

TRIBUNAL DE CUENTAS

**CRÓNICA
1994-1995**

ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES
Y SERVICIO DE PUBLICACIONES DEL TRIBUNAL

CONSEJO RECTOR

Presidenta:

M^a Victoria Malavé Verdejo

Vicepresidenta:

Silvia Alcázar Valladares

Tesorera:

Guadalupe Fernández Espinosa

Secretario:

José Joaquín García-Pando
Mosquera

COMISIÓN DE ESTUDIOS

Presidente:

José Antonio Pajares Giménez

Vocales:

Cristóbal Aragón Sánchez
Carlos Cubillo Rodríguez
Guadalupe Fernández Espinosa
M^a José de la Fuente y de la Calle
José Joaquín García-Pando
Mosquera
Hortensia Español de Claverie
Concepción Gutiérrez García

TRIBUNAL DE CUENTAS

CRÓNICA

1994-1995

ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES
Y SERVICIO DE PUBLICACIONES DEL TRIBUNAL

© Tribunal de Cuentas de España.

Dep. Legal: M-37221-1996.

Exento I.S.B.N.

Gráficas Roblellano, S. A. L.- La Cabrera (Madrid).

Ediciones: Tribunal de Cuentas de España.

INDICE

ÍNDICE

- Prólogo	IX
- Competencias del Consejero de Cuentas Ponente de una Fiscalización en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables por alcance	1
<i>Miguel A. Arnedo Orbañanos.</i>	
- Consideraciones sobre el trámite ante las Salas del Tribu- nal de Cuentas de los Recursos contra las Resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades conta- bles	19
<i>María Eugenia de la Fuente Asprón.</i>	
- Subvenciones Públicas: Responsabilidades contables y pro- cedimiento administrativo de reintegro	33
<i>José Pascual García.</i>	
- El desfase temporal en las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas: Una propuesta de solución a través de una distinta concepción del Informe Anual.....	55
<i>José Pascual García.</i>	
- Los límites constitucionales del ámbito material de las Le- yes de Presupuestos. Estudio doctrinal y jurisprudencial..	65
<i>M^a José de la Fuente y de la Calle.</i>	
- Sector Público: Principio de legalidad y legitimación so- cial.....	107
<i>Francisco Bohoyo Castañar.</i>	
- Los Residuos Sólidos Urbanos y su gestión en el Estado Español	133
<i>Manuel Lagarón Comba.</i>	
- Algunas consideraciones acerca de la planificación de fis- calizaciones en el Tribunal de Cuentas	151
<i>Manuel Lagarón Comba.</i>	
- Comentario sobre algunas carencias en el nuevo Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad So- cial.....	171
<i>Jesús Bueno Gil,</i> <i>Alfredo Campos Lacoba,</i> <i>Isidro Martín Borreguero.</i>	

La actividad investigadora de los profesionales relacionados con el mundo del Control de la actividad económico-financiera del Sector Público, ha hecho posible un año más la publicación de esta obra periódica que cuenta ya con una sólida tradición y una buena acogida en los más diversos ámbitos científicos y profesionales.

El presente volumen se caracteriza por tres cualidades fundamentales.

La primera es, sin duda, el rigor técnico y la profundidad de los trabajos publicados. La segunda, consiste en la interesante variedad de los temas desarrollados en los distintos trabajos. La tercera viene dada por el pluralismo en la formación y experiencia profesional de los diversos autores.

En efecto, el interés es común al contenido de las distintas aportaciones publicadas y deriva tanto de la estructura interna de cada artículo como del minucioso estudio de las diversas cuestiones tratadas.

También merece una valoración positiva que la obra incluya materias referidas tanto a la función Fiscalizadora como a la Jurisdiccional del Tribunal de Cuentas y que, junto a ellas, examine cuestiones de índole distinta, como las estrictamente contables o las relacionadas con la organización y funcionamiento del Sector Público.

Por último, no puede pasarse por alto que uno de los factores determinantes del interés del presente volumen es la variedad de ramas profesionales representadas en la relación de autores participantes.

La elección, como remate de la obra, de las «Normas de Fiscalización del Comité de Contacto de Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea», contribuye a dotar al libro de una dimensión práctica que resulta muy oportuna como contrapunto de su contenido esencialmente doctrinal.

Si a los caracteres de la publicación, que acaban de exponerse, unimos la amplia difusión que la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas ha conseguido dar a sus publicaciones periódicas, nos encontramos ante la realidad incuestionable de que el presente libro, como los que le precedieron, constituye una de las principales fuentes a través de las que se manifiesta al exterior la actividad doctrinal impulsada desde el ámbito del control externo de la actividad económico-financiera del Sector Público.

Constituye para mí una sincera satisfacción prologar esta obra, puesto que su publicación vuelve a poner de relieve que la creatividad y el interés científico de las personas que se dedican a estas disciplinas, siguen haciendo posible que esta Crónica continúe manteniendo la calidad y el prestigio que siempre le caracterizaron.

Madrid, julio de 1.996.

Milagros García Crespo
Presidenta del Tribunal de Cuentas

**COMPETENCIAS DEL CONSEJERO DE CUENTAS
PONENTE DE UNA FISCALIZACIÓN EN LAS
ACTUACIONES PREVIAS A LA EXIGENCIA
DE RESPONSABILIDADES CONTABLES POR
ALCANCE (*)**

MIGUEL A. ARNEDO ORBAÑANOS^(*)
Consejero de Cuentas.

^(*) Aunque la redacción final de este artículo ha sido realizada por el Consejero que lo suscribe, el contenido del mismo es producto de la colaboración de D. Javier Corral Pedruzo, Director Técnico del Departamento Primero de Fiscalización, y D. Juan Carlos López López, Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica de dicho Departamento. Se trata, por tanto, de un trabajo colectivo, asumido por los tres participantes en sus propios términos.

ÍNDICE

I.- INTRODUCCIÓN	3
II.- ASPECTOS SUSTANTIVOS.....	4
A.- La responsabilidad contable.....	4
B.- El alcance.....	5
C.- Otros supuestos de responsabilidad contable.....	7
III.- ASPECTOS PROCESALES.....	8
A.- Las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables.....	8
B.- Las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables por alcance.....	10
C.- La pieza separada.....	12
IV.- ESPECIAL REFERENCIA A LAS COMPETENCIAS DEL CONSEJERO PONENTE EN LAS ACTUACIONES PREVIAS A LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES CONTABLES POR ALCANCE.....	12
V.- CONCLUSIONES.....	16

COMPETENCIAS DEL CONSEJERO DE CUENTAS PONENTE DE UNA FISCALIZACIÓN EN LAS ACTUACIONES PREVIAS A LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES CONTABLES POR ALCANCE (*)

I.- INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por finalidad delimitar las competencias del Consejero de Cuentas ponente de una fiscalización, en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable, como consecuencia de hechos constatados en aquélla que supuestamente constituyen alcance. Más concretamente, el análisis se centrará en determinar la actuación que proceda cuando los hechos en cuestión han sido considerados y puestos en conocimiento del ponente por otros órganos del Tribunal. Se trata, por lo tanto, de un documento que pretende establecer el «modus operandi» del Consejero ponente

(*) Aunque la redacción final de este artículo ha sido realizada por el Consejero que lo suscribe, el contenido del mismo es producto de la colaboración de D. Javier Corral Pedruzo, Director Técnico del Departamento Primero de Fiscalización, y D. Juan Carlos López López, Subdirector Jefe de la Asesoría Jurídica de dicho Departamento. Se trata, por tanto, de un trabajo colectivo, asumido por los tres participantes en sus propios términos.

en los supuestos de responsabilidad contable por alcance, como en su día se hizo respecto a las actuaciones previas correspondientes a la responsabilidad distinta de alcance.⁽¹⁾

A pesar de lo específico del objeto de estudio, ha parecido oportuno efectuar una incursión previa en los aspectos sustantivos y procesales generales de las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable, en su doble faceta. En consecuencia, los próximos apartados II y III se ocuparán, respectivamente, de cada uno de esos aspectos. El apartado IV, por su parte, se referirá a las competencias del Consejero ponente en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables por alcance. Finalmente, el apartado V presentará las principales conclusiones de este trabajo.

II.- ASPECTOS SUSTANTIVOS

A.- La responsabilidad contable

El artículo 136.2 de la Constitución española (CE) establece, en su párrafo segundo, que *«El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de su propia jurisdicción, remitirá a las Cortes Generales un informe anual en el que, cuando proceda, comunicará las infracciones o responsabilidades en que, a su juicio, se hubiere incurrido»*. Como consecuencia del mandato constitucional, y sin entrar a analizar las polémicas doctrinales que se produjeron en el periodo 1978-1982, la Ley Orgánica 2/1982⁽²⁾, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu) instauró una auténtica jurisdicción, la contable, como función propia del Tribunal de Cuentas. Es ilustrativo, a estos efectos, lo dispuesto

(1) Véase, a este respecto, «La posición del Consejero ponente en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables no constitutivas de alcances», «Crónica 1992-1993», Tribunal de Cuentas 1994.

(2) En el periodo indicado, voces autorizadas defendieron la idoneidad de no conferir al Tribunal de Cuentas funciones estrictamente jurisdiccionales. Según esta línea de pensamiento, el término «jurisdicción» debía interpretarse como sinónimo de «competencia», máxime teniendo en cuenta que, en diferentes borradores del texto constitucional, el párrafo 2º del número 2 del artículo 136 de la CE estuvo redactado de la siguiente forma: «El Tribunal de Cuentas, sin perjuicio de la efectividad de sus actos, remitirá a las Cortes Generales...»

en los artículos 1, 2, 15 a 18, 24 a 26, 38 a 43, 46 a 49 de dicha Ley, así como en su Disposición Final segunda y Disposición Transitoria cuarta.

Para el asunto que aquí nos ocupa es necesario señalar que la LOTCu estableció con claridad en 1982 los dos extremos siguientes:

a) La existencia de una función jurisdiccional propia del Tribunal de Cuentas (véanse los artículos 1, 2 y 15 de la LOTCu).

b) La existencia de, al menos, dos grandes tipos de responsabilidad contable: el alcance y la responsabilidad distinta de alcance.

Desafortunadamente, la LOTCu no definió los distintos supuestos de responsabilidad contable. Ésta fue configurada de forma global, en su artículo 38, como la acción u omisión contraria a la Ley que origina el menoscabo de caudales o efectos públicos. Por otro lado, la existencia de dos grandes grupos de supuestos de responsabilidad contable se deducía de la lectura de determinados artículos referidos a aspectos competenciales y no de los que se ocupan de aspectos sustantivos o procedimentales. En efecto, es en los artículos 24 a 26 donde, al delimitarse las competencias de los Consejeros de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento, se van configurando dos procedimientos jurisdiccionales distintos: el juicio de cuentas y el de reintegro por alcance. A partir de ese momento, y a falta todavía de una Ley de Funcionamiento que desarrollase la Orgánica, la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas entendió que los artículos citados, efectivamente, configuraban dos supuestos distintos de responsabilidad contable: el alcance, que se sustanciaría por el procedimiento jurisdiccional de reintegro por alcance, y la responsabilidad distinta de alcance, que se sustanciaría por el correspondiente juicio de cuentas.

B.- El alcance

La Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), contribuyó a dar luz al tema objeto de análisis. Ya en su Preámbulo queda patente la distinción que el legislador quiso hacer entre el alcance y los demás supuestos de responsabilidad

contable. En su párrafo octavo se efectúa la siguiente manifestación expresa que, por su interés, conviene reproducir: *«...Distingue la Ley, en punto a estos procedimientos judiciales, entre los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance de caudales y efectos públicos y aquéllos otros que únicamente pretenden dilucidar pretensiones fundadas en este concreto caso. La razón de la separación es clara: mientras que el alcance supone la existencia de un saldo negativo e injustificado de una cuenta, fácilmente constatable en un mero examen y comprobación de la misma y que, por esa razón, puede sin dificultad discurrir por los cauces del juicio declarativo que corresponda a su cuantía, los demás supuestos de responsabilidad implican, las más veces, un complejo proceso de fiscalización y constatación de datos -menoscabo en caudales y efectos públicos, infracción de precepto legal regulador del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable, relación de causa a efecto, etc.-, que sólo a través de un proceso declarativo, como el ordinario contencioso-administrativo, pueden ser calificados con las adecuadas garantías».*

La facilidad en la verificación del hecho constitutivo de alcance es, por lo tanto, según el Preámbulo de la LFTCu una de las características de este tipo de responsabilidad contable. Dicha circunstancia constituye, además, la razón de ser del procedimiento establecido para determinarla.

Dentro del texto legal, en sentido estricto, el artículo 72.1 de la LFTCu define el alcance como un saldo deudor injustificado de una cuenta o la ausencia de numerario o de justificación en las cuentas. El mismo artículo define también la malversación de caudales o efectos públicos, sin llegar a identificarla plenamente con el alcance. A tenor de lo establecido en su apartado 2, se entiende por malversación de caudales o fondos públicos *«su sustracción, el consentimiento para que esta se verifique, o su aplicación a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo»*. La razón por la que el legislador introdujo, en el artículo dedicado a definir el alcance, el concepto de malversación -que no figuraba, a estos efectos, en la CE ni en la LOTCu- parece deberse a la búsqueda de similitudes formales con el artículo 141 de la entonces vigente Ley General Presupuestaria de

4 de enero de 1977 (LGP). Dicho artículo, que con algunas modificaciones menores se incorporó al Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1988 (TRLGP), va a ser de especial trascendencia para la identificación de los supuestos de responsabilidad contable, como se comprobará más adelante.

C.- Otros supuestos de responsabilidad contable

De acuerdo con lo hasta aquí indicado, la LOTCu formuló un concepto de responsabilidad contable muy amplio y genérico, sin establecer supuestos concretos. Por su parte, la LFTCu definió, en su artículo 72, los conceptos de alcance y malversación.

La Ley de Funcionamiento no hizo lo mismo, sin embargo, con los supuestos de responsabilidad contable distinta de alcance. Éstos han quedado, en la práctica, definidos como consecuencia de la lectura conjunta de dos artículos de distintos textos legales: el precitado artículo 72 de la LFTCu y el 141 del TRLGP. En efecto, no existe en la primera de las dos Leyes citadas ningún artículo, equivalente a lo que el 72 representa para el alcance, que delimite los supuestos de responsabilidad contable distintos de alcance. No obstante, en el propio Preámbulo de la misma se observa ya una voluntad clara del legislador de apoyarse en la LGP para tipificar este tipo de infracciones contables. Así, en el párrafo 12 del citado Preámbulo se hace referencia «...a la obligada nueva redacción de los artículos 143 y 144.1 de la Ley General Presupuestaria...».

Los mencionados artículos, modificados por la Disposición Adicional segunda de la LFTCu, tenían como finalidad, precisamente, efectuar una separación procedimental para el tratamiento de las denominadas «infracciones» detalladas en el artículo 141.1 de la entonces vigente LGP. Así, los tipificados en la letra a) del artículo 141.1 (haber incurrido en alcance o malversación de fondos públicos) debían ser sustanciados necesariamente por el Tribunal de Cuentas mediante el oportuno procedimiento de reintegro por alcance. Por el contrario, los restantes -cuya enumeración resulta ociosa a estos efectos- podían ser sustanciados mediante expediente administrativo, sin perjuicio de dar conocimiento de los hechos al Tribunal de

Cuentas para que éste, si lo deseara, pudiera avocar el expediente según lo dispuesto en el artículo 41 de la LOTCu y disposiciones concordantes.

De esta manera, a partir de la entrada en vigor de la LFTCu es pacífico en la doctrina que los supuestos de responsabilidad contable distintos del alcance son, esencialmente, aquéllos que, estando recogidos en el artículo 141.1 del primitivo texto de la LGP y del actual TRLGP, no se encuentran definidos como alcance en el artículo 72 de la LFTCu. Por otra parte, el alcance ha quedado configurado en la legislación, la jurisprudencia y la doctrina como un supuesto de responsabilidad contable de detección inmediata, a diferencia de lo que ocurre con los restantes supuestos sometidos al tratamiento de la jurisdicción contable. Dicha circunstancia resulta más patente cuando la presunción del mismo se deriva de actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas y no de denuncia pública.

III.- ASPECTOS PROCESALES

A.- Las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables

El Capítulo XI del Título IV de la LFTCu, bajo la rúbrica «De las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables», regula el procedimiento a seguir cuando, como consecuencia de las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas, se tiene conocimiento de hechos que presentan indicios de responsabilidad contable. El que el conocimiento de los hechos se produzca como resultado de un procedimiento fiscalizador pudo ser el motivo por el que el legislador de 1988 ubicó este capítulo en el Título IV de la LFTCu «De la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas y de sus procedimientos». No obstante, esta ubicación ha dado lugar a diversas interpretaciones sobre la auténtica naturaleza de estas actuaciones.

En un primer momento, se entendió que dichas actuaciones podrían considerarse como incluidas dentro de la función fiscalizadora estricta del Tribunal. El argumento para esta interpretación se deriva-

ba de la propia configuración de la LFTCu que, tras el mencionado Título IV, dedica el siguiente Título a «La jurisdicción contable y sus procedimientos». Dicha interpretación colisionaba, sin embargo, con la lectura de los artículos 45 a 48 de la LFTCu, que integran el repetido Capítulo XI del Título IV de la misma.

Por su parte, la Resolución de 27 de octubre de 1993⁽³⁾ del Pleno del Tribunal de Cuentas decía, en su Fundamento de Derecho Tercero, que: «...*Las actuaciones previas no son propiamente fiscalizadoras, y aunque no tienen tampoco naturaleza jurisdiccional, están incluidas en el procedimiento enjuiciador...*». Dicha opinión se fundamentaba en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

El Tribunal Supremo fue un poco más lejos que el Pleno del Tribunal en esta materia. Y así, en su Sentencia de 27 de mayo de 1995, llegó a decir que las actuaciones del artículo 45 de la LFTCu eran de naturaleza jurisdiccional.

Dicha naturaleza jurisdiccional puede predicarse de las actuaciones previas ligadas a la presunta existencia de responsabilidades contables tanto por alcance como distintas del mismo. Ello plantea la duda de si, al igual que en este último caso, el Consejero ponente está obligado a emitir una resolución denegatoria del traslado de los hechos a la Sección de Enjuiciamiento, cuando no coincida en la apreciación de los mismos con el solicitante. Antes de responder a esta cuestión en el apartado IV, conviene realizar ciertas precisiones sobre las características de las actuaciones previas en cada supuesto de responsabilidad contable.

⁽³⁾ Como consecuencia de la resolución de recursos ordinarios interpuestos por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado contra una Resolución del Consejero de Cuentas del Departamento Primero de la Sección de Fiscalización en la que éste denegaba la apertura de pieza separada solicitada por la Fiscalía del Tribunal.

B.- Las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable por alcance

El artículo 46.1 de la LFTCu dice textualmente: *«Los hechos supuestamente constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, tanto si su conocimiento procede del examen, y comprobación de cuentas, o de cualquier otro procedimiento fiscalizador, como si es consecuencia de una gestión de aquellos que hubiera tenido lugar al margen del proceso normal de rendición de cuentas al Tribunal, se pasarán a la Sección de Enjuiciamiento a efectos de que proponga a la Comisión de Gobierno, si procediere, el nombramiento de Delegado Instructor en los términos prevenidos en la Ley Orgánica 2/1982 y en la presente»*. Posteriormente, el artículo 46.2, así como los artículos 47 y 48 de la LFTCu, describen el procedimiento a seguir, inequívocamente residenciado en la Sección de Enjuiciamiento, para estos supuestos de alcance.

El artículo 46.1 merece una especial atención, por dos motivos. El primero, porque regula las competencias del Consejero de Cuentas ponente de un Informe, a los efectos que persigue el presente estudio. El segundo, porque adolece de algunas imprecisiones que es necesario clarificar, así como de una cierta falta de coherencia con el resto de los preceptos que integran el Capítulo XI del Título IV de la LFTCu. Tres son los principales comentarios que cabe hacer a este último respecto:

- I.- Falta de coherencia entre el origen de las actuaciones del artículo 46 y el relativo al resto de actuaciones contempladas en el Capítulo XI del Título IV de la LFTCu.

El Título IV de la Ley, donde se incluyen los artículos 45 a 48, se ocupa de la función fiscalizadora del Tribunal y de sus procedimientos. En coherencia con su ubicación, el artículo 45 de la LFTCu se ocupa de las responsabilidades contables distintas de alcance que puedan aparecer como consecuencia del examen de cuentas o la elaboración de procedimientos de fiscalización por el Tribunal. El artículo 46.1 de esa misma Ley, sin embargo, añade de forma expresa la posibilidad de que la detección del presunto alcance se produzca al

margen de actuaciones fiscalizadoras previas del Tribunal. Esta falta de simetría, aunque resulta extraña, carece, no obstante, de trascendencia práctica y se señala a los efectos de completar el análisis del citado artículo.

- 2.- Imprecisión terminológica del artículo 46.1 de la LFTCu en la descripción de los documentos que hayan de ser trasladados a la Sección de Enjuiciamiento.

Parece desafortunada la expresión literal del inicio del artículo 46.1. que señala que *«Los hechos supuestamente constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos,... se pasarán a la Sección de Enjuiciamiento...»*. Un elemental ejercicio de interpretación racional e integrada de los preceptos de la LFTCu permite, en cualquier caso, subsanar esta anómala redacción, debiendo entenderse que se trasladarán a la Sección de Enjuiciamiento cuantos documentos se consideren oportunos para sustentar la existencia del presunto alcance y puedan facilitar la labor previa de aquella Sección descrita en el apartado 2 del meritado artículo 46 de la LFTCu.

- 3.- Ausencia de identificación del órgano del Tribunal que debe trasladar los antecedentes oportunos a la Sección de Enjuiciamiento.

