de los Servicios y por el Tribunal de Cuentas, es un control de legalidad, cuyo objetivo fundamental es comprobar y asegurar que los actos sometidos a examen han respetado la legalidad vigente.

Ciertamente el control de legalidad es esencial al Estado de Derecho, pero hemos de preguntarnos si es suficiente.

1 Ignacio Bayón Mariné en su obra escrita en 1972 sobre "Aprobación y control de los gastos públicos", Instituto de Estudios Fiscales, se refiere al contenido de la función de control como, *"La vigilancia para la fiel ejecución de las obligaciones, en relación con los servicios y recursos, a fin de obtener, conforme a los principios de sana gestión financiera, una adecuada y legal administración de los fondos públicos"*.

¿En el Estado actual es suficiente un control de legalidad del Gasto Público? ¿Es necesario garantizar que se realiza una elección eficaz del Gasto Público?.

La contestación a estas preguntas es simple, junto a la legalidad de la actuación administrativa, los ciudadanos debemos exigir la racionalidad económica del Gasto público y el respeto a principios de eficacia y eficiencia económica.

Hoy resulta indispensable que junto al control de legalidad, de naturaleza jurídica, se establezca un control de racionalidad, de naturaleza económica y adicionalmente un control de oportunidad de naturaleza aleatoria, en ocasiones política, en ocasiones de coyuntura.

La realidad actual nos muestra como el Estado de Derecho ha conseguido establecer y hacer efectivos sus controles de legalidad, en base a la existencia de un marco normativo que regula y ordena el gasto público, así como la existencia de órganos encargados del control interno y externo de la actuación administrativa.

Mayor dificultad ha ofrecido el establecimiento de un control de racionalidad económica o de análisis coste beneficio, como consecuencia de no haberse regulado ni establecido por las Administraciones Publicas, normas para establecer procedimientos de análisis económico de los costes y beneficios de general aplicación a todos los programas y proyectos de Gasto Publico.

Por otra parte el análisis y control de oportunidad, incide plenamente sobre el plano político, lo que dificulta su ejercicio por órganos administrativos.

El Real Decreto-Ley 40/1977, de 7 de septiembre por el que se reorganizó la Inspección Financiera y Tributaria, se dictó con la finalidad de ser un elemento clave de la Reforma Fiscal realizada en 1997, así se perseguía el

establecimiento de un auténtico Sistema fiscal que permitiese hacer realidad una distribución equitativa de las cargas públicas, suprimiendo figuras tributarias que resultaban inconexas entre si y unificando los diferentes Cuerpos funcionariales a los que el Ministerio de Hacienda venia atribuyendo el control de las diferentes figuras tributarias existentes con anterioridad.

El Cuerpo Especial de Inspectores Financieros y Tributarios, mantenía su adscripción administrativa al Ministerio de Hacienda pero se le asignaban funciones duales, no sólo en el ámbito de la Inspección Tributaria, sino también en espacio de la Inspección Financiera, mediante la atribución de las siguientes competencias:

• En materia de inspección tributaria, las que tenían atribuidas los Cuerpos especiales que se integran.

• En materia de inspección financiera, las que le encomiende el Ministerio de Economía, en el ámbito de sus propias competencias, bajo su dependencia orgánica y funcional. El ejercicio de las funciones de inspección financiera, tuvo un efímero desarrollo, cerca de algún Ente Público cuyo extraordinario poder, logró el escape al control financiero y la supresión, de las competencias de inspección financiera, del referido Cuerpo Especial de Inspectores Financieros y Tributarios. El interés del discurso de ingreso reside en poner en valor el Derecho del Gasto Público, en su propuesta de poner fin al crecimiento descontrolado del Gasto público para evitar comprometer la economía, de futuras generaciones. Mi compromiso para colaborar en el logro de la finalidad propuesta se concreta en las siguientes vías de actuación:

• Es necesario formar a los ciudadanos desde la infancia. Enseñar que además de los bienes y obligaciones personales que integran el patrimonio personal, existen unos bienes y obligaciones públicos que integran el patrimonio social, que han de ser cuidados, gestionados y controlados con igual intensidad.

Como afirma Antonio Garrigues Walker[2] *"Rehacer, renegociar o crear desde cero un nuevo contrato social será clave en la salud de nuestro sistema".*

• La asignación de competencias administrativas sobre el control económico del gasto público bien al Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios, bien a los Economistas del Estado, o bien a un nuevo Cuerpo cuyas competencias exclusivas se refieran al control del gasto público.

• La participación de los ciudadanos en las elecciones sobre Gasto Publico, que permitan una priorización de objetivos y una administración eficiente.[3] El control para erradicar la corrupción debe hacerse efectivo a través de los órganos administrativos competentes para la vigilancia de su ejecución.

• El futuro está en nuestras manos y las Reales Academias tienen una gran labor por desarrollar. La incorporación de Nicolás Valero a esta Real Academia, contribuirá a escribir el futuro del control del gasto público, su racionalidad económica y eficiencia.

Concluyo mi intervención felicitando al nuevo académico por su audaz y brillante discurso de ingreso y por su incorporación como académico de número a esta Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Murcia. Felicitación que hago extensiva a su esposa, María José y a sus padres, por haberle transmitido los mejores valores.

Muchas gracias por su asistencia y atención.

Murcia 21 de noviembre de 2021.

2 Antonio Garrigues Walker en su "*Manual para vivir en la era de la incertidumbre*".

3 José Molina Molina, en su obra "*Los Presupuestos Participativos*" afirma que los nuevos principios presupuestarios de la OCDE orientan la gestión presupuestaria hacia una mayor rendición de cuentas a los ciudadanos, en la que adquieran vigencia y valor los principios de rendición de cuentas, transparencia, estabilidad, eficiencia, economía y eficacia. En modelos de cogestión publica las propuestas, elecciones, decisiones y priorizaciones son realizadas por los ciudadanos que además, ejercen un control directo sobre las mismas. Los técnicos asesoran sobre la legalidad y viabilidad de los proyectos y los políticos se comprometen a asumir las decisiones y ejecutarlas.


CM
FUNDACIÓN
CAJAMURCIA


Región
de Murcia