Éste es, sin duda, el punto clave a dilucidar para el objeto del presente estudio. El artículo 46.1 de la LFTCu, a diferencia del 45.1, no identifica a los órganos del Tribunal que deben trasladar los antecedentes a la Sección de Enjuiciamiento. En principio, cabe afirmar que dicho traslado debe realizarlo el órgano que detecta los hechos. A este respecto, no cabe ninguna duda sobre la competencia del Consejero de Cuentas ponente de la fiscalización para dar traslado a la Sección de Enjuiciamiento de los antecedentes que crea oportunos si, como consecuencia de aquélla, encuentra hechos que puedan ser constitutivos de alcance. Es más, dada la facilidad de detección atribuida al alcance por el Preámbulo de la Ley, resulta difícil imaginar que pueda escapar a su consideración algún supuesto de esta naturaleza.

Ahora bien, esto no es obstáculo para plantearse la cuestión de la posible legitimación que puedan poseer otros órganos del Tribunal, cuando consideren que no han sido detectados por el ponente determinados hechos que, a su juicio, son supuestamente constitutivos de alcance. Como es lógico, este asunto tiene especial relevancia respecto a quienes están legitimados de forma específica en la normativa para solicitar la práctica de las diligencias que estimen convenientes en orden a la depuración de responsabilidades contables. A él se dedicará el apartado IV de este documento.

C.- La pieza separada

La dicción literal del artículo 45 de la LFTCu, completada por el citado Acuerdo del Pleno de 27 de octubre de 1993 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 1995, también referenciada, dejan claro el «modus operandi» para las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables distintas de alcance ⁽⁴⁾. En lo que se refiere de modo específico al tema que nos ocupa, el Consejero ponente puede dictar resoluciones denegatorias motivadas contra la petición de apertura de pieza separada por el Ministerio Fiscal o el Abogado del Estado, si no aprecia la existencia de los hechos que se le han señalado. A éstos, por su parte, les asiste la garantía de utilizar el recurso previsto en el artículo 48 de la LFTCu en el ejercicio de sus legítimas pretensiones.

IV.- ESPECIAL REFERENCIA A LAS COMPETENCIAS DEL CONSEJERO PONENTE EN LAS ACTUACIONES PREVIAS A LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES CONTABLES POR ALCANCE

Como se indicó en la introducción de este trabajo, el objetivo principal del mismo es delimitar las competencias del Consejero de Cuentas ponente de una fiscalización en las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables por hechos supuestamente

⁽⁴⁾ Véanse, como ya se ha señalado, el artículo de «Crónicas 1992-1993» citado en la nota I y los anexos I y II del presente trabajo.

constitutivos de alcance. Más concretamente, el propósito central de todo el análisis consiste en determinar el «modus operandi» del Consejero ponente de un procedimiento de fiscalización cuando otros órganos del Tribunal consideran que existen supuestos de responsabilidad contable por alcance y se lo hacen saber así al ponente.

Cuando se trata de hechos supuestamente constitutivos de responsabilidad distinta de alcance, el artículo 45 de la LFTCu y las referidas Resolución y Sentencia establecen que:

- a) Corresponde al Consejero encargado de la fiscalización acordar la apertura de pieza separada, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o del Abogado del Estado.
- b) En el caso de que estos últimos soliciten al ponente la apertura de la pieza y el Consejero no aprecie la existencia de responsabilidad contable, éste podrá denegar la realización de dicho trámite, mediante la oportuna resolución motivada.
- c) Contra lo dispuesto en dicha resolución por el Consejero ponente, el Ministerio Fiscal o el Abogado del Estado pueden interponer el recurso del artículo 48 de la LFTCu.

La actuación a seguir en el caso de alcance no está bien definida en la normativa, sin que la práctica del Tribunal arroje resultados concluyentes. Se plantea, por lo tanto, la necesidad de fijar el modo de proceder por parte del Consejero ponente cuando se pone en su conocimiento, por algún otro órgano del Tribunal, la existencia de hechos que supuestamente constituyen alcance de caudales o efectos públicos. Con este propósito, la primera pregunta que cabe formular es la de si cabe aplicar a estos supuestos un procedimiento análogo al establecido para los supuestos de responsabilidad distinta de alcance. Para responder a esta cuestión, conviene hacer primero dos consideraciones:

- a) En primer lugar, el papel relevante que el Consejero ponente tiene en la calificación previa de los hechos puestos en su conocimiento a través de la fiscalización que coordina y dirige. Y dentro de ellos, naturalmente, de aquéllos que pue-

den tener relación con supuestos de responsabilidad contable, cualquiera que ésta sea. Este papel relevante ha sido destacado por el Tribunal Supremo, en la Sentencia citada de 27 de mayo de 1995.

- b) En segundo lugar, el exquisito respeto que el ponente debe otorgar a las competencias atribuidas por la normativa a los otros órganos del Tribunal y, muy especialmente, a los que se encuentran legitimados para ejercer acciones de responsabilidad contable. Ello obliga a que deba facilitarse la posibilidad de agotar la defensa de sus legítimos intereses dentro del marco legal. Esta consideración es sobre todo relevante en el caso de que existan discrepancias con el Consejero ponente en la apreciación de los hechos.

Los aspectos procedimentales ligados a estas dos consideraciones, que son básicas y comunes para todo tipo de responsabilidad contable, han quedado definitivamente resueltos para los supuestos distintos del alcance, como se ha indicado de manera reiterada en este documento. En los supuestos de alcance, sin embargo, tan sólo parece posible afirmar que el Consejero ponente tiene competencias para la calificación previa de los hechos, sin que de ello se pueda derivar un impedimento de los órganos legitimados para ejercer sus funciones y competencias.

La analogía entre las actuaciones en los supuestos de responsabilidad contable por alcance y distinta de alcance finaliza con la conclusión que acaba de expresarse. En el aspecto procedimental deben existir diferencias entre ambos supuestos, siquiera para acomodar la distinta condición de cada uno que el legislador de 1988 quiso resaltar, cuando apuntaba que la detección del primero es inmediata, a diferencia de los demás supuestos de responsabilidad contable. Por eso, el artículo 45 de la LFTCu presenta una cierta casuística que no se encuentra en el artículo 46.1 de la misma Ley que presenta incluso aparentes lagunas. En la práctica, el procedimiento ha consistido en notificar al ponente la constatación en el proyecto de informe de los supuestos de alcance, tal vez por similitud con el procedimiento establecido para el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado por el artículo 45 de la LFTCu. No existe, sin embargo, hoy en día nada previs-

to para los casos en que se produzcan discrepancias entre la valoración del ponente y la de quien detectó los hechos. Este vacío debe resolverse, al igual que en el supuesto de responsabilidades contables distintas del alcance, salvaguardando las legítimas competencias de las partes intervinientes.

En línea con lo que se acaba de indicar, el Consejero de Cuentas ponente de un procedimiento fiscalizador que, en contra de lo señalado por otros órganos del Tribunal, no aprecia la existencia de hechos que constituyan supuestos de alcance, no puede verse compelido por aquéllos a poner los antecedentes en conocimiento de la Sección de Enjuiciamiento. Ello nos llevaría al absurdo de considerarle especialmente capacitado para valorar los hechos, cuando se trata de supuestos de responsabilidad contable distinta de alcance, que son los que revisten complejidad ⁽⁵⁾, y no hacerlo así en el caso de supuestos de alcance, que el propio legislador calificó de fácilmente constatables.

Ahora bien, en caso de discrepancia con la calificación aportada por otros órganos del Tribunal, tampoco procede que el Consejero ponente efectúe resolución motivada formal, como si se tratase de un caso de denegación de apertura de pieza separada. En efecto, ni lo contempla la Ley; ni podría fundamentar jurídicamente su denegación más allá de las argumentaciones de índole exclusivamente fáctico, que puede efectuar en su contestación a las observaciones al proyecto de Informe de todos los órganos del Tribunal: ni tendría dicha resolución ninguna virtualidad, dado que quienes han detectado los hechos pueden dirigirse siempre a la Sección de Enjuiciamiento para ejercitar su acción.

Respecto del primer argumento citado, se podría contra-argumentar, no obstante, que tampoco la legislación contempló expresamente la figura de la denegación formal de apertura de pieza separa-

⁽⁵⁾ La Resolución del Pleno del Tribunal de 27 de octubre de 1993 otorgaba a los Consejeros ponentes una cierta prevalencia en la calificación inicial de los supuestos de responsabilidad distintas del alcance por «...el profundo conocimiento de los hechos que tienen como consecuencia de su condición de directores y coordinadores de las tareas de esta clase...».

da. Sin embargo, dicha vía, confirmada ahora por la jurisprudencia, constituye el contrapunto lógico de las previsiones del artículo 45 de la LFTCu, que preveía la apertura de la pieza. La solución jurídica no puede ser, por otro lado, más coherente. Procede hacer resolución motivada denegatoria en los supuestos en que el Consejero ponente, de haber estado conforme con el Fiscal o el Abogado del Estado, hubiera tenido que dictar una resolución formal de apertura de pieza separada. Y no procede hacerla, por el contrario, en los casos de presunto alcance ya que la conformidad del Consejero sólo le hubiera obligado a remitir unos antecedentes documentales a la Sección de Enjuiciamiento.

Pero cualquier órgano del Tribunal de Cuentas y, en especial, el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado, tiene el legítimo e indubitado derecho de discrepar de la valoración del Consejero ponente respecto a la posible existencia de alcance. En ese caso, amparándose en las especiales prerrogativas que el ordenamiento vigente les confiere en aras de depurar cualquier supuesto de responsabilidad contable, deben poner directamente en conocimiento de la Sección de Enjuiciamiento los hechos que han conocido y calificado como constitutivos de alcance. De este modo, la Sección de Enjuiciamiento puede decidir sobre la materia controvertida y no se violenta ni la voluntad del Consejero ponente ni la de los órganos legitimados para ejercer pretensiones de responsabilidades contables.

V.- CONCLUSIONES

- 1ª. El Consejero de Cuentas ponente de un procedimiento fiscalizador es competente para calificar, con carácter previo, los hechos que haya detectado como consecuencia del mismo.
- 2ª.- En el caso de que otros órganos del Tribunal -y especialmente los que se encuentran legitimados para ejercer pretensiones de responsabilidad contable- detecten supuestos de alcance, pueden dirigirse al Consejero ponente a los efectos de prevenirle. Si además le solicitaran que pase los

antecedentes a la Sección de Enjuiciamiento y el Consejero ponente mantuviera su calificación previa, no necesita éste formular resolución denegatoria de dicha solicitud.

- 3ª. A dichos efectos, el escrito del Consejero ponente, en el que contesta a las observaciones que han sido formuladas al proyecto de Informe de fiscalización, es documento suficiente para concretar la calificación previa de aquél, en orden a la existencia de presuntos alcances.
- 4ª.- Cualquier órgano del Tribunal debe poner directamente en conocimiento de la Sección de Enjuiciamiento los hechos que, en contra de la opinión del Consejero ponente, siga conceptuando como constitutivos de alcance.

**CONSIDERACIONES SOBRE EL TRAMITE ANTE
LAS SALAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE
LOS RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES
ADMINISTRATIVAS DECLARATIVAS DE RES-
PONSABILIDADES CONTABLES**

MARIA EUGENIA DE LA FUENTE ASPRÓN
del Cuerpo Superior de Letrados del Tribunal de Cuentas.

El Título VII del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado por Real Decreto Ley 1091/88 de 23 de septiembre regula las responsabilidades que, frente a la Hacienda Pública, contraen las autoridades y funcionarios de cualquier orden que por dolo, culpa o negligencia graves adopten decisiones con infracción de las disposiciones de dicha Ley.

Las responsabilidades exigibles han de ser establecidas en el correspondiente expediente administrativo de responsabilidad contable cuando se trate de las infracciones tipificadas en los apartados b) a g) del artículo 141 de la Ley General Presupuestaria, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de Cuentas de avocar el conocimiento del asunto, a tenor de lo previsto en el artículo 41 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y 3 de la Ley de Funcionamiento.

En la esfera estatal, la tramitación de los Expedientes Administrativos de responsabilidad contable termina con una resolución administrativa (Real Decreto 700/88) del Ministerio de Economía y Hacienda o del Consejo de Ministros. Con la producción de esta resolución queda agotada la vía administrativa, y ha de quedar abierta, por exigencia de nuestra Constitución, su posible revisión en vía jurisdiccional.

Esta exigencia constitucional viene determinada en los artículos 24 y 106 de nuestro Texto Fundamental. El primero de ellos consagra el principio de tutela judicial efectiva que implica el reconoci-

miento del derecho de los ciudadanos a acudir a los Jueces y Tribunales para ser amparados en sus derechos e intereses legítimos cuando éstos hayan sido lesionados por cualquier medio, incluida la producción de actos administrativos; y el segundo atribuye a los Tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa.

El orden jurisdiccional que con carácter general es competente para controlar la actuación administrativa es el Contencioso-Administrativo, al que corresponde, según el artículo 1 de su Ley Reguladora, conocer de los recursos que se susciten contra los actos de la Administración sometidos al Derecho Administrativo y contra las disposiciones de rango inferior a la Ley. Por ello, en principio habría que entender que las resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades contables han de ser recurridas ante aquella jurisdicción por estar comprendidos los actos declarativos correspondientes dentro del concepto «acto de la Administración Pública sujeto al Derecho Administrativo». Sin embargo, promulgada la Ley Orgánica 2/1982, por imperativo de lo establecido en su artículo 41(2), la competencia para conocer de este recurso jurisdiccional queda atribuida al Tribunal de Cuentas y, dentro de él, a sus Salas de Enjuiciamiento.

En consecuencia, para analizar el trámite que ha de darse a los recursos interpuestos ante la Sala del Tribunal de Cuentas contra las resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades contables, hay que tener en todo caso en cuenta que se trata de un recurso de naturaleza contenciosa-administrativa en cuanto a que su finalidad necesaria es que un órgano jurisdiccional se pronuncie sobre si es o no conforme a derecho una resolución que pone término a la vía administrativa, sin que la atribución de su conocimiento al Tribunal de Cuentas por su especialización en materia de responsabilidades contables haya alterado en modo alguno la naturaleza del recurso.

TRÁMITES DEL RECURSO

El artículo 41(2) de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas atribuye a las Salas del Tribunal de Cuentas el conocimiento de los

recursos contra las resoluciones administrativas declarativas de responsabilidad contable; y la misma previsión se contiene en el artículo 54 de la Ley de Funcionamiento al determinar las competencias de las Salas. Sin embargo, ni la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas ni la Ley de Funcionamiento regulan de modo expreso los trámites específicos por los que ha de sustanciarse este recurso.

Para resolver esta omisión lo primero que hay que tener en cuenta es que el trámite ha de ser el adecuado para la finalidad necesaria que tiene un recurso de esta naturaleza, es decir, para la revisión por un órgano jurisdiccional, a instancia del perjudicado, de una resolución administrativa declarativa de responsabilidades contables.

Precisamente por que han de atender a esta finalidad es por lo que la legislación del Tribunal se refiere a estas actuaciones utilizando el término de «recurso» y no el de «procedimiento» o «juicio».

Un «recurso» tiene siempre como punto de partida una resolución administrativa o judicial recaída en un procedimiento anterior y cuya revisión se pretende a través del mismo.

Por el contrario, el «juicio» o «procedimiento» es el instrumento procesal utilizado para obtener una resolución «ex novo», que luego podrá ser revisada o no a través del correspondiente recurso por una instancia superior.

Considerando, por tanto, que se trata de un recurso, ha de excluirse que su sustanciación pueda llevarse a cabo a través de los procedimientos regulados en la Ley de Funcionamiento para la tramitación de los juicios de cuentas y de reintegro por alcance ya que en ellos los trámites son los adecuados para obtener una declaración inicial de responsabilidades contables, pero no lo son en absoluto para proceder a la revisión de una resolución declarativa de responsabilidades recaída en una instancia administrativa anterior.

No conteniendo la legislación del Tribunal de Cuentas más normas de procedimiento que las referidas (y desechadas) en el párrafo anterior, hemos de acudir necesariamente a la Disposición Final 2ª de

la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas para establecer el trámite aplicable.

La citada Disposición Final dispone que «para el ejercicio de las funciones jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, en cuanto no este previsto en la presente Ley o en la de Funcionamiento, se aplicará supletoriamente en primer lugar la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa»

En base a ello han de considerarse de aplicación los artículos 56 a 91 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa que regulan el recurso contencioso-administrativo en «primera o única instancia» establecido para la revisión de actos definitivos producidos en vía administrativa y cuyo trámite es el adecuado a la naturaleza y objeto del recurso que nos ocupa, que, reiteramos, no puede ser otro que el obtener un pronunciamiento del órgano jurisdiccional por el que se confirme o anule, en todo o en parte, la declaración de responsabilidades contables recaída en el expediente administrativo.

Comentario sobre las interpretaciones erróneas a las que puede inducir el texto del párrafo 1º del artículo 68 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

Frente a la opinión hasta ahora expuesta, podría considerarse que el artículo 68 de la Ley de Funcionamiento autoriza a mantener que la tramitación que ha de darse al recurso ante la Sala es la establecida para el Juicio de Cuentas. El argumento legal en que se apoyaría esta tesis es el tenor del primer párrafo del citado artículo, cuya dicción literal es la siguiente: «Recibida la pieza separada a que se refiere el artículo 45 de esta Ley o el expediente administrativo declarativo de responsabilidades contables en la Sección de Enjuiciamiento y turnado el procedimiento entre los Consejeros adscritos a la misma, el Consejero de Cuentas a quien hubiere correspondido, o la Sala del Tribunal en su caso...».

A pesar de la confusión que la redacción de este artículo origina al relacionar directamente el expediente administrativo y la actua-

ción de la Sala del Tribunal con el trámite del Juicio de Cuentas, debe rechazarse de plano, en base a los argumentos anteriormente expuestos, que sea ésta la tramitación que ha de darse a los recursos contra resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades contables, ya que los artículos 68 y siguientes de la Ley de Funcionamiento regulan los trámites por los que ha de sustanciarse un «procedimiento», el Juicio de Cuentas, que como tal tiene por objeto obtener una declaración ex novo de responsabilidades contables, y no son, por tanto, los adecuados para la sustanciación de un «recurso» cuya finalidad es, por definición, distinta: la revisión de una declaración recaída en una instancia anterior.

Pero analicemos en todo caso, como pura hipótesis, cuáles serían las consecuencias de aplicar al recurso contra las resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades contables los trámites del Juicio de Cuentas.

En el Juicio de Cuentas el presunto responsable (que en este caso sería el recurrente) no tiene legitimación activa ante la jurisdicción contable. Los artículos 55 y 56 de la Ley de Funcionamiento legitiman activamente para el ejercicio de pretensiones de responsabilidad contable a la Administración o Entidad Pública perjudicada, al Ministerio Fiscal y a quien ejerce la acción pública, y sólo pasivamente al presunto responsable para oponerse a estas pretensiones. Ello supone un obstáculo insalvable para seguir los trámites establecidos para este Juicio, en el que necesariamente ha de deducirse una pretensión de responsabilidad contable frente a la que el presunto responsable sólo está pasivamente legitimado, haciéndose por tanto imposible que él, dentro del procedimiento del Juicio de Cuentas, pueda tomar la iniciativa para instar la revisión de la resolución administrativa.

Además, como consecuencia de que el perjudicado por la resolución administrativa (es decir, el presunto responsable) carece de legitimación activa, el procedimiento sólo podrá incoarse si demandan el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el actor popular, lo cual hace quebrar el principio de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución.

Aunque los legitimados formularan demanda, no por ello se resolvería el problema de la falta de tutela judicial ya que, en tal caso, el perjudicado sólo podría comparecer como demandado para oponerse a las pretensiones de la demanda y no como actor para impugnar la resolución administrativa, que es lo único que satisfaría la exigencia del artículo 24 de la Constitución; pero con mayor claridad se pone de manifiesto el absurdo si se contempla el supuesto contrario, esto es, que ninguno de los legitimados para ello interpusieran demanda: entonces el acto administrativo quedaría firme por la simple voluntad de éstos, sin que al perjudicado se le concediera intervención alguna.

Es tan evidente que la regulación contenida en la Ley de Funcionamiento para el Juicio de Cuentas ha sido pensada con otra finalidad, que el intento de adaptarla a las circunstancias que necesariamente se han de dar en un recurso jurisdiccional contra una resolución administrativa da lugar a continuas incongruencias. Sigamos señalando, a título de ejemplo:

El último párrafo del apartado 1º del artículo 68 establece: «No obstante, si de la pieza o expediente resultara de modo manifiesto e inequívoco la inexistencia de caso alguno de responsabilidad contable... se declarará no haber lugar a la incoacción del juicio». Obsérvese lo absurdo que resultaría que, siendo evidente que el recurrente o perjudicado no es responsable contablemente, el órgano jurisdiccional declarara no haber lugar a la incoacción del procedimiento, eliminando toda posibilidad de que se revise y se anule esa resolución administrativa manifiestamente injusta. Y como la misma previsión se contiene para el caso de que no exista procedimiento fiscalizador del que haya de depender la responsabilidad contable, el derecho a la tutela judicial del administrado también se está haciendo depender de una circunstancia objetiva totalmente ajena a él, vulnerándose nuevamente el principio de amparo jurisdiccional.

Siguiendo con el trámite del procedimiento, establece el artículo 69 de la Ley de Funcionamiento que si, dado el traslado del expediente administrativo a los comparecidos como parte actora (es decir, al Abogado del Estado o representante legal de la Entidad Públi-

ca perjudicada, al Ministerio Fiscal y a quien ejercite la acción pública, que son los únicos legitimados para deducir pretensiones de responsabilidad contable según los artículos 55 y 56 de la Ley de Funcionamiento), ninguna demanda fuera presentada en el plazo concedido para ello, el órgano de la jurisdicción contable ordenará de Oficio el archivo de las actuaciones. Nuevamente la incoacción del procedimiento se está haciendo depender de la actuación de los interesados en que adquiera firmeza la resolución administrativa, colocando al perjudicado en una situación de absoluta indefensión.

Si para no llegar al absurdo ya desde el inicio de los trámites del procedimiento, intentamos adaptarlos a los presupuestos mínimos necesarios para la interposición de un recurso y entendemos que, aunque no lo contempla la Ley, en este caso ha de considerarse al presunto responsable legitimado activamente para formular pretensiones ante la Jurisdicción contable, nos encontramos con que el artículo 59 de la Ley de Funcionamiento establece que las partes legitimadas activamente únicamente pueden pretender el reintegro de los daños y el abono de los perjuicios originados a los caudales o efectos públicos, es decir exactamente lo contrario de lo que, mediante el recurso, pretende el perjudicado, que es no hacerse responsable del reintegro de tales daños y perjuicios.

Intentemos superar también éste obstáculo e interpretemos que, como lo que formula el perjudicado es un recurso y, por tanto, una pretensión de «revisión de una resolución» y no de «responsabilidad contable», no ha de entenderse aplicable el artículo 59. Pero entonces ¿qué sentido tiene el trámite de alegaciones que se da al Ministerio Fiscal en el párrafo 2º del artículo 70 de la Ley de Funcionamiento?. Invertidas las legitimaciones para que el recurso sea viable y siendo el recurrente quien va a presentar la demanda, si el Ministerio Fiscal la contesta, es absurdo que con posterioridad se le de traslado de su propia contestación para que alegue lo que estime conveniente sobre el mantenimiento o no de la pretensión.

Como vemos, son innumerables las incongruencias procedimentales a que da lugar cualquier intento de aplicación del trámite del juicio de cuentas al recurso ante la Sala. Aunque no pre-

tendemos enumerarlas exhaustivamente, conviene, para concluir, hacer referencia a que el artículo 71 de la Ley de Funcionamiento, al establecer cual ha de ser el contenido de la sentencia con que se ha de poner fin al procedimiento, no hace alusión a pronunciamiento alguno que implique la confirmación o anulación de un acto o resolución anterior, pronunciamiento que es el elemento básico y el objeto esencial de todo recurso. En resumen, no se puede aplicar un procedimiento en el que, para determinar la legitimación de las partes, el objeto de las pretensiones, la formalización de la demanda y de la contestación y el contenido de la sentencia, hay que acudir permanentemente a hipótesis ajenas a su regulación legal.

Señalemos finalmente que, teniendo en cuenta las consideraciones que anteceden, para tratar de dar una significación coherente al tenor literal del párrafo 1º del artículo 68 de la Ley de Funcionamiento, hay que entender:

a) Que la mención a los expedientes administrativos declarativos de responsabilidad contable debe considerarse referida únicamente a aquellos supuestos en que el conocimiento de dicho expediente sea reclamado por el Tribunal de Cuentas, mediante la avocación a que alude el artículo 41(1) de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, antes de que en el haya recaído resolución administrativa.

b) Que la referencia «o la Sala del Tribunal, en su caso», carece de sentido y hay que tenerla por no puesta, ya que en la legislación del Tribunal de Cuentas no existe caso alguno en el que las Salas puedan ejercer competencias mediante los trámites establecidos en los artículos 68 y siguientes de la Ley de Funcionamiento.

ANÁLISIS DE LAS ACTUACIONES PRACTICADAS POR LA SALA DE ENJUICIAMIENTO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS EN EL TRÁMITE DE ESTE RECURSO

Las diferentes actuaciones producidas en la sustanciación ante la Sala del Tribunal de Cuentas de los recursos interpuestos contra resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades

contables pone de manifiesto la inexistencia de un criterio uniforme de los órganos jurisdiccionales del Tribunal a este respecto.

No obstante, analizadas las resoluciones producidas en los años 1992 y 1993, se observa que, aunque en ocasiones con notorias divergencias u omisiones, en términos generales la sustanciación de los recursos tiende a ajustarse a los presupuestos procesales y a los trámites establecidos para el recurso contencioso-administrativo en la Ley Reguladora de dicha jurisdicción y no a los señalados en la Ley de Funcionamiento para el juicio de cuentas. En este sentido pueden destacarse las siguientes notas comunes de los procedimientos tramitados:

1º.- La legitimación de las partes queda establecida con arreglo a lo dispuesto en los artículos 28 y 29 de la Ley Reguladora de las jurisdicción Contencioso-administrativa, considerándose legitimado activamente al declarado responsable en vía administrativa y pasivamente a la Administración. No se han entendido, pues, de aplicación las normas que sobre la legitimación de las partes se establecen en el artículo 55 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

2º.- El contenido de la pretensión se ajusta a lo establecido en el artículo 41 de la Ley Reguladora (y no en el artículo 59 de la Ley de Funcionamiento), pretendiendo el actor, la declaración de no ser conforme a derecho y subsiguiente anulación de la resolución recurrida y la Administración su confirmación.

3º.- Las actuaciones por las que se tramita el recursos comprenden, en general, la interposición del recurso por el declarado responsable en vía administrativa, la reclamación del expediente, la formalización de la demanda por el recurrente y de la contestación por la Administración y la resolución mediante sentencia de las pretensiones de las partes.

4º.- El contenido de las sentencias se ajusta a lo establecido en la Ley Reguladora, acordándose la confirmación o anulación de la resolución administrativa recurrida. No se ha entendido, pues, de aplicación el artículo 71 (nos 3 y 4) de la Ley de Funcionamiento, que alude a pronunciamientos que nada tienen que ver con aquéllos.

En ninguna de las sentencias comentadas se aborda explícitamente el problema del trámite a seguir en la sustanciación de los recursos y, en consecuencia, ni se determina de manera expresa cuál ha de ser el procedimiento aplicable ni se resuelve qué interpretación ha de darse a los equívocos términos del párrafo 1 del artículo 68 de la Ley de Funcionamiento. Pero, evidentemente, si la legitimación, las pretensiones de las partes, la formalización de la demanda y de la contestación y el contenido de la sentencia se ajustan a lo dispuesto en la LRJCA, los elementos esenciales del proceso ponen de manifiesto que los trámites se han adecuado al procedimiento establecido para los recursos contencioso-administrativos.

Puede, pues, concluirse que los recursos a los que nos referimos se han venido sustanciando ante la Sala del Tribunal considerando de aplicación el procedimiento establecido en la LRJCA y no el previsto en la Ley de Funcionamiento para el juicio de cuentas.

Ahora bien, la concurrencia de unas líneas básicas de actuación comunes que permiten llegar a esta conclusión, no significa, como anteriormente expusimos, que exista un criterio uniforme de actuación en la Sala del Tribunal de Cuentas respecto a los trámites concretos por los que han de sustanciarse los recursos interpuestos contra las resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades contables.

La disparidad se manifiesta precisamente en la mayor o menor medida con que se omiten determinadas actuaciones preceptivas en el procedimiento contencioso-administrativo o se introducen otras ajenas a él.

Entre las actuaciones omitidas cabe señalar:

- En ningún caso se hace la publicación de la interposición del recurso exigida por el artículo 60 de la LRJCA. Únicamente en la sentencia de 2-2-1993 se hace referencia a tal publicación, pero por medio de edictos y no en los Boletines oficiales como manda la norma.

- En varios casos no se ha llevado a cabo el emplazamiento de las partes (así resulta incluso en el recurso al que se refiere la sentencia más reciente de las comentadas, dictada en 29-1-1993).

- Solamente en una sentencia (la de 20-5-1993, que es la producida en el procedimiento que con mayor rigor se ha ajustado a los trámites del recursos contencioso-administrativo y la única que, en relación a alguna de las actuaciones, hace referencia expresa a la LRJCA) se hace alusión al trámite de vista o conclusiones ordenado por el artículo 76 y siguientes de la LRJCA.

En cuanto a la inclusión en el trámite del recursos de actuaciones ajenas a las establecidas para el contencioso-administrativo, la más significativa es la intervención que como parte, en concepto de demandado, se ha dado en todos los casos al Ministerio Fiscal (para contestar a la demanda o para formular alegaciones).

Esta actuación del Ministerio Fiscal se podría, en principio, pretender que tiene fundamento en lo dispuesto en el apartado c) del artº 16 de la Ley de Funcionamiento, que, como funciones de la Fiscalía del Tribunal de Cuentas, entre otras, establece: «Tomar conocimiento de todos los procedimientos fiscalizadores y jurisdiccionales que se sigan en el Tribunal a efectos de esclarecer las posibles responsabilidades contables que de ellos puedan derivarse». Pero esta norma no puede considerarse fundamento suficiente para conceder al Ministerio Fiscal la legitimación pasiva en los recursos interpuestos contra las resoluciones administrativas declarativas de responsabilidades contables.

El que la Fiscalía haya de «tomar conocimiento» de los procedimientos jurisdiccionales no quiere decir en absoluto que, por esta mera prevención, se le atribuya legitimación para intervenir en todos ellos. Lo único que quiere decir, y literalmente dice, es que al Ministerio Fiscal se la ha de dar conocimiento de las actuaciones jurisdiccionales a los efectos de esclarecer las responsabilidades contables; pero si, obtenido ese conocimiento, el Ministerio Fiscal pretende ejercer sus funciones dentro de un determinado proceso, la intervención que pueda tener y la posición que haya de adoptar en él ha de estar

autorizada por las normas sobre legitimación aplicables al proceso en cuestión. Y no existe precepto legal alguno que atribuya al Ministerio Fiscal la legitimación precisa para actuar como parte, y en el concepto en que lo viene haciendo, en los recursos sustanciados ante la Sala del Tribunal de Cuentas contra las resoluciones administrativas declarativas de responsabilidad contable. (Obvio es que esta legitimación no puede pretender fundamentarse en el artº 55 de la Ley de Funcionamiento ya que en él se concede al Ministerio Fiscal legitimación activa para formular pretensiones de responsabilidad contable pero en modo alguno legitimación pasiva para oponerse a las pretensiones del demandante, que es la posición procesal que se le ha venido reconociendo en el trámite de los recursos a los que las sentencias se refieren).

**SUBVENCIONES PÚBLICAS: RESPONSABILIDADES
CONTABLES Y PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
DE REINTEGRO**

JOSÉ PASCUAL GARCÍA
Inspector de Finanzas del Estado.

SUMARIO

O. INTRODUCCIÓN.....	35
1. RESPONSABILIDAD CONTABLE POR LA FALTA DE JUSTIFICACION DE SUBVENCIONES: ¿ALCANCE O RESPONSABILIDAD DISTINTA DEL ALCANCE?.....	35
2. REINTEGRO DE SUBVENCIONES	
2.1 Procedimiento administrativo de reintegro de subvenciones.....	41
2.2 Procedimiento administrativo de reintegro y juicio de cuentas.....	43
2.3 Procedimiento de reintegro por alcance: conexión con el procedimiento administrativo de reintegro...	46
3. POST SCRIPTUM. ¿SON SUJETOS DE RESPONSABILIDAD CONTABLE LOS PERCEPTORES DE SUBVENCIONES?.....	48
4. CONCLUSIÓN.....	53

0. INTRODUCCIÓN

La regulación por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (TRLGP) de un procedimiento administrativo de reintegro de subvenciones presenta puntos de conflicto con los procesos de la jurisdicción contable que cuando tienen por objeto el enjuiciamiento de las responsabilidades de los perceptores de subvenciones pueden desembocar igualmente en la exigencia de su reintegro. Dichos puntos de conflicto son de diversa magnitud según que el proceso jurisdiccional se canalice a través del juicio de cuentas (responsabilidad distinta del alcance) o a través del procedimiento de reintegro por alcance (alcance o malversación). Las normas de desarrollo de la Ley General Presupuestaria (RD 700/1988, de 1 de julio) y de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC) (RD 2225/1993, de 17 de diciembre) han venido a agravar la situación de confusión normativa al incidir con distintas soluciones sobre un mismo supuesto de hecho. Se hace, pues, preciso un esfuerzo de clarificación, a lo cual se ordenan las consideraciones que siguen, que han de partir de un análisis de los tipos de responsabilidad en que pueden incurrir los perceptores de las subvenciones y ayudas públicas.

1. RESPONSABILIDAD CONTABLE POR LA FALTA DE JUSTIFICACION DE SUBVENCIONES: ¿ALCANCE O RESPONSABILIDAD DISTINTA DEL ALCANCE?

Constituye doctrina reiterada de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas que los perceptores de subvenciones son posibles

sujetos de responsabilidad contable pese a la dicción literal de los arts. 21 y 140 del TRLGP que, en la definición de aquélla, sólo menciona como posibles infractores a las autoridades y funcionarios. La expresada doctrina se contiene, entre otras, en las Sentencias de 29 de octubre de 1992 y 26 de marzo de 1993. Ahora bien, la cuestión que se ha de dilucidar, a los efectos aquí pretendidos, no es tanto si los perceptores de subvenciones pueden incurrir o no en responsabilidad contable sino si ésta ha de calificarse de alcance o de responsabilidad distinta del alcance. lo que tiene importantes consecuencias procesales. como después se verá.

El Texto refundido de la Ley General Presupuestaria menciona en la letra a) del art. 141.1, como infracción contable, el alcance, relacionándose en las letras b) a la g) diversas infracciones que, por contraria interpretación, se han venido considerando como infracciones distintas del alcance. Contra dicha interpretación ha reaccionado la jurisdicción contable al entender que las infracciones presupuestarias contempladas en las letras b) a la g), entre las que se encuentra la falta de justificación de las subvenciones letra f), «darán lugar a un alcance en los fondos públicos y, en su caso, a responsabilidad contable, si en ellas se apreciasen sus requisitos caracterizadores» (Auto Departamento 3º de 15 de septiembre de 1994). De lo expuesto se deduce que los perceptores de subvenciones pueden incurrir tanto en una como en otra clase de responsabilidad, debiendo apreciarse caso por caso si las infracciones cometidas pertenecen a una u otra categoría en función de que concurren todos y cada uno de los elementos definidores del alcance, en cuyo caso se estará en presencia de una infracción de esta naturaleza; por el contrario si no concurre alguno de ellos y, no obstante, se apreciara un perjuicio a los caudales públicos, deducido de las cuentas, la responsabilidad será distinta del alcance, ya que esta categoría tiene carácter residual, englobando todos los supuestos de responsabilidad contable no tipificados como alcance o malversación. Esta doble posibilidad de calificación de las infracciones contables en materia de subvenciones se confirma en la medida en que, junto a la doctrina sentada en numerosos autos de los Departamentos en los que se consideran alcance diversas infracciones presuntamente cometidas por los perceptores de subvenciones, en diversas sentencias de la Sección de Enjuiciamiento se parte de su

consideración como responsabilidad distinta del alcance. Así en la antes citada Sentencia de la Sala de Apelación de 29 de octubre de 1992 y en la de 20 de mayo de 1993 mediante las que se desestiman recursos contra resoluciones del Ministerio de Economía y Hacienda dictadas en expedientes tramitados al amparo del art. 144 del TRLGP.

Sentado que las infracciones en materia de justificación de subvenciones pueden ser constitutivas de alcance o no serlo, la cuestión se traslada a determinar en qué supuestos se ha de considerar que concurren los elementos definidores de uno u otro tipo de responsabilidad contable. Pues bien, según el art. 72.1 de la LFTCu **«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»**. De dicho precepto se desprende que es presupuesto necesario para que haya alcance que las cuentas presenten saldo deudor. Contablemente el saldo será de esta naturaleza cuando el importe de los fondos públicos percibidos por el beneficiario de la subvención (cargo de la cuenta) sea superior, según las justificaciones aportadas, al importe de los pagos realizados más las cantidades reintegradas al Tesoro, en su caso (data).

En la justificación de las subvenciones existen dos aspectos diferenciados según que se trate de acreditar que las cantidades recibidas se han gastado en las finalidades para las que fueron concedidas o tengan por objeto demostrar los resultados obtenidos. Los justificantes que han de aportarse habrán de estar, por tanto, en función de dichos objetivos. ⁽¹⁾

Los medios probatorios de **la aplicación de los fondos** son aquéllos que, tanto en el ámbito de la contabilidad pública como incluso en el de la contabilidad privada, se utilizan para acreditar la realización del gasto. Dichos medios pueden ser documentales o

⁽¹⁾ Vid. José Pascual. Procedimientos de la Administración Financiera. Escuela de la Hacienda Pública. 1991.

basarse en la comprobación material y física de la inversión, según preveen, respectivamente, el Decreto 2784/64, de 27 de julio y el Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo.

Por el contrario, **la consecución de los resultados** obtenidos o de la conducta o comportamiento previsto abre la puerta a otros medios de prueba y de conocimiento no tasados legalmente, tales como informes de gestión, dictámenes técnicos e información cruzada con otras entidades.

Pues bien, sólo la ausencia de los justificantes de **la aplicación de los fondos** puede dar lugar a un saldo deudor en cuentas. Cuando lo que se omite es exclusivamente la justificación acreditativa de los resultados o de la carga impuesta, v. gr. crear un determinado número de puestos de trabajo, impartir un curso de formación de un número de horas prefijado, etc. contablemente no cabe hablar de saldo deudor y, por tanto, la responsabilidad contable en que se hubiere incurrido será distinta del alcance.

Supuesto distinto sería el de que se hubiera originado una malversación contable. Aunque aritméticamente no exista saldo deudor, al no producirse ausencia material de numerario o falta de soportes documentales, si de los justificantes aportados se dedujera que los fondos recibidos se han aplicado a usos propios o ajenos por parte de quien los tenga a su cargo, el reproche contable sería reconducible al supuesto de malversación de caudales o efectos públicos, con las mismas consecuencias procesales que en el alcance.

Es importante subrayar en este sentido, como ha señalado J.A. Pajares en el trabajo inédito «Los supuestos de alcance (o malversación) detectados en el examen y comprobación de las cuentas o en cualquier otro procedimiento fiscalizador», que la malversación contable, a diferencia del delito de malversación tipificado en el art. 397 C.P., excluye del concepto dar a los fondos públicos un destino diferente. Para la existencia de malversación contable será preciso que la aplicación de los caudales o efectos lo sea a usos propios o ajenos pero siempre que éstos sean de carácter privado. Por tanto, no se puede entender, como acertadamente señala J.A. Pajares, que sea

perseguido a través de los trámites de un procedimiento de reintegro por alcance aquella conducta 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 distinta.

Como conclusión de cuanto antecede puede sentarse que se estará ante supuesto alcance o malversación cuando exista carencia total o parcial de justificantes de la aplicación dada a los fondos. Por el contrario, podrá constituir responsabilidad distinta del alcance la ausencia de la documentación acreditativa de los resultados obtenidos o de las cargas impuestas así como las irregularidades en la aplicación de los fondos puestas de manifiesto en la documentación justificativa del gasto a menos que a partir de ésta se demuestre su desvío a fines particulares del perceptor o de un tercero, en cuyo caso el supuesto (malversación) sería equiparable al alcance.

La consecuencia procesal de lo expuesto es que, en el caso de que los hechos sean supuestamente constitutivos de alcance, se habrán de pasar a la Sección de Enjuiciamiento para el nombramiento de Delegado Instructor, de conformidad con lo prevenido en el art. 46 LFTCu; por el contrario, si fueran constitutivos de otro tipo de responsabilidad se habrá de acordar la formación de pieza separada y proceder de conformidad con el art. 45 LFTCu. Todo ello, sin perjuicio de lo que después se dirá para el caso de que se hubiere iniciado el procedimiento administrativo de reintegro.

2. REINTEGRO DE SUBVENCIONES

El TRLGP en su art. 81.9 regula la obligación de reintegro de las subvenciones percibidas en los siguientes términos: **«Procederá el reintegro de las cantidades percibidas y la exigencia del interés de demora desde el momento del pago de la subvención y en la cuantía fijada en el artículo 36 de esta Ley, en los siguientes casos:**

a) Incumplimiento de la obligación de justificación.

b) Obtener la subvención sin reunir las condiciones requeridas para ello.

c) Incumplimiento de la finalidad para la que la subvención fue concedida.

d) Incumplimiento de las condiciones impuestas a las Entidades colaboradoras y beneficiarios con motivo de la concesión de la subvención.

Igualmente, en el supuesto contemplado en el párrafo segundo del apartado anterior (sobrefinanciación), procederá el reintegro del exceso obtenido sobre el coste de la actividad desarrollada».

Con la expresada regulación coexiste la de los reintegros que son consecuencia de responsabilidades contables (arts. 142 y ss.).

Frente al supuesto de reintegro que tradicionalmente se ha considerado en el ordenamiento presupuestario, en el que éste procede de un pago excesivo o indebido derivado de un error o anomalía que no afectaba al reconocimiento de la obligación a cargo de la Hacienda Pública sino al pago material, la regulación por el art. 81 TRLGP del reintegro de subvenciones contempla unos supuestos bien distintos. Estos reintegros suponen un acto administrativo declarativo de derechos que ha de declararse nulo o ineficaz; lo primero se dará en el caso de la letra b) del art. 81.9, es decir, cuando se obtuvo la subvención sin reunir las condiciones requeridas para ello; por el contrario, en los restantes casos (letras a), c) y d)) no se produjo pago indebido alguno sino incumplimiento posterior de la carga impuesta al perceptor, lo que autoriza a la Administración a revocar el primitivo acuerdo privándolo de eficacia, a través de un procedimiento contradictorio que culmina con la declaración de la procedencia del reintegro.

De la expresada peculiaridad deriva un singular tratamiento legal de estos reintegros que desemboca en un procedimiento adminis-

trativo para su efectividad cuya conexión con los procedimientos del orden jurisdiccional contable y, de consiguiente, con las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables de la LFTCu resulta difícil de articular al no haber sido contemplada expresamente en la Ley.

2.1 Procedimiento administrativo de reintegro de subvenciones

El procedimiento administrativo para reintegro de las subvenciones viene señalado, aunque de forma indirecta, en el apartado 10 del art. 81 TRLGP, cuando señala: **«Las cantidades a reintegrar tendrán la consideración de ingresos de derecho público, resultando de aplicación para su cobranza lo previsto en los artículos 31 a 34 de esta Ley».**

En los mencionados artículos se regula la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de Derecho público deba percibir la Hacienda Pública para lo cual, dispone el art. 31 TRLGP. **«actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes».** Con la expresión indicada y lo establecido en los siguientes artículos (art. 32 a 34) se efectúa una remisión a lo dispuesto sobre cobranza en la Ley General Tributaria (LGT) y Reglamento General de Recaudación. De conformidad con estas disposiciones junto con el reintegro del principal serán exigibles los intereses de demora desde el momento del pago de la subvención y el recargo del apremio del 20% si se inicia la vía ejecutiva.

Ahora bien, según lo expuesto anteriormente, el reintegro de las subvenciones presupone que previamente se declara en vía administrativa la nulidad o ineficacia del acto administrativo de concesión y la obligación de reintegrar.

Para dictar la resolución pertinente habrá de seguirse el cauce de la LRJ-PAC y del Reglamento de Procedimiento para la concesión de ayudas y subvenciones públicas, aprobado por R.D. 2225/1993, de 17 de diciembre. En el art. 8.2 de dicho Reglamento se dispone: **«Cuando las normas aplicables al control del cumplimiento del objeto, condiciones y finalidad de la subvención no establezcan**

un procedimiento específico para el reintegro de la misma, se seguirá el regulado en este artículo.

El procedimiento se iniciará de oficio como consecuencia de la propia iniciativa del órgano competente, de una orden superior, de la petición razonada de otros órganos que tengan o no atribuidas facultades de inspección en la materia, o de la formulación de una denuncia.

En la tramitación del procedimiento se garantizará, en todo caso, el derecho del interesado a la audiencia.

Si no hubiera recaído resolución expresa transcurridos seis meses desde la iniciación, teniendo en cuenta las posibles interrupciones producidas por causas imputables a los interesados, se iniciará el cómputo del plazo de caducidad establecido en el artículo 43.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

Dictada y firme la expresada resolución es cuando entrarán en juego las previsiones de la Ley General Presupuestaria, tal como prevé el citado art. 8 del Reglamento en su apartado 4: «Una vez acordada, en su caso, la procedencia del reintegro, éste se efectuará de acuerdo con lo previsto en el Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988» y puesto que ésta remite, a su vez, según hemos visto, a la LGT habrá que estar también a lo dispuesto en ésta y en el Reglamento General de Recaudación.

En la cobranza de los reintegros hay que distinguir, de conformidad con lo previsto en el citado Reglamento General de Recaudación dos variantes, según que la resolución se dicte por un Departamento ministerial o por un Organismo autónomo. En el primer caso, la cobranza tanto en período voluntario como en ejecutiva, compete a los órganos de recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda; en el segundo, compete a los Organismos la cobranza en período voluntario y si ésta no se produce, deberán expedir los títulos ejecutivos (certificaciones de descubierto) y trasladarlos a los órganos de

recaudación del Ministerio de Economía y Hacienda que dictarán la providencia de apremio (art. 169 Reglamento General de Recaudación) y continuarán la vía ejecutiva.

Por último, hay que señalar que las Entidades locales gozan de un trato singular en la materia, ya que el art. 40 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, prevé la posibilidad de que existan sobrantes de subvenciones no reintegrables así como que, en el caso de aplicación indebida, se aplique la compensación para hacer efectivo el reintegro. Concretamente, el art. 40 de la mencionada Ley dispone:

«1. Las subvenciones de toda índole que obtengan las Entidades locales con destino a sus obras y servicios no podrán ser aplicadas a atenciones distintas de aquellas para las que fueron otorgadas, salvo, en su caso, los sobrantes no reintegrables cuya utilización no estuviese prevista en la concesión.

2. Para garantizar el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado anterior, las Entidades públicas otorgantes de las subvenciones podrán verificar el destino dado a las mismas. Si tras las actuaciones de verificación resultase que las subvenciones no fueron destinadas a los fines para los que se hubieran concedido, la Entidad pública otorgante exigirá el reintegro de su importe o podrá compensarlo con otras subvenciones o transferencias a que tuviere derecho la Entidad afectada, con independencia de las responsabilidades a que haya lugar».

La compensación de créditos contra las Entidades Locales aparece regulada en el art. 65 del Reglamento General de Recaudación, quedando excluidas de la vía y del recargo de apremio (art. 106).

2.2 Procedimiento administrativo de reintegro y juicio de cuentas

El reintegro de una subvención puede exigirse por la jurisdicción contable no sólo por la vía del procedimiento de reintegro por alcance sino también por la del juicio de cuentas. La elección de un cauce procesal u otro estará en función de que la infracción de la que

derive la obligación de reintegro constituya alcance o malversación o responsabilidad distinta. En este segundo supuesto la necesidad de reintegrar por parte del beneficiario de una subvención o, en su caso, la valoración del daño que ha de ser reparado, dependerá de las condiciones o cargas impuestas en las normas reguladoras de la concesión y en los respectivos acuerdos o convenios mediante lo que se otorguen las ayudas.

Ahora bien la exigencia del reintegro de una subvención por la vía del juicio de cuentas presenta problemas de conexión aplicativa con el procedimiento administrativo de reintegro regulado por el art. 81 TRLGP y con el Reglamento del procedimiento para la concesión de subvenciones públicas. Éste último hace abstracción de que la causa del reintegro sea o no constitutiva de infracción contable, sin embargo los supuestos que pueden dar lugar al inicio del procedimiento son constitutivos, al menos en la mayor parte de los casos, de infracción de esta naturaleza. En efecto, la obligación de reintegro y el correspondiente procedimiento administrativo para su exigencia nace de los hechos contemplados en el art. 81.9 TRLGP, anteriormente reproducido, pero dichos hechos constituyen, según el art. 141.1.f) y 9), infracción contable y por tanto también pueden desembocar en un reintegro exigible por la jurisdicción contable.

Dentro del ordenamiento administrativo existe una disposición, el RD 700/1988, de 1 julio, que regula «los expedientes administrativos de responsabilidad contable derivados de las infracciones previstas en el Título VII de la Ley General Presupuestaria». Con arreglo a este RD se han venido tramitando por el Ministerio de Economía y Hacienda diversos expedientes para exigencia del reintegro de subvenciones no justificadas. Su aplicación no ha planteado especiales problemas de coordinación entre la vía administrativa y la contencioso-contable, pues se venía entendiendo, sin contradicción del Tribunal de Cuentas, que la falta de justificación constituía infracción distinta del alcance y, por tanto, con arreglo a lo previsto en el art. 41 de la LOTCu y en el propio RD, se daba traslado al Tribunal de Cuentas de la incoación del expediente a fin de que pudiera avocarlo y se otorgaba a los interesados recurso ante el Tribunal de Cuentas contra la resolución administrativa.

En la actualidad, la regulación del procedimiento administrativo de reintegro de subvenciones por el art. 81 TRLGP, y el Reglamento del procedimiento para la concesión de subvenciones públicas de 1993 nos sitúa ante unas coordenadas completamente distintas, pues se ignoran totalmente las exigencias del art. 41 de la LOTCu y demás normas reguladoras de la jurisdicción. Dicho artículo, sin embargo, está vigente por cuanto ni puede ser derogado obviamente por un Reglamento ni resulta incompatible con la nueva redacción del art. 81 TRLGP, que, por otra parte, en cuanto Ley ordinaria, tampoco puede interpretarse que pretendiera modificar una norma orgánica.

Para una recta interpretación de su alcance, consideramos obligada su reproducción literal:

«1. En los casos en que las responsabilidades a que se refiere el artículo 38 sean exigibles con arreglo a normas específicas en vía administrativa, la autoridad que acuerde la incoación del expediente la comunicará al Tribunal de Cuentas, que podrá en cualquier momento recabar el conocimiento del asunto.

2. 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».

Del tenor del precepto resulta que la exigencia de responsabilidades contables, no constitutivas de alcance, en vía administrativa está expresamente admitida en la LOTCu que, en este punto resulta además plenamente concordante con el art. 144 del TRLGP que igualmente la contempla.

Ciertamente el Reglamento de procedimiento para la concesión de ayudas y subvenciones públicas tiene por objeto adecuar las normas reguladoras del mismo a la LRJ-PAC y en él no se hace mención a la exigencia de responsabilidades contables. No obstante en su art. 8 se regula un procedimiento para el reintegro que materialmente considerado es un procedimiento administrativo para exigencia de responsabilidades contables, al menos en la mayor parte de los casos en que se aplique.

En consecuencia, la resolución sobre la procedencia del reintegro en la medida en que tuviere por fundamento hechos constitutivos de responsabilidad contable será recurrible ante el Tribunal de Cuentas dando lugar al correspondiente juicio ante la Sala de conformidad con el art. 54 LFTCu. En todo caso, también podrá el Tribunal recabar el conocimiento del asunto (art. 41 LOTCu).

2.3 Procedimiento de reintegro por alcance: conexión con el procedimiento administrativo de reintegro.

Tal como se ha expuesto en el apartado 1. la falta de justificación puede constituir un supuesto de alcance. La responsabilidad por alcance se enjuicia por el Tribunal de Cuentas a través del procedimiento de reintegro por alcance regulado en los arts. 72 a 74 LFTCu. La sentencia recaída se ejecutará, de oficio o a instancia de parte, por el mismo órgano jurisdiccional que la hubiera dictado en primera instancia (Consejeros de Enjuiciamiento), en la forma establecida para el proceso civil (art. 85 LFTCu).

La regulación de este procedimiento presenta un problema de conexión aplicativa con la del procedimiento administrativo de mayor calado que el estudiado en el apartado anterior ya que, a tenor de lo dispuesto en el art. 143 del TRLGP, en los casos de responsabilidad por alcance, el reintegro debe exigirse por el Tribunal de Cuentas mediante el «procedimiento de reintegro por alcance», mientras que a tenor del art. 81.10 del TRLGP han de aplicarse las normas administrativas sobre cobranza de ingresos de Derecho público. El problema aflora con particular virulencia cuando los hechos indiciariamente constitutivos de alcance o malversación se detectan en un procedimiento fiscalizador, respecto de los cuales a su vez hay que distinguir dos situaciones diferenciadas: que la Administración haya iniciado el procedimiento administrativo de reintegro o que no lo haya hecho. Si se hubiere iniciado el procedimiento administrativo, tanto en su fase declarativa (Departamentos gestores), como ejecutiva (Ministerio de Economía y Hacienda), no parece haya otra vía para que el Tribunal de Cuentas asuma la exigencia de la responsabilidad contable que la de recabar el conocimiento del asunto o, en su caso, el recurso de los interesados. Esta vía tendría su apoyo legal en el art. 41 LOTCu reproducido anteriormente.

Los términos del precepto son de suficiente amplitud como para que no puedan constreñirse exclusivamente a la avocación del expediente administrativo de responsabilidad contable regulada en el RD 700/88, de 1 de julio. De otra parte, en relación con el artículo 41 ha de ponerse la previsión del art. 46.1 LFTCu según el cual:

«Los hechos supuestamente constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, tanto si su conocimiento procede del examen y comprobación de cuentas, o de cualquier otro procedimiento fiscalizador, como si es consecuencia de una gestión de aquéllos que hubiera tenido lugar al margen del proceso normal de rendición de cuentas al Tribunal, se pasarán a la Sección de Enjuiciamiento a efectos de que proponga a la Comisión de Gobierno, si procediere, el nombramiento de Delegado instructor en los términos prevenidos en la Ley Orgánica 2/1982 y en la presente».

La previsión del art. 143 del TRLGP, según el cual en los supuestos de alcance la responsabilidad no se exige en vía administrativa sino por el Tribunal de Cuentas en el procedimiento de reintegro por alcance, debe entenderse derogada en cuanto se oponga a lo dispuesto en el art. 89.10 del propio TRLGP, por ser norma especial y de fecha posterior. Esta última fue introducida en Texto refundido por la LPGE para 1991.

La consecuencia que se deriva de lo expuesto es que si en un procedimiento fiscalizador se comprueba que se han iniciado los procedimientos administrativos de reintegro por las subvenciones no justificadas no procederá el nombramiento de Delegado Instructor a menos que previamente se haya decidido la avocación.

En la segunda situación antes indicada, es decir, cuando la Administración no haya iniciado actuaciones para el reintegro, lo procedente será que el Departamento de la Sección de Fiscalización que tramita el procedimiento fiscalizador proceda sin más, conforme a lo dispuesto en el art. 46 LFTCu, a efectuar la comunicación de los hechos a la Sección de Enjuiciamiento, y ello tanto si la inacción de la Administración obedece a negligencia como a un criterio no coinci-

dente con el del Departamento fiscalizador sobre la existencia de responsabilidad contable.

En todo caso, contra las resoluciones que se dicten en vía administrativa sobre procedencia del reintegro cabe cuestionarse si son recurribles ante la jurisdicción contencioso-administrativa o ante la contencioso-contable. A nuestro entender, siempre que el origen del reintegro sea una infracción contable el recurso deberá interponerse ante la jurisdicción contencioso-contable a tenor del art. 41.2 de la LOTCu.

3. POST SCRIPTUM. ¿SON SUJETOS DE RESPONSABILIDAD CONTABLE LOS PERCEPTORES DE SUBVENCIONES?

Las líneas que anteceden se escribieron con un objetivo muy concreto: estudiar los problemas derivados de la coexistencia de un procedimiento administrativo para el reintegro de subvenciones y de unos procesos para el mismo fin en el ámbito de la jurisdicción contable. A tal efecto partí, sin más, de la doctrina de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas según la cual los perceptores de subvenciones podían ser sujetos de responsabilidad contable. Las reflexiones hechas a lo largo del estudio me han llevado a plantearme si era exacto e incontestable el supuesto de partida.

Este es el motivo de que las consideraciones que siguen no constituyan el punto inicial, como sería lógico, sino el punto final de esta colaboración. A la razón cronológica en su gestación debo añadir la creencia de que expuestas en el orden en que han surgido serán mejor entendidas. De otra parte, acepto de antemano que la exclusión de los perceptores del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable, que es la interpretación que propugno, presenta puntos discutibles que no serán compartidos con generalidad, por lo que conservan su validez las cuestiones analizadas en la medida en que se comparta y consolide la doctrina al respecto de la jurisdicción contable. Ello no obstante, me siento moralmente obligado a transmitir mis reservas sobre la misma, máxime si se tiene en cuenta que no consti-

tuye jurisprudencia en sentido estricto y, por tanto, no es inamovible. Mi personal punto de inflexión en una tesis que compartí y de la cual he partido en este trabajo arranca de la constatación de que las antinomias y contradicciones puestas de manifiesto dentro del TRLGP (arts. 81.10 versus 143) y de ésta con la legislación del Tribunal de Cuentas así como entre los Reglamentos de desarrollo de la LGP y el Reglamento de concesión de subvenciones sólo son tales en la medida en que se interprete que los perceptores de subvenciones son posibles sujetos de responsabilidad contable, pero no si se entiende que dichos sujetos son única y exclusivamente las autoridades y funcionarios.

En el plano de la legalidad administrativa el sistema de un doble juego de responsabilidades (responsabilidad meramente administrativa de los perceptores y responsabilidad contable de los gestores públicos) cobra plena coherencia y resulta armónico con los principios del Derecho administrativo. El acto administrativo de aprobación de las cuentas justificativas presentadas por el perceptor es declarativo de derechos, produciendo como consecuencia la posibilidad de cobro de la subvención (art. 81.7 TRLGP) o, si excepcionalmente éste tuvo lugar con anterioridad, una declaración definitiva sobre el correcto cumplimiento de las condiciones impuestas y del cobro anticipado. Tal acto sólo puede ser anulado por las vías establecidas en la LRJ-PAC (arts. 102 a 106). Por el contrario el gestor público, por razón de dicho acto, en la medida en que fuere contrario al ordenamiento presupuestario y perjudicial a los intereses de la Hacienda Pública, sí que habrá incurrido en responsabilidad contable, que le resultará exigible sin necesidad de que previamente sea declarado lesivo (art. 47.2 LOTCu).

Ello induce a pensar que una interpretación sistemática de la legalidad vigente nos lleva a una reconsideración del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable. Pero dicho razonamiento con ser importante no es el único, a mi juicio, para inclinarse por la interpretación propugnada. Otras razones abogan por excluirlos del ámbito subjetivo de la responsabilidad contable:

1ª. El TRLGP en sus arts. 21 y 140 al definir los posibles sujetos de responsabilidad contable sólo menciona a las autoridades y

funcionarios y es obvio que tal condición no la tienen los perceptores de subvenciones. La Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas ha rechazado la que califica como «exégesis literal y aislada» en los siguientes términos: «... si bien una exégesis literal y aislada de los artículos 21 y 140 de la Ley (TRLGP) mencionada pudieran amparar la tesis estricta de que la obligación de indemnizar (y por tanto el procedimiento a seguir) sólo es aplicable a autoridades y funcionarios públicos, la extensión o ampliación de tal obligación a los perceptores de subvenciones resulta notoria a la vista de lo dispuesto en los artículos 123.2 y 128.d) de la Ley General Presupuestaria. Baste decir que tales preceptos consideran sujetos al régimen de contabilidad pública y obligados a rendir cuentas al Tribunal de Cuentas a los perceptores de subvenciones, sin que desde el punto de vista de la lógica jurídica y de la coherencia con la finalidad pretendida, en todo caso, de adecuada utilización de los recursos públicos, pueda mantenerse que tales normas fundamentan la función fiscalizadora del Tribunal pero no su función jurisdiccional. Al contrario ambas se interrelacionan con carácter necesario» (Sentencia de 29 de octubre de 1992, fundamento II).

En relación con la argumentación citada cabe señalar que los arts. 123.2 y 128 d) no se refieren a todos los perceptores sino sólo a los perceptores de «subvenciones corrientes» por lo que, de entrada, el argumento basado en el tenor de dichos artículos queda debilitado ya que sólo sería aplicable a una clase de perceptores. La Sala, al pasar por alto esta distinción llega a una conclusión mayor que la premisa de que parte pues hace sujetos de responsabilidad a todos los perceptores, sin aducir razón alguna para ello.

2ª. El art. 49 de la LFTCu lejos de contradecirla viene a reforzar la interpretación literal de los arts. 21 y 140 del TRLGP. Según la Sentencia de 20 de mayo de 1993 (fundamento I) «...ninguno de los preceptos reguladores de la responsabilidad contable se refiere exclusivamente a los funcionarios o autoridades como exclusivos sujetos pasivos. Por el contrario, se habla en todos ellos de personas -«quienes», «el que», «todos cuantos», «que deban rendir las personas»- encargadas de la recaudación, custodia, manejo o uti-

lización de los caudales o efectos públicos, v. gr.: los artículos 15.1, 38.1, 42.1 y 43 de la Ley Orgánica 2/1982 y los artículos 49.1 y 72 de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal, así como el artículo 128 de la Ley General Presupuestaria».

Pero el «cuantos» no encierra un significado ilimitado y completo en sí mismo. La Ley al referirse a «todos cuantos tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos» está igualmente limitando su ámbito a las autoridades y funcionarios pues sólo estos tienen a su cargo fondos públicos. Una vez en poder de los destinatarios los fondos procedentes de las subvenciones, ni forman parte del Tesoro Público ni de la Hacienda Pública (arts. 2, 13, 115 y ss. del TRLGP). Incluso en el ámbito penal, la aplicación indebida de los fondos por los destinatarios de las ayudas no se tipifica como delito de malversación sino como un delito singular contra la Hacienda Pública, el denominado de fraude de subvenciones (art. 350 CP). Nótese en este punto que el paralelismo entre el delito de malversación, en cuyos caracteres se inspiró el legislador para delimitar la infracción contable de igual nombre, se pierde por una única vez, rompiendo también por esta vía la interpretación sistemática.

La mención que hace el art. 49 LFTCu a las «acciones u omisiones contrarias a las leyes reguladoras del régimen presupuestario y de contabilidad que resulte aplicable a las entidades del sector público o, en su caso, a las personas o entidades receptoras de subvenciones» debe ser interpretada en su contexto. La Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas es una norma procesal que, en el citado artículo, trata de definir «la naturaleza, extensión y límites de la jurisdicción contable» por referencia a un bloque normativo, el Derecho presupuestario, pero no pretende en modo alguno tipificar las infracciones contables. La tipificación de éstas se hace en la Ley General Presupuestaria a la cual hay que recurrir para delimitar sus elementos y, entre ellos, elemento subjetivo. En otras palabras, la Ley de Funcionamiento define el ámbito objetivo de la jurisdicción contable pero no el elemento subjetivo de la infracción.

3ª. El juego de responsabilidades subsidiarias en materia de reintegros de subvenciones que establece el art. 82. del TRLGP (admi-

nistradores de personas jurídicas, socios de sociedades disueltas) es singular y se aparta del establecido para las responsabilidades contables por los arts. 142.2 y 145.2 del propio TRLGP y 43 de la LOTCu, siendo por, el contrario, compatibles entre sí estos últimos. Es claro que los expresados responsables subsidiarios responderán en vía administrativa; por el contrario, quedarán fuera de la jurisdicción contable al no sujetarlos a ésta su ley reguladora, con lo que se llega a un sistema de partición de responsabilidades completamente incoherente: responsables directos que incurrir en infracción contable y responsables subsidiarios que no incurrir.

4ª. La argumentación basada en la identidad de ámbito entre la función fiscalizadora y la jurisdiccional, que se recoge en el texto de la Sentencia de 29 de octubre de 1992, antes reproducido, tampoco puede considerarse plenamente convincente.

Como anteriormente se ha recordado, la rendición de cuentas y la sujeción al régimen de contabilidad pública, sólo afecta a los perceptores de «subvenciones corrientes». Es obvio que si se considera sujetos de responsabilidad contable a los perceptores de subvenciones de capital, los ámbitos de ambas funciones tampoco coinciden, pues tendría un mayor ámbito la jurisdicción que la función fiscalizadora. Creemos, no obstante, que la tesis de partida, igualdad de ámbito de las dos funciones, es correcta, sólo que, a nuestro entender, la conclusión ha de ser distinta a la que se llega en las Sentencias. La integración de las cantidades recibidas por los perceptores de subvenciones corrientes en su patrimonio para aplicarlas a gastos ordinarios de funcionamiento requiere un examen de sus cuentas para controlar la correcta aplicación de los fondos. Pero este examen no tiene por qué estar dirigido a exigirles responsabilidades contables a ellos sino a los gestores públicos en la medida en que estos deben dictar los actos de concesión y de aprobación de las cuentas o, en su caso, exigir el reintegro. Tales actos administrativos sólo pueden enjuiciarse a partir de la fiscalización de los perceptores y, por ello, ésta se hace necesaria.

4. CONCLUSIÓN

A partir de la doctrina de la Sala de Apelación del Tribunal de Cuentas sobre responsabilidades contables de los perceptores de subvenciones y de las disposiciones sobre su reintegro parece obligado concluir que la Administración debe iniciar el procedimiento administrativo para hacer efectivo dicho reintegro con independencia de que se haya incurrido o no en responsabilidad contable y de que ésta sea o no constitutiva de alcance o malversación. El Tribunal de Cuentas podrá, no obstante, avocar el expediente y las resoluciones que se dicten serán recurribles ante el mismo si tuviesen por fundamento un hecho constitutivo de infracción contable de conformidad con el art. 141 del TRLGP.

Creemos, sin embargo, que una interpretación sistemática de las disposiciones vigentes (TRLGP, LOTCu, LFTCu y Código Penal) llevan a considerar que se ha establecido un doble sistema de responsabilidades: administrativa o penal, en su caso, de los perceptores y contable de los gestores públicos.

**EL DESFASE TEMPORAL EN LAS ACTUACIONES
FISCALIZADORAS DEL TRIBUNAL DE CUENTAS:
UNA PROPUESTA DE SOLUCIÓN A TRAVÉS DE
UNA DISTINTA CONCEPCIÓN DEL INFORME
ANUAL**

JOSÉ PASCUAL GARCÍA
Inspector de Finanzas del Estado.

1. INTRODUCCIÓN

Si hay una crítica a la gestión del Tribunal de Cuentas que se ha generalizado hasta convertirse en tónica, cuando no en motivo de ironía e indignación en los más diversos sectores sociales, ésta es, sin duda, la relativa al retraso con que se denuncian «las actuaciones, abusos y prácticas irregulares» de la gestión económica del sector público respecto del tiempo en que se producen. El hecho no es nuevo. A principios de siglo se llegó a presentar con diecisiete años de retraso la Memoria concerniente a la Cuenta General y su Certificación, que por otra parte había sido rendida poco antes: lo que provocaba en la opinión pública de entonces un clamor que, en ocasiones, culminaba con peticiones de supresión de la Institución. La situación hoy no es ciertamente la misma que en tiempos pasados, pero las exigencias de eficacia y los medios para conseguirla también son muy superiores a los de otras épocas, por lo que el problema subsiste y merece una detenida reflexión.

Valga un ejemplo reciente para evidenciar lo justificado de esta inquietud.

El 21 de diciembre de 1993 se acordó por el Pleno del Tribunal llevar a cabo una fiscalización de los fondos reservados. Los hoy tan populares fondos reservados eran entonces prácticamente ignorados por la opinión pública. Pues bien, con posterioridad a dicho acuerdo, saltó a los medios de comunicación el llamado «caso Roldán», se creó en el Congreso de los Diputados, y finalizó sus trabajos, una

Comisión de Investigación sobre los fondos presupuestarios asignados a la Dirección General de la Guardia Civil; se elaboró por el Gobierno y remitió a las Cortes Generales un proyecto de Ley regulando los fondos reservados, se tramitó dicho Proyecto en el Congreso y fue finalmente publicado en el BOE con fecha 18 de mayo de 1995. Al día de la fecha, sin embargo, y pese a ser la primera iniciativa en este asunto, el Informe de fiscalización del Tribunal, cuya tramitación se ha ajustado al procedimiento ordinario establecido en la legislación del Tribunal, se encuentra aún pendiente de aprobación por el Pleno. Huelga cualquier comentario sobre la utilidad de los resultados de la fiscalización y de las recomendaciones que se formulan, después de haberse vertido ríos de tinta con las más variadas opiniones y comentarios, por supuesto con mucha menor ecuanimidad y conocimiento de causa que el Tribunal.

2. EL GRAN OBSTÁCULO: METODOLOGÍA Y TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS FISCALIZADORES

En la actualidad (mayo de 1995), y tras denodados esfuerzos, el desfase temporal con que se envían al Parlamento los resultados de los procedimientos fiscalizadores es de tres años aproximadamente. El último Informe Anual aprobado es el correspondiente al año 1991, que se remitió a las Cortes Generales en diciembre de 1994. Es evidente que el interés de lo que se diga o las recomendaciones que se formulen serán escasamente operativas y naturalmente la pregunta que surge es si la situación tiene o no remedio. A partir de la regulación del Informe Anual en la legislación del Tribunal de Cuentas y de la interpretación que de ésta se ha hecho, pocas posibilidades restan de acortamiento de plazos, no obstante, caben otras concepciones del Informe Anual, tan respetuosas con la legalidad como la que ha prevalecido en la práctica y en la doctrina elaborada en las publicaciones próximas a la Institución que permiten una sensible mejora de este viejo problema.

La LFTCu, en su art. 28, dispone que «los Informes o Memorias, Mociones o Notas aprobados por el Pleno del Tribunal como resultado de su función fiscalizadora, así como las alegaciones y jus-

tificaciones..., se expondrán integrados en el Informe o Memoria anual que el Tribunal debe remitir para su tramitación parlamentaria a las Cortes Generales.» Sólo en casos de extraordinaria y urgente necesidad pueden elevarse Informes o Memorias extraordinarias fuera del cauce del Informe Anual.

El procedimiento legal en sí mismo es retardatario: fiscalizaciones ultimadas (como es el caso de la antes citada sobre los fondos reservados) deben quedar aparcadas hasta coger el tren del Informe Anual. Como reacción, para limitar los efectos negativos de esta exigencia, se ha desvinculado de la tramitación del Informe Anual la de la Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado, con base en la regulación independiente que de ésta se contiene en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (LOTCu) y en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu), y se ha hecho un uso mas flexible que en el pasado de la posibilidad de elevar al Parlamento los resultados de los procedimientos singulares de fiscalización, con el carácter de Informes extraordinarios. Los efectos de tales medidas, sin embargo, serán limitados en tanto se mantengan los criterios en que se soporta la concepción imperante del Informe Anual, que básicamente son los tres siguientes:

1º. Se entiende que es función del Informe Anual ofrecer una visión global de la actividad financiera del sector público, lo cual es claramente erróneo. Dicha visión corresponde ofrecerla a las cuentas públicas que deben elaborar todas las entidades del sector público. Al Tribunal lo que corresponde es el examen y verificación de la contabilidad pública pero no suplantarla. Su función en este aspecto es análoga a la de los auditores privados respecto de las cuentas anuales de las empresas auditadas. La abundancia de datos numéricos que ofrecen los sucesivos Informes anuales, que frecuentemente son cálculos aritméticos simples cuando no mera transcripción de los contenidos en las cuentas rendidas, los aproxima a una Memoria de gestión en detrimento de los caracteres específicos de un informe de resultados de fiscalización.

2º. Se ha interpretado que el Informe Anual debe referirse, no a las actuaciones fiscalizadoras desarrolladas por el Tribunal en un ejer-

cicio, sino a las actuaciones de los gestores públicos durante un determinado año. El encorsetamiento y rigidez de ésta práctica han sido nefastos. Así, acabado un año natural, no se remiten al Parlamento los resultados de las fiscalizaciones realizadas en el mismo, lo que podría efectuarse de forma inmediata, sino que se espera a conjuntar todos los referentes al año cuya fiscalización se ha acordado. De esta forma cualquier retraso en una fiscalización concreta, que a veces puede resultar inevitable, arrastra una demora en la tramitación del Informe Anual en su conjunto.

Amén de los inconvenientes indicados, tal planteamiento puede desembocar en situaciones, a nuestro juicio, incompatibles con la legalidad, al menos con su espíritu. Unos retrasos de años en la rendición de cuentas, como los aludidos en la introducción, producirían igual demora en los Informes anuales, con lo que mal podría predicarse de ellos esta cualidad temporal. Por el contrario, dicho Informe debe ser remitido a las Cortes Generales cada año (art. 136 CE), hayan o no rendido sus cuentas las Administraciones Públicas. Un posible incumplimiento de sus deberes contables por parte de los cuentadantes debe quedar perfectamente diferenciado de los posibles incumplimientos del deber de fiscalizar por parte del Tribunal.

3º. Las fiscalizaciones de los distintos aspectos de la gestión económica que se emprenden no abarcan, como sería lógico, la actuación del organismo o servicio desde la última fiscalización realizada o, en su defecto, de los ejercicios no prescritos hasta el presente sino la del año al que el Informe Anual se refiere. De esta forma la visión que se ofrece es limitada y carente de perspectiva temporal al no analizarse, al menos como método ordinario, la evolución a mejor o peor de la gestión. Para comprender este dislate, bastaría pensar en las consecuencias de la adopción de unos criterios semejantes por la Inspección tributaria a la hora de revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

3. HACIA UNA NUEVA CONCEPCIÓN DEL INFORME O MEMORIA ANUAL

En la medida en que se mantenga la exigencia legal de agrupar en un único Informe Anual los resultados de la fiscalización, la respuesta a la demanda de inmediatez necesariamente ha de pasar por una nueva concepción de dicho Informe o Memoria (con ambas denominaciones se le designa en la Ley) cuyas características están en cierto modo anticipadas en las críticas vertidas sobre su configuración actual. A partir de esta concepción, dentro del Informe Anual debieran distinguirse tres partes atendiendo a la homogeneidad de su contenido: una, cuyo objeto sería ofrecer una síntesis de las actualizaciones fiscalizadoras desarrolladas durante el ejercicio fiscal, es decir, en el periodo de doce meses durante el que dichas actuaciones se han desarrollado; otra, en la que se expondrían los resultados in extenso del examen y comprobación de las distintas cuentas públicas; y la tercera, comprensiva de los informes especiales o singulares de fiscalización. La fundamentación de esta configuración puede resumirse así:

1º. El Informe Anual (art. 136.2 C.E.) tiene una finalidad propia y distinta de la Contabilidad pública. Está llamado a comunicar a las Cortes Generales, como hemos dicho, no los resultados de la gestión económica del sector público sino los resultados de la fiscalización de dicha gestión, y ha de revestir carácter anual, pero la periodicidad se refiere al propio Informe, sin que implique un corte temporal en la gestión fiscalizada. Ninguna exigencia legal existe de que la gestión fiscalizada sea la relativa a un año natural, ni de que los informes especiales deban versar sobre áreas de la gestión pertenecientes a igual período. La visión anual de la actividad financiera debe ir ligada exclusivamente a la Cuenta General y a las demás cuentas públicas elaboradas por los gestores de la contabilidad sin encorsetar la actividad de control con limitaciones de carácter temporal y de procedimiento que tienen como consecuencia ineludible llegar siempre tarde.

La síntesis o memoria de los resultados obtenidos en el análisis de cuentas y en la fiscalización de la gestión económica (art. 13 LOTCu), a las que ha de incorporarse una Memoria de las actuacio-

nes jurisdiccionales (art. 28.1 LFTCu), vendría así a dar satisfacción a esta finalidad del Informe, con la cual quedarán cubiertas las exigencias constitucionales sobre el mismo. No obstante la legislación del Tribunal exige que este contenido mínimo sea ampliado, de ahí la necesidad de las otras dos partes a que nos referimos seguidamente.

2º. En el Informe Anual se integran los informes singulares o especiales por exigencias del art. 28 de la LFTCu, que no del art. 136 C.E. ni de la LOTCu, pero su forma de integración es meramente formal. En realidad se agregan o yuxtaponen, sin merma de su individualidad, de tal manera que en el Informe Anual coexiste una síntesis de la total actuación del Tribunal, incluidas las actuaciones jurisdiccionales, con los resultados de fiscalizaciones puntuales y exhaustivas de ciertas áreas u organismos. Dentro de éstos pueden distinguirse, con fundamento en el citado art. 13 de la LOTCu, dos grupos: los análisis de las cuentas públicas, y los informes derivados de fiscalizaciones específicas.

Los primeros, que serían los integrantes de la segunda parte del Informe Anual, están llamados a exponer los resultados del examen y censura de las cuentas del Estado (con exclusión de la Cuenta General del Estado que desemboca en la Declaración Definitiva, que es objeto de tramitación independiente), de las Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y otros entes del sector público, en cumplimiento de los arts. 136.2 CE y 34 a 38 de la LFTCu. Si dichas cuentas se rinden en plazo, de hecho, una parte considerable del contenido del Informe Anual vendrá referido a un mismo y único año, pero ello será una mera consecuencia, no un objetivo y, menos, «el objetivo» o condición para que aquel se apruebe y eleve a las Cámaras. Su incorporación al Informe Anual estará sujeta a la condición de que se hayan rendido en plazo. En caso contrario, pasarán a integrarse en ulteriores Informes Anuales, sin perjuicio de que se adopten las medidas correctoras que procedan por el retraso. Adoptado este criterio, desaparecerían las razones que han llevado a desvincular la tramitación de la Declaración Definitiva de la Cuenta General del Estado de la del Informe Anual en los últimos ejercicios (el primero, el de 1992), sin que, por su parte, la Comisión Mixta del Congreso y del Senado encargada de las relaciones con el Tribunal de Cuentas se

haya hecho eco de esta remisión independiente que, al parecer, ha quedado a la espera de la recepción del Informe Anual. Dicha desvinculación, que no es contraria ciertamente a la Ley, resta unidad al Informe y no ofrece otra ventaja que reducir plazos, por lo que si dicha reducción se consigue por el cauce indicado el Informe Anual ganaría en coherencia y contenido.

3°. Los informes derivados de fiscalizaciones específicas (tercera parte del Informe Anual) son consecuencia de la obligación que impone la LOTCu y la LFTCu de fiscalizar determinados campos o áreas de la gestión pública: contratación, modificaciones presupuestarias, y situación y variaciones del patrimonio. Aunque ninguna exigencia legal existe, como ya hemos indicado, de que los singulares procedimientos fiscalizadores se circunscriban a actuaciones desarrolladas en un determinado período o ejercicio, no obstante, la concepción que ha prevalecido del Informe Anual ha dado como fruto natural que las fiscalizaciones se limiten, como regla general, a la actividad de los Organismos fiscalizados en el año al que dicho Informe Anual se refiere. De hecho, nunca se acuerdan fiscalizaciones de periodos anteriores al último ejercicio fiscalizado, a no ser por vía de excepción, y, lo que es más grave, no se extienden a ejercicios posteriores aunque estén cerrados y sus cuentas rendidas al tiempo de la auditoría. Es decir, a priori se renuncia a la inmediatez con todas sus ventajas y se sacrifica la propia eficacia del control, ya que con estos planteamientos no cabe ni siquiera realizar un arqueo de caja o una comprobación física de una inversión reciente o de un inventario.

A partir de estas premisas sólo ventajas pueden apreciarse en extender las fiscalizaciones al período temporal comprendido entre la anterior realizada al Organismo de que se trate y el último ejercicio cerrado e incluso al ejercicio corriente en aspectos en que se requiera una comprobación material, lo cual no es óbice para que puedan también acordarse en casos singulares fiscalizaciones puntuales y limitadas en el tiempo. Pero ésto último pasaría a ser la excepción y no la regla. Justo al revés de lo que sucede en la actualidad.

Aplicando a un caso concreto el criterio expuesto, nos encontraríamos con que un Informe fiscalizador, como el anteriormente

aludido sobre fondos reservados, informaría sobre los resultados de la gestión de estos fondos, no durante el año 1992 sino en el periodo 1989-1994, con lo que se habría corregido el desfase en dos años y se ofrecería una visión más completa sobre la situación. Observación que es extensible a la mayor parte de las fiscalizaciones específicas (Apartado III del Informe Anual).

4º. Y una última observación. La anualidad del Informe no supone necesaria referencia al año natural. El ejercicio fiscal puede comprender parte de dos años naturales, siempre que abarque un período de doce meses. Pues bien, si la fecha de cierre de dicho ejercicio estuviera referida al 30 de octubre de cada año, fecha en que están terminados los plazos de rendición de cuentas del año anterior en todas las Administraciones Públicas, el desfase temporal entre gestión económica del sector público, cuentas rendidas y actividad fiscalizadora quedaría también acortado y se habría ganado por este frente una batalla más al desfase temporal.

Madrid, 20 de mayo de 1.995

**LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES DEL
ÁMBITO MATERIAL DE LAS LEYES DE
PRESUPUESTOS. ESTUDIO DOCTRINAL Y
JURISPRUDENCIAL**

M^a JOSÉ DE LA FUENTE Y DE LA CALLE
Letrado del Tribunal de Cuentas.

INDICE

INTRODUCCIÓN

I) CONCEPTO Y SIGNIFICADO DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO.....	69
II) EVOLUCION HISTÓRICA DEL PRESUPUESTO.....	73
A) NOCIONES GENERALES.....	73
B) FASES EN LA EVOLUCIÓN DEL PRESUPUESTO.....	74
III) NATURALEZA JURÍDICA DE LOS PRESUPUESTOS.....	80
A) PLANTEAMIENTO DE LA CUESTION.....	80
B) LA LEY DE PRESUPUESTOS COMO LEY EN SENTIDO FORMAL O LEY EN SENTIDO MATERIAL.....	81
C) LA NATURALEZA JURÍDICA DE LOS PRESUPUESTOS EN LA DOCTRINA ESPAÑOLA. APRECIACIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	82
IV) CONTENIDO DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL.....	87
A) CONSIDERACIONES GENERALES - EVOLUCIÓN EN LA CONSIDERACIÓN DEL CONTENIDO - AMBITO NORMATIVO.....	87
B) CONSIDERACIONES DOCTRINALES.....	91
C) FUNDAMENTOS CRÍTICOS.....	94
D) LA EVOLUCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE LA MATERIA.....	95
E) INSUFICIENCIA DE LAS RESTRICCIONES QUE EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FIJA AL CONTENIDO MATERIAL DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS.....	100
V) A MODO DE CONCLUSIÓN.....	103

INTRODUCCIÓN

Año tras año, se observa que las Leyes de Presupuestos contienen disposiciones que nada tienen que ver con los Presupuestos del Estado, esto es, con los enunciados contables de previsión de ingresos y autorización de gastos. Situación peculiar que se acentúa cuando, en virtud de un precepto de las Leyes de Presupuestos, el Ejecutivo dicta una norma de desarrollo que tiene aún menos relación con los Presupuestos que la propia Ley autorizante. Incluso, sobre habilitaciones, demasiado genéricas, contenidas en las Leyes de Presupuestos, se permite al Gobierno desarrollar una materia reservada a la Ley por la Constitución, con la consiguiente burla del principio de legalidad y, en concreto, de la reserva de Ley que ello supone.

Es prácticamente ilimitada la extensión normativa que mediante las Leyes de Presupuestos puede llevarse a cabo, no solo en cuanto a las cifras a que ascienden los gastos autorizados, sino a la riqueza cuantitativa de los respectivos articulados: tendencia ésta que puede calificarse de histórica. Ya a principios de siglo, el Ministro de Hacienda NAVARRO REVERTER, autor de la Ley de Administración y Contabilidad de 1911, en su comparecencia ante las Cortes de 22 de junio del mismo año, recogía que la inclusión de materias extrapresupuestarias en las Leyes de Presupuestos se había convertido en un procedimiento tan fácil como anormal de alterar la normativa vigente, llegando «hasta el extremo de haber intentado en alguna ocasión, no ha muchos años, legitimar los hijos naturales por medio del articulado de la Ley de Presupuestos».

La constante ampliación del contenido material de las Leyes de Presupuestos ha merecido la crítica de la doctrina y de los Tribunales, que no han dudado en plantear las correspondientes cuestiones de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, al encontrarse preceptos en las Leyes de Presupuestos que poco o nada tenían que ver con éstos. Son suficientemente indicativas a estos efectos, las palabras de RODRIGUEZ BEREJO, cuando señala:

«La Ley de Presupuestos es cada vez más una ley omnibus que, desbordando su natural y específico ámbito normativo, se ha convertido en un vehículo de legislación de comodidad y urgencia o de legislación escoba, que va recogiendo lo que, por múltiples causas (olvido, imprevisión, nuevas realidades o circunstancias sobrevenidas imposibles de prever, reparación urgente de desperfectos legislativos, políticos o sociales...), al final no ha podido encontrar acogida en su ley propia».

El extenso y prolijo contenido de las Leyes de Presupuestos ha constituido incluso, en ocasiones, el medio idóneo para camuflar aquellas disposiciones que, de otra forma, hubieran tenido una oposición frontal en el Parlamento si se hubieran presentado ante él como cualquier otro proyecto de Ley.

Ahora bien, y sobre este aspecto se centra el presente estudio, la cuestión que surge, aparte de la conocida polémica en torno a la naturaleza de la Ley de Presupuestos como Ley formal o Ley material, es la de si en la misma cabe todo, o el contenido debe limitarse sólo a la materia presupuestaria; si el legislador goza con relación a la Ley de Presupuestos de plena libertad de creación normativa o si, por el contrario, debe ajustarse a los límites normales del Poder Legislativo, que no son otros que los controles del poder político que la Norma Constitucional establece.

En este trabajo se pretende hacer unas reflexiones sobre las distintas posturas mantenidas por la doctrina con relación al adecuado contenido de las Leyes de Presupuestos, y exponer las líneas generales de las principales Sentencias que han ido formando la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en la materia. Sin embargo, no

es posible llegar a comprender bien estos extremos si no se analizan previamente los elementos que constituyen los puntos de apoyo necesarios para fundamentar el significado y alcance del ámbito material de las Leyes de Presupuestos.

Por ello, es preciso partir de la fijación de un concepto genérico del Presupuesto y analizar su significación y los pasos que históricamente se han producido hasta llegar a la moderna configuración del mismo, entendido en sentido técnico-jurídico. Es necesario, igualmente, como ya se ha apuntado, entrar en el problema suscitado en torno a la naturaleza jurídica del Presupuesto; si se trata solamente de una Ley en sentido formal o también en sentido material, ya que de ello depende el alcance que a la Ley de Presupuestos le pueda dar el Legislativo, en aplicación de la función que a éste se le encomienda con respecto a aquélla. Sobre tales pilares, se procederá al análisis del tema principal de este estudio, cual es, el relativo al ámbito normativo de la Ley de Presupuestos, en un intento de delimitar el preciso equilibrio que ha de guardar su contenido.

I) CONCEPTO Y SIGNIFICACIÓN DEL PRESUPUESTO DEL ESTADO

El Presupuesto del Estado, en el sentido más general, puede entenderse como plan u ordenación racional de la actividad financiera del mismo, que abarca el ciclo completo que se inicia con la detracción de la riqueza de las economías de los particulares, convirtiéndola en ingresos para cubrir los gastos inherentes a la finalidad que le es propia, que consiste en satisfacer necesidades públicas, y termina cuando tales ingresos se transforman en servicios públicos o en rentas entregadas por el Estado a las economías privadas.

En una perspectiva amplia, el Presupuesto se presenta como un acto de previsión y de autorización de los ingresos y los gastos del Estado, respectivamente, para un período de tiempo determinado. No obstante, adoptando un criterio más riguroso, y desde luego más apropiado, esta idea ha de precisarse.

RODRIGUEZ BEREIJO define el Presupuesto desde el punto de vista técnico jurídico, como el acto del Legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de gastos que el Gobierno puede realizar durante un período de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifiquen, y se preven los ingresos necesarios para cubrirlos.

Sin embargo, si se entiende el Presupuesto, únicamente, como un acto de ordenación de conductas, se pierde un aspecto esencial del mismo, que es el de considerarlo como un acto de control del Parlamento sobre la acción del Gobierno. En una primera fase, la aprobación de la Ley de Presupuestos impide al Ejecutivo gastar más o en distintos conceptos de los expresamente contenidos en el «acto normativo presupuestario». En una segunda fase, y como punto de cierre del ciclo presupuestario, el Parlamento controla que la ejecución efectiva del Presupuesto se ha llevado a cabo en la forma determinada en el acto normativo de previsión y autorización, garantizándose de ese modo, que los recursos que se han obtenido coactivamente de los particulares se emplean adecuadamente, en las atenciones y conforme a los criterios adoptados por el órgano de representación de la Soberanía Nacional.

Las notas características del concepto jurídico del Presupuesto son las siguientes:

- 1.- Es un acto del Legislativo, una Ley que da eficacia y valor jurídico a los estados de previsión de ingresos y gastos.
- 2.- Es un acto de autorización de gastos, en cuanto limita jurídicamente la ejecución del gasto público en un triple sentido: cuantitativo, cualitativo y temporal.
- 3.- Es una estimación contable o cálculo de los ingresos públicos.
- 4.- Es una manifestación del control jurídico-político del Poder Legislativo sobre el Ejecutivo, corolario del sometimiento de la actividad financiera del Estado al Imperio de la Ley, propio de todo Estado de Derecho, y expresión de la teoría de la Separación de Poderes.

El Presupuesto, como institución jurídica fundamental del Derecho público, tiene carácter normativo, y no consiste únicamente en una relación contable de las cantidades que el Estado prevé que se realizarán en concepto de ingresos y gastos en un período de tiempo determinado, sino que sobre todo, constituye la expresión jurídica de las obligaciones y de los derechos, de las potestades y de los deberes que competen a la Administración en materia de ingresos y gastos públicos. Es un conjunto de normas jurídicas que tiene por objeto dar efectividad y relevancia jurídica a la planificación de la actividad financiera del Estado para un período concreto. En el plano jurídico, el Presupuesto se materializa esencialmente en una técnica de «autorizaciones», por una parte, y de «limitaciones», por otra, manifestación del general sometimiento de la Administración al Imperio de la Ley.

Se hace referencia a normas de «limitación» con relación al Presupuesto, en doble sentido:

- 1.- Limitaciones en la esfera interna, puesto que disponen imperativamente el ejercicio de la potestad financiera de la Administración en materia de ingresos públicos y, con más rigor, de gastos públicos, regulando el ejercicio de las competencias de la Administración en el manejo de caudales públicos o limitando la discrecionalidad de ésta en la realización de gastos.
- 2.- Limitaciones en la esfera externa, en cuanto afecta a situaciones jurídicas de los particulares frente al Estado, cuya efectividad está supeditada al Presupuesto, como límite financiero de la actuación de la Administración.

Según MICHELI, «el Presupuesto es un acto-documento a través del cual el Estado autodisciplina su actividad». De esta definición se pueden deducir, como resalta FERNANDEZ CARNICERO, dos concepciones distintas:

- Una concepción negativa del Presupuesto, en la dimensión contable, que lo concibe como límite al gasto público.

- Una concepción positiva del Presupuesto, en la dimensión jurídica, como marco normativo de la actividad financiera.

El Tribunal Constitucional ha sostenido, en primer lugar, que la Ley de Presupuestos es un vehículo de dirección y orientación de la política económica del Gobierno, y ha relacionado esta función con el carácter instrumental del Presupuesto para esa política económica; en segundo lugar, ha interpretado que la aprobación de la Ley de Presupuestos es una «función desdoblada» de la genérica potestad legislativa del art. 66.2. de la Constitución Española (CE). Sin embargo, es necesario precisar ambas afirmaciones:

- No conviene confundir el carácter instrumental del Presupuesto con el papel de orientación y dirección atribuido a la Ley de Presupuestos, ya que ambos conceptos difieren desde el punto de vista objetivo y subjetivo. El mecanismo a través del que se manifiesta el aspecto instrumental es la institución presupuestaria, entendida como plan financiero, y el sujeto activo es el Gobierno. Junto a ello, el cauce a través del cual se ejerce la dirección y orientación de la política económica es, entre otros, la Ley de Presupuestos, mientras que el sujeto activo es el Parlamento.
- La función de control a cargo del Parlamento se desarrolla en el sistema constitucional español al margen de la función legislativa. Una manifestación de ese control la constituye la Ley de Presupuestos.

Puede concluirse diciendo, como hace HINOJOSA TORRALVO, que a través de la Ley de Presupuestos, en ella o con ocasión de su tramitación, las Cortes Generales ponen en funcionamiento las tres competencias concretas a que se refiere el art. 66.2 de la CE, a saber, la legislativa en sentido genérico, la de aprobación de los Presupuestos y la de control de la acción de Gobierno, cada una de ellas diversamente considerada respecto de las demás.

II) EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL PRESUPUESTO

A) Nociones generales

El concepto jurídico de Presupuesto es una creación relativamente moderna, y su reconocimiento en el Derecho público se corresponde con el nacimiento del Estado Liberal de Derecho.

El carácter jurídico le viene dado al Presupuesto por la sanción que la suprema autoridad del Estado hace del referido documento, como norma y como límite de competencia para la actividad de la Administración Pública; cuando se impone el principio de que la Administración no puede gastar más o diversamente de lo previsto en el Presupuesto.

Se ha sostenido que del derecho a votar los impuestos nace el Presupuesto; sin embargo, tal aseveración es demasiado rigurosa, y debería suavizarse, precisando que del derecho a votar los impuestos «va naciendo» el Presupuesto. Esta institución crece y se perfecciona a medida que aumenta el control popular sobre la gestión financiera.

Los Presupuestos del «Ancien Régimen», según LEROY-BEAULIEU, eran simples esbozos, carecían de fuerza obligatoria, no contenían cuadros inflexibles de ingresos y gastos, los ejercicios financieros se mezclaban entre sí, no había un límite fijo que señalara el fin de una gestión y el comienzo de la siguiente, el control político era inexistente y el técnico, a todas luces, escaso. Los caudales públicos se administraban como algo propio del gobernante, constituyendo un accesorio al poder político. Como señala MOFFA, «falta ese antagonismo, individuo-Estado, punto de partida en la formación del moderno Derecho Presupuestario».

La institución jurídica del Presupuesto se ha ido formando paulatinamente y su consolidación es tardía en la mayoría de los países. Las razones de esta lenta aparición son, para NEUMARK, el fraccionamiento y dispersión de las regiones durante la Edad Media, lo que dificultaba la centralización de las funciones financieras, y la escasa importancia del sector público, lo que produjo la perniciosa consecuencia de alejar al Estado de la vida económica nacional.

B) Fases en la evolución del Presupuesto

No en todas las épocas históricas puede hablarse de Presupuesto en sentido técnico jurídico, por faltar a las previsiones que los diversos estados contenían, las características esenciales de la institución. Sin embargo, el Presupuesto, como toda entidad, es el producto final de un largo desarrollo en el tiempo. A estos efectos, conviene exponer las distintas etapas por las que ha pasado su configuración.

a) Época antigua: Egipto y Babilonia

No pueden considerarse Presupuestos las relaciones de ingresos y gastos que los gestores de las Haciendas Egipcia y Babilónica utilizaban a modo de guía de la Administración. Sin embargo, resalta la perfección conseguida por estos pueblos en el desarrollo de las prácticas contables.

b) Grecia

Las ciudades griegas fueron incrementando sus funciones, lo que hizo surgir crecientes exigencias, y por tanto, la necesidad de nuevas fuentes de financiación ampliándose, sobre todo, la imposición indirecta por la aversión que en aquel momento se tenía hacia la imposición directa. Ya JENOFONTE, en la «Economía», puso de relieve la necesidad de un plan en el que constasen «los ingresos pre-visibles de la ciudad de Atenas capaces de potenciar su economía, liberandola así de la dependencia de los tributos extranjeros».

ARISTOLELES, en «La Retórica», destacaba: «Quién quiera administrar la Hacienda debe conocer cuáles y cuántos sean los ingresos del Estado al objeto de poderlos aumentar si no fueran suficientes para cubrir los fines previstos: debe también conocer todos los gastos para eliminar los superfluos y reducir los excesivos».

Aun apreciando el grado de perfección a que llegó el ejercicio del control en Atenas y la exigencia de responsabilidad en la gestión de caudales públicos, no puede afirmarse que se conociera el Presupuesto en el sentido jurídico. No es posible referirse al Presupuesto

cuando se contemplan una serie de cuentas parciales encaminadas a la realización de particulares servicios públicos, con la proliferación de las cajas públicas especiales para la satisfacción de necesidades concretas, puesto que falta una idea de conjunto, una relación aproximada de ingresos y gastos públicos.

c) Roma

En Roma, durante la República, se desarrolló un derecho del Senado a autorizar la percepción de Impuestos, incluso un control legislativo ejercido por el mismo órgano sobre los ingresos y los gastos; pero no llegó, ni siquiera, a existir un documento en el que se recogieran de modo completo y unitario todos los ingresos y gastos del Estado, ni que limitara anticipadamente la actividad de los Cónsules, marcándoles, mediante leyes, el camino a seguir durante un determinado período de tiempo.

En la etapa de los Emperadores, la Administración financiera pasó a ser imperial. Las cuentas, como recoge GONZALEZ GARCIA, eran las propias de la gestión administrativa general, sin carácter vinculante, sin establecer límite de competencias para la propia Administración, sin previsión de gestión alguna respecto al futuro y, por lo tanto, sin acercarse siquiera a la actual concepción jurídica de Presupuesto.

d) La Edad Media

En la Alta Edad Media no existió esbozo formal alguno de la organización de la Hacienda Pública, toda vez que las fuentes de los ingresos tenían un carácter predominantemente patrimonial, no se había llegado a una clara separación entre el patrimonio regio y el erario público, faltaba un verdadero sistema impositivo, era desconocida la relación entre ingresos y gastos públicos, no había límite en el tiempo en cuanto a la gestión, no había control...

Las premisas que hicieron posible las bases de la actual concepción jurídica del Presupuesto parten de finales del siglo XII, cuando las necesidades financieras de los Reyes y la fuerza económica de las ciudades libres, con el correspondiente auge del germen de la bur-

guesía, hicieron posible la incorporación de sus representantes a las Curias Regias Plenas. Las frecuentes guerras hacían aumentar espectacularmente los gastos ordinarios del Monarca, con lo que su patrimonio personal era insuficiente. Ello fue causa de que solicitaran de sus súbditos prestaciones extraordinarias.

Desde el nacimiento de las Cortes, la representación de la sociedad estamental tuvo participación directa en la aprobación de los impuestos, con cierta preponderancia del Estado llano, fundamentalmente a partir del siglo XIII. Sin embargo, como ha señalado PISKORSKI, el triunfo de la idea de limitación del poder real no significa afirmar la existencia de los que habrían de ser más tarde principios básicos de la vida presupuestaria: obligado destino de las sumas votadas a las necesidades para las que fueron solicitadas, imposibilidad de gastar más allá de la cuantía aprobada por las Cortes, control posterior de las operaciones de cobro y pago realizadas...

En este momento, las Asambleas Estamentales centraron su intervención en el consentimiento de la petición que les hacía el Monarca, sin entrar en disquisiciones sobre si el gasto era necesario o se podía realizar de modo más económico. El Rey no tenía la consideración de representante de la nación, y al votar los subsidios demandados, más que apreciaciones de interés general, se tenían en cuenta los propios intereses.

Con el tiempo, las funciones financieras de las Cortes se ampliaron, y constituyeron un instrumento de limitación de las pretensiones del poder regio; quedaron perfectamente definidas la duración del tributo y su distribución y nacieron las dos condiciones que sancionaron y concretaron definitivamente el derecho al consentimiento del impuesto (periódico examen preventivo de los ingresos y de los gastos y el posterior control): pero en esta época, la ingerencia de tales órganos quedó limitada al mero consentimiento, por lo que se refiere a los ingresos, y al examen de los hechos consumados, en lo que afecta a los gastos.

En España, las etapas principales que jalonaron esta marcha fueron: año 1091 (documento por el que Alfonso VI convino una prestación extraordinaria con los súbditos); año 1188 (entrada de los

representantes de las ciudades en la Curia Regia); y año 1367 (en que Fernando IV, al aprobar una petición de las Cortes reunidas en Valladolid, constituyó en Ley del Reino la condición de que el consentimiento de las Cortes fuera indispensable para que cualquier tributo pudiera ser jurídicamente válido y exigible).

El «principio del consentimiento» o autorización de las cargas públicas tuvo en Inglaterra, durante la Edad Media, dos grandes hitos:

- La Carta Magna inglesa de 1215, en que se consagró el principio de representación política, sustantivado a través del libre consentimiento de los tributos («No Taxation Without Representation»). Esta regla se reiteró en 1628, en la «Petition of Rights», al establecer que correspondía al Parlamento autorizar el Presupuesto, si bien se reservaba al Gobierno la fijación del montante.
- La incorporación al ordenamiento jurídico inglés, en el siglo XIV de la denominada «cláusula de asignación» (clause of appropriation), en virtud de la cual deben indicarse, en todo caso, los gastos a que han de afectarse los recursos consentidos por el Parlamento. Por esta vía, el poder financiero de la Cámara llegó a convertirse en Poder Legislativo y, al mismo tiempo, en poder de control del Gobierno.

En Francia la evolución fue más tardía, ya que hasta el siglo XIV no se confía a los Estados Generales la función de autorizar los impuestos.

e) El Estado Moderno

Las funciones de las Cortes, en un principio limitadas al consentimiento del impuesto, se fueron abriendo paso y ampliando a lo largo de cuatro siglos de incesantes luchas con las Monarquías, para desembocar, bien entrado el siglo XVII, en la completa desaparición bajo el absolutismo regio que dominaba el continente europeo, o en

la definitiva convalidación, bajo el reinado de Guillermo III de Inglaterra.

En tal estado de cosas, era preciso catalogar los ingresos y destinarlos a gastos específicos. Ello dio lugar a los primitivos planes, en que, de forma más o menos ordenada y sintética, se expresaban cuáles podrían ser los ingresos del Estado en un futuro próximo, al mismo tiempo que se hacían recuentos genéricos del montante de gastos.

Durante los siglos XVI y XVII, en España y Francia se fueron formando los documentos financieros, con el propósito de introducir en ellos el perfeccionamiento contable que facilitase el reconocimiento de los gastos e ingresos del Estado para disminuir aquéllos y aumentar éstos. Pero los mencionados documentos tenían un carácter meramente administrativo: estaban encaminados hacia la buena gestión y no significaban vínculo alguno para los gestores de los caudales públicos. En Europa no se conocía un Presupuesto en el sentido jurídico del término. Tal situación se plasmó en España a partir del siglo XVI, en las denominadas «escrituras de millones».

El concepto de Presupuesto evolucionó en Inglaterra mucho más rápidamente. A partir de 1665, el Gobierno del Rey venía obligado a presentar cada año al Parlamento estimaciones concretas sobre los gastos a realizar. Como era condición inexcusable para la concesión de recursos el que las sumas otorgadas se empleasen para los fines solicitados, se impusieron, como prácticas anejas, el examen de las cuentas y la exigencia de responsabilidad a los funcionarios culpables de negligencia o malversación en el manejo de los caudales públicos.

f) Del Estado Liberal al Estado Democrático de Derecho

Las bases del actual Derecho Presupuestario continental se pusieron sobre todo en Francia, tras un siglo de Ilustración. El art. 14 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 26 de agosto de 1789, establecía los fundamentos en torno a los cuales giraba el nuevo Derecho Presupuestario, disponiendo lo siguiente:

«Todos los ciudadanos tienen el derecho de verificar por sí mismos, o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración».

En España se siguió una evolución paralela a la francesa. Ya la Constitución de 1812 recogió en el art. 172.8:

«No puede el Rey imponer por sí, directa ni indirectamente, contribuciones ni hacer pedidos bajo cualquier nombre o bajo cualquier objeto que sea, sino que siempre lo han de decretar las Cortes».

En el Estado Liberal de Derecho, el Presupuesto, como señala GONZÁLEZ GARCÍA, es un «arma de defensa» que garantiza unas disponibilidades mínimas. Una vez superada esta forma de Estado, se convierte en «un arma de eficacia» que instrumenta y sirve de cauce a la enorme intervención del sector público dentro de la economía nacional. El Estado Liberal vinculó el voto del Presupuesto («Power of the purse») a las prerrogativas parlamentarias. Sin embargo, en cualquier Democracia Parlamentaria de nuestros días quiebra, al menos parcialmente, la efectividad de la potestad del Parlamento para aprobar el Presupuesto y la iniciativa parlamentaria alcanza, como mucho, a enmendarlo. Como destaca CAZORLA PRIETO, existe diferencia entre el viejo Estado Liberal y el Estado Contemporáneo o «Estado Gestor de la Economía». En el segundo, la ley abandona el terreno de lo permanente y se introduce en el campo de las medidas pasajeras, rompiéndose así el entronque con el principio de la Soberanía.

Según FERNÁNDEZ-CARNICERO, la reducción tecnocrática de la función económica del Parlamento, causa última de su propia crisis institucional, se debe a tres tipos de razones:

- Históricas: El carácter expansivo y complejo del sector público, en respuesta a demandas crecientes.

- Políticas: El valor del Presupuesto como instrumento esencial de un programa de Gobierno.
- Técnicas: El conocimiento que el Gobierno tiene de las necesidades públicas, lo que reduce el papel de las Cámaras al mero asentimiento a la propuesta de aquél.

Ante esta situación, resulta urgente fortalecer la función deliberante del Parlamento manifestada, fundamentalmente, en el debate de los Presupuestos, como una de las vías de control, siendo así que éste es el fin último de toda Democracia y aquél es el órgano en que descansa la representación de la Soberanía Nacional.

III) NATURALEZA JURÍDICA DE LOS PRESUPUESTOS

A) Planteamiento de la cuestión

El Presupuesto, como institución jurídica fundamental del Derecho público, no consiste únicamente en una relación contable de las cantidades que el Estado preve realizar en concepto de ingresos y gastos en un período de tiempo determinado, sino que constituye una expresión jurídica de las obligaciones y los derechos, de las potestades y los deberes que competen a la Administración en concepto de ingresos y gastos públicos y, por lo tanto, tiene carácter normativo.

La polémica doctrinal surgida en torno a si el Presupuesto es una Ley en sentido material o meramente formal, o un acto-condición, o una decisión de otra índole, tiene por objeto discernir, como plantea SAINZ DE BUJANDA, si el Presupuesto contiene normas jurídicas de carácter general o, si es una simple autorización del Legislativo al Gobierno para que éste proceda a realizar determinados cobros o pagos, lo que conduce a un problema de competencias entre los Poderes del Estado. Ello llevaría a preguntarse si la materia presupuestaria es una función propiamente legislativa por razón del contenido, o por el contrario, constituye una actividad de control político de la acción del Gobierno.

Si se opta por la última de las posturas referidas, el Parlamento, en la función de control, carecerá de poder de enmienda del Presupuesto, limitándose a aprobarlo o rechazarlo en bloque; por lo que, aunque el Presupuesto se configure como una Ley, no lo es estrictamente, sino que sigue siendo un acto propio del Gobierno.

Por el contrario, si se afirma que el Presupuesto es un acto del Poder Legislativo en función auténticamente legislativa, el Parlamento podrá ejercer el derecho de enmienda, y participar con el Gobierno en la determinación del contenido. En consecuencia, el Presupuesto se considerará una Ley como todas las demás, aunque el procedimiento de elaboración esté sujeto a una tramitación especial.

Las depuraciones doctrinales llevan a introducir en esta discusión un matiz importante: es necesario distinguir entre el valor de la Ley de Presupuestos en materia de gastos e ingresos. Respecto de los primeros, las teorías van desde las que le consideran como un acto condición hasta las que lo conceptúan como una Ley de aprobación, doctrinas que, en todo caso, estiman que la Ley de Presupuestos constituye una autorización de gasto conferida por el Legislativo al Ejecutivo. En cuanto a los ingresos, la Ley de Presupuestos es un mero cálculo contable.

B) La Ley de Presupuestos como Ley en sentido formal o Ley en sentido material

En general, en su significado técnico-jurídico, Ley en sentido material es cualquier disposición que, teniendo o no rango de Ley, incluya normas jurídicas que delimiten derechos y deberes de las personas; mientras que Ley en sentido formal, es un acto del Parlamento que revista forma de Ley, pero que no contenga normas jurídicas que configuren derechos y deberes.

La controversia sobre la naturaleza jurídica de la Ley de Presupuestos tuvo su origen en Alemania, a raíz de la publicación de los primeros textos constitucionales liberales en Baviera. Wütemberg, Baden y Hessen. En un primer momento, se partió del hecho de que la Ley de Presupuestos era una autorización general a los órganos

ejecutivos para que éstos ejercitaran la potestad financiera, no distinta de la administrativa general. Sin embargo, el principio de Separación de Poderes y el nacimiento del moderno Estado de Derecho trajeron consigo, junto a la sumisión de la actividad administrativa a las normas jurídicas, la diferenciación de la naturaleza de los actos según el Poder del que emanan.

La polémica se agudizó con el conflicto surgido en los años 1862-1866, entre el Parlamento Prusiano y el Gobierno del Canciller Bismark, por la aprobación del Presupuesto de guerra, como consecuencia de los crecientes gastos militares que éste quería imponer y el Parlamento se negaba a consentir. Recoge GARCIA AÑOVEROS, que se intentó así una teoría que, con respeto al derecho de representación parlamentaria a aprobar el Presupuesto, limitara la amplitud de las atribuciones del Poder Legislativo en la materia, mediante el artificio técnico de la diferencia entre Ley material y Ley formal. De este modo, la Ley de Presupuestos era una Ley meramente formal, un simple vehículo de un Presupuesto concebido como acto administrativo propio del Poder Ejecutivo, contenido éste sobre el que nada tenía que decir ni hacer el órgano de representación de la voluntad popular.

C) La naturaleza jurídica de los Presupuestos en la doctrina española. Apreciación del Tribunal Constitucional

En España se han sostenido diferentes teorías sobre la naturaleza jurídica del Presupuesto.

a) El Presupuesto como Ley formal

Para explicar la naturaleza formal de la Ley de Presupuestos, las argumentaciones y postulados defendidos han sido diversos; entre ellos, conviene examinar los siguientes:

- 1.- El Presupuesto como acto administrativo: la tesis de la Ley de aprobación.

El Presupuesto es una Ley formal que contiene un verdadero acto administrativo, cuya finalidad consiste en asegurar el funcionamiento de los servicios públicos conforme a las Leyes vigentes, con fijación de los gastos que se autoriza a realizar y los ingresos que se consideran necesarios para cubrirlos. El Presupuesto en sí, constituye un acto de administración con forma de Ley, que comprende una autorización del Legislativo al Ejecutivo para efectuar gastos y realizar ingresos, pero no se configura como una Ley en sentido propio, que contenga verdaderas normas de derecho de carácter general y permanente. La forma legislativa no tiene otra significación que la de dar mayor solemnidad y publicidad al Presupuesto, por la trascendencia económica que para los ciudadanos y para el propio Estado encierra.

Partiendo de la teoría de las Leyes de aprobación y de la concepción dualista de la Ley, GUAITAY VILLAR PALASI se refieren a la diferencia entre el Presupuesto en sí mismo y la aprobación, como elementos componentes de un acto complejo que es la Ley de Presupuestos.

El Presupuesto es un acto de valoración de ingresos y gastos. Pero la forma legislativa no confiere el carácter de Ley al acto aprobado, que era ya perfecto al emanar del Gobierno, sino que le dota de eficacia. El Presupuesto, aunque formalmente es una Ley, desde el punto de vista material y sustantivo no adopta las características de la misma puesto que no tiene la nota de generalidad, no establece una ordenación de conductas ni goza de imperatividad sobre los particulares; su vigencia no es indefinida sino limitada al ejercicio económico al que se afecta, no corresponde al Parlamento por sí solo incrementar las cifras presentadas y se restringe la capacidad de enmienda de los grupos parlamentarios, posibilidad que queda sujeta a la autorización del Gobierno. Se trata de un acto de la Administración aprobado por las Cortes.

2.- El Presupuesto como decisión política: manifestación de la Soberanía del Estado con apariencia de Ley.

Destaca SAINZ DE BUJANDA que el Presupuesto no ha sido nunca una Ley en sentido material porque ni en el estado de ingresos

ni en el estado de gastos tienen cabida normas jurídicas; tampoco puede considerarse un acto administrativo porque la ordenación del ciclo de gastos e ingresos no constituye una actividad gestora, sino una manifestación de la Soberanía del Estado. El Presupuesto es, desde su nacimiento, una decisión política adoptada por el órgano a quien dentro del Estado corresponde la supremacía, en cuya virtud el Gobierno queda autorizado para hacer ciertos cobros y pagos. Esta decisión política necesita plasmarse en un documento y articularse para poder ser ejecutada. de ahí su apariencia de Ley.

3.- El Presupuesto como acto político:

El Presupuesto es la expresión cifrada del programa de la acción política que el Gobierno se propone desarrollar en un período de tiempo determinado.

b) La doctrina del Presupuesto como Ley formal y material

En el desarrollo de la teoría del Presupuesto como «Ley de organización», GARCÍA AÑOVEROS concluye que el mismo es una Ley plena, como cualquier otra Ley y, por tanto, con posibilidad de derogar las disposiciones precedentes con el mismo rango. Sostiene que el Presupuesto es una Ley en sentido material por las siguientes razones:

- * El Presupuesto se presenta al Parlamento en estado de proyecto, no como acto jurídico completo al que para ser eficaz falte la aprobación de aquél. El Parlamento ejercita su función constitucional del mismo modo que respecto de cualquier otra Ley, ya que al discutir, presentar enmiendas y aprobar el proyecto, hace suya la obra del Gobierno e imprime a la Ley de Presupuestos el valor formal y el sustrato material de una norma jurídica.
- * El contenido material de la Ley de Presupuestos viene dado por la declaración de voluntad del Legislativo que limita la libertad y actividad del Poder Ejecutivo e indirectamente también la de los particulares. para satisfacer las necesida-

des públicas. De la aprobación de los estados de previsión resultan derechos y obligaciones para el Estado y, por lo tanto, también se derivan derechos y deberes para los ciudadanos. La Ley de Presupuestos como «Ley de límites» y como «Ley de integración» tiene un contenido jurídico y una naturaleza de Ley material.

- * La Ley de Presupuestos puede suspender la eficacia de las Leyes preexistentes durante todo el tiempo de duración del ejercicio presupuestario, y ello repercute en la situación jurídica de los ciudadanos.

Según INGROSSO, el Presupuesto no es únicamente el medio para el ejercicio de la función de control financiero y contable sobre la gestión financiera y política de la Administración, sino que es también el documento que pone las bases jurídicas de la acción del Estado en toda su extensión y, por tanto, es una ley material.

Expuestas las posiciones dominantes relativas a la naturaleza jurídica de los Presupuestos, y dejando a un lado la polémica sobre la diferencia entre Ley formal y Ley material, puede afirmarse que la Ley de Presupuestos tiene un carácter coactivo, imperativo, de normación de conductas de la Administración y de los ciudadanos típica de toda norma jurídica. Si a ello se añade, que el Presupuesto emana del Poder Legislativo siguiendo el «iter» constitucionalmente establecido para la elaboración de Leyes, ha de concluirse que es una Ley en sentido formal y material, o mejor, simplemente una Ley.

El hecho de que el ordenamiento jurídico establezca determinadas cautelas en el procedimiento de elaboración de las Leyes Presupuestarias (iniciativa exclusiva del Gobierno para la presentación del Proyecto de Ley, limitación de la iniciativa de enmienda de los grupos parlamentarios, discusión exclusiva en la Comisión de Presupuestos independientemente de la materia, establecimiento de un procedimiento especial de tramitación...), no es algo que se derive de la naturaleza intrínseca del acto legislativo mismo sino de la especial trascendencia económica y política que representa. El Poder Legislativo actúa en el ejercicio de una verdadera y propia función legislati-

va por razón de la materia y no sólo en una función de aprobación y de control de la actuación del Gobierno. La función del Poder Legislativo en materia de Presupuestos es dictar la norma jurídica que ordene la actividad financiera del gasto público de la Administración Estatal, complementando e integrando la base legal que aquélla encuentra en el ordenamiento jurídico existente.

El Tribunal Constitucional ha resuelto definitivamente la cuestión relativa a la naturaleza de los Presupuestos en jurisprudencia reiterada, ya expresada en la Sentencia de 20 de julio de 1981, del siguiente modo:

«Esta especialidad de la función parlamentaria de aprobación de los Presupuestos, conecta con la peculiaridad de la Ley de Presupuestos, en referencia a cualquier otra Ley. Singularidad que excede la cuestión, en estos momentos superada, del carácter formal o material de esta Ley. Deriva, como se ha dicho, del carácter instrumental del Presupuesto en relación con la política económica; pero, por otra parte, las metas singulares de la Ley de Presupuestos, ha de reconocerse, que también vienen impuestas por el hecho de que su debate está, de alguna manera, restringido por las disposiciones reglamentarias de las Cámaras que regulan su procedimiento. Ciertamente que quizás pueda decirse que tales limitaciones no derivan de la Constitución, pero también lo es que el requisito de conformidad del Gobierno para toda proposición o enmienda que suponga incremento de gastos o disminución de ingresos, que afecta a cualquier Ley, envuelve en este caso una restricción constitucional del debate».

Estos principios aun se clarifican más en la Sentencia del Alto Tribunal 76/1992, de 14 de mayo, al expresar:

«Este Tribunal dio por sentado que (La Ley de Presupuestos) se trata de una verdadera Ley, considerando así superada la cuestión del carácter formal o material de la Ley (STC 27/1987), de que el Parlamento apruebe los Presupuestos Generales que el Gobierno elabora (art. 66. 2 CE); hemos sosteni-

do que los Presupuestos, en el sentido estricto de la previsión de ingresos y habilitación de gastos, y el articulado de la Ley que los aprueba, integran un todo, cuyo contenido adquiere fuerza de Ley y es objeto idoneo del control de constitucionalidad (STC 63/1986)».

IV) CONTENIDO DE LAS LEYES DE PRESUPUESTOS EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO ESPAÑOL

A) Consideraciones generales

A continuación, y centrando la parte esencial de este estudio, ha de señalarse que el alcance del contenido material de las Leyes de Presupuestos constituye una de las cuestiones que ha sufrido mayor evolución dentro del ámbito del Derecho Presupuestario. Tiene una relevancia tan significativa que sirve de referencia fundamental, y a veces exclusiva, para definir los Presupuestos, como ocurre en el art. 48 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de 1988. PALAO TABOADA reconoce, asimismo, la importancia que para el concepto jurídico de Presupuesto tiene su contenido, cuando hace las siguientes reflexiones: «El Presupuesto puede ser contemplado desde distintos puntos de vista. En el aspecto económico representa un plan de la actividad financiera. y por tanto, una ordenación de las necesidades públicas según su respectiva prioridad. Desde el punto de vista político, supone la adopción de decisiones de gran trascendencia en la marcha del Estado. Aquí nos interesa, sin embargo, el aspecto jurídico de esta institución que es, en cierto modo, previo a los demás: el Presupuesto tiene una importancia tan señalada porque vincula jurídicamente la actuación económica del Estado. Por ello, tanto el Derecho positivo como la doctrina jurídica definen el Presupuesto atendiendo a los efectos que produce respecto de los ingresos y de los gastos públicos. En estos efectos radica la esencia de la institución presupuestaria».

Es habitual que las leyes de Presupuestos post-constitucionales contengan preceptos de reforma sustantiva del ordenamiento jurídico, con mayor o menor repercusión económica.

La doctrina ha intentado acotar el alcance de la parte dispositiva de la Ley de Presupuestos, y así señala FERREIRA LAPATZA que «contiene las normas generales a que ha de ajustarse la ejecución de ingresos y gastos en el período a que cada Presupuesto se referencia. Precisa el sentido de las relaciones de cantidades contenidas en los estados de previsión». Sin embargo, como el mismo autor destaca, sucede, que formando un mismo cuerpo legal, con la Ley de Presupuestos suelen dictarse disposiciones de muy variada índole: normas que reforman el sistema tributario, autorizaciones para emitir deuda pública, normas sobre la Función Pública, sobre contratación administrativa.... disposiciones que se distinguen claramente de los Presupuestos por su finalidad, por la materia que regulan y por el plazo de vigencia para el que son dictadas. De esta forma, la llamada *parte dispositiva* de la Ley de Presupuestos, fue creciendo de forma exagerada.

a) Evolución en la consideración del contenido

En España, hasta 1977, se ha venido preconizando, con carácter general, tanto legal como doctrinalmente, la necesidad de limitar el articulado de las Leyes anuales de Presupuestos a aquellas materias que hicieran referencia clara y directa a las cifras autorizadas para el ejercicio económico correspondiente, a las operaciones de ejecución de los programas y utilización de los créditos incluidos en los estados numéricos y a la emisión de deuda flotante destinada a cubrir los desajustes temporales de los flujos de ingresos y pagos en el ejercicio presupuestario. En casos extremos, se admitían, no sin reparos, normas de carácter instrumental que pretendían llevar a cabo algunos retoques en la legislación reguladora del ingreso público.

Sin embargo, la práctica seguida ha desconocido la citada limitación teórica legal y doctrinal. El pragmatismo y la oportunidad se han impuesto y las Leyes anuales de Presupuestos han incluido en su articulado todo tipo de preceptos, han establecido regulaciones nuevas en relación con cualquier materia y han modificado disposiciones cualesquiera que fuese el rango.

MENÉNDEZ MORENO distingue, a partir de la Constitución, dos períodos en las Leyes de Presupuestos:

El primero, comprendido entre 1978 y 1987, en el que «se contempla la regulación de materias heterogéneas, y en algún caso, tan alejadas de lo presupuestario como las que se relacionan, sin ánimo de hacer una exposición exhaustiva, a continuación: las que se denominan de técnica presupuestaria, las relativas a la contratación pública, al sistema retributivo de los funcionarios públicos y de las clases pasivas, así como a otros aspectos del personal al servicio de la Administración, las incluibles en el ámbito tributario, cuestiones económico financieras de carácter general relativas a la deuda pública, sobre organización administrativa, sobre las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas».

Este período está caracterizado por el respeto a la anualidad presupuestaria, puesto que las disposiciones de índole material y sustantiva recogidas en las mismas, se reiteraban cada año para conseguir la aplicación generalizada más allá de la vigencia de las Leyes de Presupuestos.

El segundo de los mencionados períodos, comienza con la Ley de Presupuestos para 1988 (Ley 33/1987, de 23 de diciembre). El punto de partida es la STC de 21 de mayo de 1987, según la cual *«la Ley de Presupuestos puede contener todas las materias que se encuentren directamente relacionadas con las previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos, o bien con criterios de política general en que las previsiones se sustenten»*.

Sin embargo, a la vista del desenvolvimiento de las circunstancias, puede resaltarse una tercera etapa, que comienza con la Ley de Presupuestos Generales para 1993 (Ley 38/1992, de 29 de diciembre), en la que las disposiciones adicionales, a las que hasta entonces y salvo previsión en contrario se había dado vigencia indefinida, se redujeron drásticamente en número y contenido, centrándose en cuestiones que pudieran encuadrarse en materias que tuvieran una repercusión económica directa o indirecta.

b) Ambito normativo:

El art. 134.2 de la CE, establece como contenido ineludible de los Presupuestos Generales del Estado la inclusión de *«la totalidad*

de los gastos e ingresos del sector público estatal», lo cual es una manifestación del principio de universalidad presupuestaria. Este precepto tiene precedentes en el derecho constitucional histórico: Constituciones de 1837 (art. 72), 1845 (art. 75), 1856 (art. 79), 1869 (art. 100), 1931 (art. 109). También existen referencias semejantes en el derecho comparado: Ley Fundamental de Bonn, Constitución Francesa de 1958 (art. 47), Constitución Portuguesa (art. 108.1).

Por otra parte, el mencionado artículo de la CE va más allá e incluye, como contenido esencial de las Leyes de Presupuestos, *«el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado»*, lo cual supone una importante novedad incorporada por el Texto Fundamental.

De este modo, en aplicación del art. 48 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, de 23 de septiembre de 1988, los Presupuestos Generales del Estado han de contemplar de una u otra forma, integrados, unidos o como anexo, la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal, incluyendo en él al Estado, organismos autónomos administrativos, organismos autónomos comerciales, industriales, financieros o análogos, a las entidades gestoras de la Seguridad Social y a las sociedades estatales, ya sean entidades de derecho público sujetas en el desarrollo de su actividad al ordenamiento jurídico privado, ya sean empresas mercantiles con participación mayoritaria del Estado o sus organismos autónomos.

La teoría que consideraba a la ley de Presupuestos como Ley formal, como se ha estudiado, señalaba: «el Presupuesto no contiene normas jurídicas, sino un mero cálculo o estimación previa de los ingresos y los gastos, una cuenta. No es más, en consecuencia, que una Ley en sentido formal: materialmente, no representa el ejercicio del Poder Legislativo, sino del ejercicio de funciones puramente administrativas». Sin embargo, a la luz de la Constitución, tal teoría queda sin vigencia.

En efecto, el núm. 7 del mencionado art. 134, aunque prohíbe la creación de tributos por las Leyes de Presupuestos, no impide su modificación siempre que lo haya autorizado previamente una ley

sustantiva. Luego, la Ley de Presupuestos puede hacer algo más que prever ingresos tributarios. Con relación a otros ingresos no tributarios, y en concreto, respecto al crédito público, resulta dudoso que las Leyes de Presupuestos se limiten a prever la cuantía, puesto que en materia de deuda pública las Leyes de Presupuestos deciden el montante de emisión de la misma, y cada año determinan, y no simplemente calculan, la cuantía de los ingresos a obtener por este concepto.

En el aspecto de la determinación del montante de los gastos en la elaboración de las Leyes anuales de Presupuestos, es interesante la sistematización llevada a cabo por GARCIA GARCIA, para quién en dichas previsiones de gastos existen dotaciones necesariamente exigidas por la legislación y la estructura administrativa vigente, que se pueden clasificar en: vinculaciones generales de carácter jurídico, vinculaciones relacionadas con otros planes económicos, vinculaciones que derivan de los criterios de equidad, economicidad y eficacia del gasto público y vinculaciones de origen estructural y organizativo.

Pero las funciones de las Leyes de Presupuestos van más allá de la mera estimación de gastos, como puede comprobarse en la Exposición de Motivos de las sucesivas Leyes de Presupuestos, ya que junto con el carácter de ser el reflejo de la totalidad de ingresos y gastos del sector público estatal, las Leyes de Presupuestos actúan como refuerzo de los grandes objetivos de política económica como la tasa de inflación, nivel de empleo, déficit público, crecimiento equilibrado, control del gasto público, estímulo de la inversión... Ello refleja el carácter *normal u ordinario* de estas Leyes en cuanto resultan tareas innovadoras de la realidad jurídica -con efectos sobre los particulares-, que las convierten, desde el punto de vista de su contenido fundamental en leyes semejantes a las que regulan cualquier otra materia.

B) Consideraciones Doctrinales

QUEROL BELLIDO, en relación con las Leyes de Presupuestos de la etapa comprendida entre 1978 y 1987, expone que «se configuran como un texto complejo que aspira a regular, de modo inte-

grado, la totalidad del ordenamiento jurídico financiero entendido en el concepto más amplio. Toda la actividad del Estado, actual o potencial, relacionada, aun cuando sólo sea indirectamente, con la esfera económico-financiera pública tiene cabida en la Ley de Presupuestos que, consecuentemente, se transforma en el instrumento más ampliamente utilizado a tales efectos». El mismo autor considera que ello es una de las manifestaciones más flagrantes del menosprecio a la seguridad jurídica y se utiliza como una fórmula para llevar a cabo reformas legislativas por una vía más fácil y rápida que la del procedimiento ordinario previsto para ello.

En este sentido, El Consejo de Estado, en la Memoria del año 1986, expresó, *«la práctica presupuestaria indica que el art. 134.7 de la CE parece ser interpretado en el sentido de que su limitado alcance prohibitivo comporta, a sensu contrario, una posición permisiva al respecto del resto del ordenamiento jurídico: si la CE prohíbe que la Ley de Presupuestos incida en el sistema tributario, salvo que una ley sustantiva lo prevea, ello supone -vendría a entenderse- que puede afectar a los demás ámbitos del ordenamiento jurídico sin necesidad de que exista previsión legal sustantiva al efecto... El art. 134.7, no tanto habilitaría a la Ley de Presupuestos para disponer en áreas no tributarias, cuanto acreditaría una orientación significativa, precisamente en la materia de conexión más directa con lo presupuestario, de que la Ley de Presupuestos ha de procurar atenerse a su propio ámbito, precaviendo la tentación de ser erigida, sin medida, en instrumento útil para cumplir el principio de reserva de Ley y para revisar cualquier pieza del ordenamiento jurídico que tenga aquel rango».*

Esta tendencia restrictiva suscita opiniones encaminadas a fundamentar la inconstitucionalidad de la regulación, en el marco de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, de materias completamente ajenas a las que les son propias. A estos efectos, GONZÁLEZ GARCÍA señala que a través de la Ley de Presupuestos «no puede pretenderse dotar cada año de nueva estructura jurídica a nuestro ordenamiento financiero. Lo cual no es obstáculo para que a través de la Ley de Presupuestos pueda modificarse el derecho vigente».

El Consejo de Estado, en la antedicha Memoria de 1986, elevó al Gobierno una serie de sugerencias dirigidas a preservar los principios *«postulados por la buena técnica legislativa y por un razonable mantenimiento del buen orden jurídico»*. Entre estas sugerencias destaca la de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado tenga un contenido normativo dirigido primordialmente a la aprobación de éstos, así como de las prescripciones orientadas a su cumplimiento y ejecución. Por ello, la modificación por Ley de Presupuestos de disposiciones que tienen perfil y sentido institucional sustantivo en el ordenamiento jurídico, aunque puedan contener aspectos económico-financieros, debería ser evitada, y constituir el objeto de iniciativas legislativas autónomas, de modo que las innovaciones necesarias se emprendan, se enjuicien y se tramiten a partir de los principios propios de la Ley de que se trate y no necesaria y exclusivamente desde la perspectiva presupuestaria.

El Consejo de Estado concluye. *«la penetración capilar de la Ley de Presupuestos sobre regímenes jurídicos sustantivos, con amparo de ley formal, lleva consigo serias distorsiones: primero, por las exigencias temporales y consiguiente perentoriedad a que está sujeta la Ley de Presupuestos; segundo, por la especialidad de su tramitación en fase gubernativa y en la Parlamentaria; tercero, en fin, porque se enfrenta, en planos no homogéneos, lo económico y lo jurídico»*.

Pero la posición más relevante, por razones prácticas, es la manifestada por el Tribunal Constitucional. Resulta de especial interés la ya citada Sentencia 65/1987, de 21 de mayo, en que se observa la posibilidad de que en el marco de las Leyes de Presupuestos se contemplen, junto a las configuraciones de las diferentes partidas, otras disposiciones de carácter general en materias propias de Ley ordinaria, que *«guarden directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan»*.

Por ello, a la vista de las peculiaridades constitucionales de la Ley de Presupuestos que implican restricciones esenciales en las facultades de los órganos legislativos, es preciso examinar, en cada caso,

si las regulaciones contenidas en el articulado de las Leyes de Presupuestos guardan esa relación directa con la materia presupuestaria.

C) Fundamentos críticos

Los principales motivos en que se ha venido apoyando la tendencia partidaria de la ampliación del contenido de las Leyes Presupuestarias son:

1) Razones de agilidad y urgencia

En el Estado actual, cada vez se producen con más fuerza una serie de fenómenos que se originan con gran rapidez y que han de atenderse con toda urgencia. La normativa existente en un momento dado debe modificarse de forma inmediata y ágil. A estos efectos, se utiliza la Ley de Presupuestos como un sistema integrado con el objeto único de colaborar, mediante la política presupuestaria, al éxito de la política económica.

2) Razones de necesidad y conveniencia política

El Presupuesto es el instrumento financiero de una Política, por lo que, las exigencias políticas tienen reflejo en los estados numéricos y en el articulado del Presupuesto.

Ello no obstante, el sistema de ampliación ilimitada del contenido de las Leyes de Presupuestos comporta una serie de riesgos, como la superficialidad en la utilización por su uso generalizado, la provisionalidad en la vigencia de las normas incluidas en ellas, la inseguridad jurídica que provoca su empleo, el trastorno competencial que supone atribuir a una única Comisión Parlamentaria materias que corresponderían a varias, defectuosos aspectos técnicos que hacen difícil el conocimiento en el tiempo de la evolución legislativa en relación con una materia, y la presentación asistemática de los conceptos.

La reciente STC 76/1992, de 18 de mayo, que declaró inconstitucional y anuló el art. 130 de la Ley General Presupuestaria, en la redacción que le dio la Ley de Presupuestos para 1988, parte de dos premisas fundamentales:

- Primera: Las peculiaridades de la Ley de Presupuestos, consistentes en la atribución de la iniciativa legislativa al Gobierno y la restricción en el debate Parlamentario, derivan de una función específica y constitucionalmente definida en el art. 134.2 de la CE.
- Segunda: La inclusión de materias extrañas a la disciplina presupuestaria puede ser contraria a la CE, por suponer una restricción ilegítima de las competencias del Poder Legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional, y por afectar al principio de seguridad jurídica.

Esta Sentencia se completa con la teoría sostenida por el mismo Tribunal, en la 27/1981, de 20 de julio, relativa a que las particularidades del procedimiento legislativo de la Ley de Presupuestos son manifestaciones de la atribución constitucional al Gobierno de la dirección política del Estado.

D) La evolución de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

Un sector doctrinal consideró que un sentido elemental de la técnica de producción normativa, así como las exigencias derivadas de la seguridad jurídica, requerían que el Tribunal Constitucional intérprete supremo de la Constitución, pusiera límites a la corruptela que suponía utilizar la Ley de Presupuestos como vehículo de la regulación de cuestiones que tienen el ámbito propio en otras parcelas del ordenamiento jurídico convirtiendo así las Leyes de Presupuestos en «Leyes omnibus» o «leyes escoba».

Otra parte de la doctrina, sin embargo, opina que salvo la prohibición que la propia Constitución contiene en el art. 134.7, relativa a los tributos, la Ley de Presupuestos es un instrumento normativo válido para la regulación de cualquier tipo de materia; este principio se materializó por el legislador, en la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, que consideró la Ley de Presupuestos como una disposición legal ordinaria y, por tanto, respecto de

todos aquellos preceptos en que no se incluyese expresamente el carácter anual. tenía una vigencia indefinida.

En la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional se pueden distinguir tres grandes fases con relación a los pronunciamientos sobre el ámbito material de las Leyes de Presupuestos, siendo cada una de ellas una etapa más restrictiva del contenido de las mismas que la anterior.

a) Fase inicial: delimitación genérica del contenido.

La STC 27/1981, de 20 de julio, configura la esencia material de la Ley de Presupuestos. Considera que no se trata únicamente de un simple conjunto de previsiones contables, sino de *«un vehículo de dirección y orientación de la política del Gobierno»*. No se establecen límites cuantitativos ni cualitativos a las materias en ella recogidas.

b) Restricciones iniciales en el contenido de las Leyes de Presupuestos: los conceptos de relación directa, justificación y conveniencia.

Las Sentencias del Alto Tribunal 63/1983, de 21 de mayo, 65/1987, de 21 de mayo y 134/1987, de 21 de julio, constituyen un escalón más en la evolución. En ellas se limita el ámbito de las Leyes de Presupuestos ya que se define su contenido mínimo e indispensable pero no excluyente, del siguiente modo:

«Si las previsiones del art. 134.2 de la CE configuran el contenido mínimo, necesario e indispensable de la Ley de Presupuestos, no es posible considerar que confieren a tal contenido también un carácter exclusivo y excluyente, impidiendo que la Ley de Presupuestos contenga disposiciones que no coincidan exactamente con este contenido. Esta Ley se ha configurado progresivamente, no sólo como un conjunto de previsiones contables».

La doctrina sentada por la STC 65/1987, es la que se recoge en la Ley de Presupuestos para 1988 (Ley 33/1987, de 23 de diciem-

bre), que parte de la desaparición de la distinción que venían realizándose en anteriores Leyes de Presupuestos entre el articulado de la Ley, dotado de vigencia anual, y el conjunto de disposiciones adicionales al que, salvo que se especificara lo contrario, se le presumía una vigencia indefinida, con el consiguiente aumento de las mismas al objeto de regular materias no propiamente presupuestarias.

La consideración del Presupuesto como vehículo de dirección y orientación de la Política del Gobierno supone la inserción en el articulado de la Ley de Presupuestos, de normas sobre materias no asimilables directamente al estado de gastos y previsión de ingresos presupuestarios pero *«de conveniente regulación conjunta con ese núcleo, por su relación técnica e instrumental con el mismo»*, siempre que, como señala la STC 63/1986, *«guarden (la ya mencionada) directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica general que las sustentan»*. La inclusión injustificada de estas materias en la Ley General de Presupuestos puede ser contraria a la CE por suponer una restricción ilegítima de las competencias del Poder Legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional (STC 65/1987) y por afectar al principio de seguridad jurídica debido a la incertidumbre que una regulación de este tipo origina (STC 65/1990, de 5 de abril).

El Tribunal Constitucional añade aún otra exigencia adicional para incluir en las Leyes de Presupuestos normas que no constituyan su contenido necesario, en los siguientes términos, *«su inclusión en dicha Ley ha de estar justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno»*.

Si los requisitos mencionados se dan, la Ley de Presupuestos será constitucionalmente legítima, si no se dan, no lo será. Esta doctrina aparece consolidada en las SsTC 237/1992, de 15 de diciembre y 83/1993, de 8 de marzo.

c) «Cáriter necesario» del contenido posible o eventual de la Ley General de Presupuestos.

Un paso más en la limitación del contenido de las Leyes de Presupuestos lo representa la STC 76/1992, de 14 de mayo, que resalta su carácter de ley plena, en la que no cabe distinguir entre el texto articulado y las secciones dedicadas estrictamente a previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos. No obstante su naturaleza de ley en sentido material, se insiste en las singularidades que reviste esta particular norma jurídica, lo que constituye, en definitiva, una de las razones fundamentales por las que el Tribunal Constitucional ha adoptado la postura ecléctica que niega, por un lado, que las únicas restricciones al contenido material de las Leyes de Presupuestos deriven del art. 134.7 de la CE y, en el extremo opuesto, se opone también a que pueda rechazarse toda regulación ajena al contenido mínimo, impuesto por el art. 134.2 de la CE (STC 65/1987).

A estos efectos, el Tribunal Constitucional justifica el necesario carácter polívoco de la Ley de Presupuestos en el desbloqueo de su contenido, aceptando que la misma tiene un *«contenido mínimo necesario e indisponible»* y *«un contenido posible, no necesario y eventual»*. El primero de ellos está constituido por la *«expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos»* mientras que el segundo, *«puede afectar a materias distintas del núcleo esencial»*.

En la referida STC 76/1992, se siguen manteniendo los requisitos que el Tribunal enunció en la fase anterior, relativos a la relación directa con los ingresos y gastos que forman estrictamente el Presupuesto o con los criterios de política económica general de que dicho Presupuesto es instrumento y a la justificación de la inclusión de esa materia conexa en la Ley que aprueba anualmente los Presupuestos; si bien, el giro comienza a apreciarse a la hora de definir la razonabilidad de incluir una determinada regulación en la Ley de Presupuestos.

Allí donde la STC 65/1987 establecía como condición *«la conveniente regulación conjunta de este núcleo, por su relación técnica instrumental con el mismo, a efectos de la orientación de la política*

económica», la STC 76/1992, impone la necesidad, de que la «inclusión en dicha Ley esté justificada en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto y, en general, de la política económica del Gobierno».

La interpretación que el Tribunal Constitucional hace del cumplimiento de tales condiciones es cada vez más restrictiva, y es creciente el número de Sentencias que declaran la inconstitucionalidad de preceptos de las Leyes de Presupuestos por la inclusión en ellas de leyes sustantivas reguladoras de diversas materias.

La doctrina que se viene exponiendo se desarrolla en diversas Sentencias del Tribunal Constitucional. Entre otras, las SsTC 237/1992, de 15 de diciembre, 83/1993, de 8 de marzo y 178/1994, de 16 de junio, que insisten en que ha de tratarse de normas de *repercusión económica* ya que por las peculiaridades en el proceso de iniciativa, elaboración, enmienda... no pueden generalizarse. El Tribunal llega a considerar la Ley de Presupuestos como reguladora de normas de *uso económico*.

La STC 195/1994, de 28 de junio, que parte de los argumentos de la 76/1992, especifica más claramente, si cabe, las causas de la limitación material de las Leyes de Presupuestos, *«excluyendo, en todo caso, las normas típicas del derecho codificado por la inseguridad que implica su modificación a través de esta vía».*

- En primer lugar, tal limitación deriva de la específica función que constitucionalmente se atribuye a este tipo de Leyes: aprobar anualmente la Ley de Presupuestos Generales del Estado y ser uno de los vehículos o instrumentos de la política económica del Gobierno.
- En segundo lugar, la restricción parte de las especificidades de la tramitación parlamentaria.
- Finalmente, resulta de las exigencias del principio de seguridad jurídica a que se refiere el art. 9.3 de la CE, enten-

diendo como certeza de derecho, la exigencia de que una Ley de contenido constitucionalmente definido, como la de Presupuestos Generales, no contenga más disposiciones que las que correspondan a su función constitucional.

E) Insuficiencia de las restricciones que el Tribunal Constitucional fija al contenido material de las Leyes de Presupuestos.

Aun cuando la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/1992, resulta un avance irreprochable, se revela a todas luces insuficiente, como expresa GALLARDO CASTILLO, en tanto en cuanto, el carácter directo de la relación entre la materia regulada y la Ley de Presupuestos y el «contenido propio de este tipo de leyes, goza de tal flexibilidad que, en un intento de determinación por parte del sujeto encargado de su aplicación, podrá desvirtuarse el sentido del alcance y significado pretendido en la STC».

«El Tribunal Constitucional ha perdido la ocasión de fijar con precisión el criterio aplicable si pretende que el mismo exceda de lo que constituye pura y simplemente una decisión jurisprudencial referible a un sólo supuesto para pasar a ser la regla básica de cuya aplicación deriva una calificación cierta y fiable respecto de la constitucionalidad o no de posteriores normas incluidas en las Leyes de Presupuestos, no reguladoras del fenómeno presupuestario o que excedan de la previsión de ingresos y de la habilitación de gastos. La ambigüedad de los términos en que se expresa el Tribunal Constitucional hace que la Sentencia no represente sino sólo un modelo de un loable propósito de intenciones tendente a la interdicción de la abusiva utilización de la Ley de Presupuestos para la regulación de materias no conectadas con el fenómeno presupuestario».

La STC 76/1992, nace con el propósito de reforzar el cumplimiento de la legalidad constitucional de modo que rechaza soluciones extremas y opta por una posición intermedia. Por una parte, no permite que las Leyes anuales de Presupuestos incluyan una escandalosa regulación de aspectos impropios de dichas Leyes; por otra parte, tampoco prohíbe sistemáticamente la regulación de otros cuya

vinculación a la materia pueda justificar que la misma se halle en la Ley de Presupuestos.

Para tratar de superar los problemas que resultaban de la inclusión de ámbitos extrapresupuestarios en las Leyes de Presupuestos, tras la más reciente doctrina del Tribunal Constitucional, se ha utilizado una nueva técnica legislativa. A partir de la Ley de Presupuestos para 1994, junto a esta Ley, se aprueba otra complementaria a la que se incorpora la regulación de materias que no constituyen el contenido propio de aquéllas. A estos efectos cabe citar las Leyes 22/1993, de 21 de diciembre, (complementaria de la Ley de Presupuestos para 1994), de Medidas fiscales, reforma del régimen jurídico de la función pública y protección por desempleo y 42/1994, de 30 de diciembre, (complementaria de la Ley de Presupuestos para 1995), de Medidas fiscales, administrativas y de orden social, que se conocen bajo la denominación de Leyes de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado, y que se consideran por éstos como *«instrumentos eficaces al servicio de la acción política del Gobierno en los distintos ámbitos sectoriales en que se desenvuelve»*.

La propia Ley 22/1993, señala: *«La situación económica actual demanda la adopción de medidas legislativas de diversa índole que coadyuvan al cabal cumplimiento de los objetivos económicos previstos en la Ley de Presupuestos Generales para 1994. Más expícito aún, a efectos de determinar la función que desempeña este tipo de normas, es el Preámbulo de la Ley de Presupuestos para 1995, que después de reiterar la doctrina del Tribunal Constitucional, ya expuesta, sobre los límites del contenido de las Leyes de Presupuestos, expresa lo siguiente:*

«El contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, en consonancia con el mandato constitucional recogido en esta doctrina, se ha reducido considerablemente, como ya sucediera en el año precedente, incorporándose a otra Ley la regulación de materias que aún siendo instrumento eficaz para el cumplimiento de los objetivos de la política del Gobierno, su inclusión en la Ley anual de Presupuestos pudiera ser discutida».

Aun cuando para algunos ésta resultó ser la solución, lo cierto es que con el sistema de *Leyes de acompañamiento*, los problemas constitucionales que se plantearon en los últimos años por la práctica consistente en convertir la Ley de Presupuestos en una *Ley omnibus*, con la finalidad encubierta de eludir los mayores rigores de la tramitación parlamentaria de una Ley ordinaria *normal*, se han trasladado, según ha criticado la doctrina especializada, a esta nueva modalidad legislativa. En este sentido, entre otras cuestiones, se ha destacado que:

- Con esta técnica se disloca el procedimiento legislativo común, establecido en los Estatutos del Congreso y del Senado, al hurtar el debate en las Comisiones Legislativas que serían competentes, por tramitarse en una única Comisión (que será la de Economía, Comercio y Hacienda, en el Congreso de los Diputados y la de Economía y Hacienda, en el Senado), materias que, por su contenido corresponden a Comisiones Legislativas diferentes.
- A los efectos prácticos, por incidir en el principio de seguridad jurídica, no queda claro cuáles son las normas aplicables tras las reformas introducidas, ya que iguales disposiciones se modifican a la vez por la Ley de Presupuestos y la de acompañamiento. Durante los dos ejercicios económicos de vigencia de estas Leyes ha tenido lugar este fenómeno en materia fiscal, de Seguridad Social y de reforma de la Ley General Presupuestaria.
- Las Leyes de acompañamiento son, al menos hasta ahora, asistemáticas en su ordenación y estructura, de manera que las modificaciones de una misma Ley aparecen, por una parte, en el articulado y, por otra, diseminadas en las disposiciones adicionales de la propia Ley.
- En el procedimiento legislativo de tramitación y aprobación de las Leyes de acompañamiento se siguen especialidades parlamentarias similares a las de las Leyes de Presupuestos.

V) A MODO DE CONCLUSIÓN

A la vista de las objeciones destacadas, parece claro que la solución para respetar el ámbito constitucional del contenido material de las Leyes de Presupuestos, no pasa por el sistema de Leyes complementarias o de acompañamiento, que se encarguen de la regulación de las materias extrapresupuestarias concomitantes con las cuestiones de la política económica del Gobierno sin tener relación directa y necesaria con ellas. Será preciso hacer un auténtico intento de delimitación del contenido de las Leyes de Presupuestos al que le sea propio, y desarrollar las materias extrapresupuestarias que no sean de «necesaria regulación», en las Leyes sustantivas que les resulten aplicables; otra cosa sería eludir el problema y trasladar las dificultades que hasta ahora se han venido produciendo en las Leyes de Presupuestos, a otro tipo de disposiciones.

Si la base jurisprudencial para la consecución de la reducción del contenido de la Ley de Presupuestos a las materias que le sean propias, está puesta -pese a que la línea argumental está surcada de no pocas dificultades interpretativas-, resta ahora sólo que el intento realizado por el Tribunal Constitucional, se vea acompañado por un esfuerzo del Gobierno y del Parlamento en la elaboración y aprobación de los Presupuestos Generales del Estado, tendente a depurar el significado institucional que la propia CE establece de la Ley reguladora.

NOTA BIBLIOGRÁFICA

- "Las Cortes de Castilla (1188-1520)". Barcelona 1930.
- "Naturaleza Jurídica del Presupuesto". J. García Añoveros. En estudios en homenaje a Jordana de Pozas. I.E.P. Madrid 1962.
- "Los orígenes del Derecho Presupuestario español". Esteban López Escobar Fernández. Instituto de Estudios Administrativos. Madrid 1969.
- "El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario". Editorial Tecnos. Madrid 1970.
- "Introducción al Derecho Presupuestario. Concepto, evolución histórica y naturaleza jurídica". Eusebio González García. Edit. Derecho Financiero. Madrid 1973.
- "Organización política y Derecho Financiero". Sainz de Bujanda.
- "El Presupuesto del Estado y Constitución". F. Escribano López. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1981.
- "El Derecho Presupuestario. La naturaleza jurídica del Presupuesto. Los principios presupuestarios". Claro José Fernández-Carnicero González. Revista Presupuesto y Gasto Público nº 18. 1984.
- "Introducción al Derecho Presupuestario". Querol Bellido.
- "El articulado de las Leyes anuales de Presupuestos". E. González García. Revista Presupuesto y Gasto Público nº 24. 1985.

- "Las modificaciones legislativas mediante el articulado de las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado". Vicente Querol Bellido. Revista Presupuesto y Gasto Público nº 23. 1985.
- Memoria Anual del Consejo de Estado. 1986.
- "La configuración constitucional de las Leyes Generales de Presupuestos del Estado". Alejandro Menéndez Moreno. Edit. Lex Nova, S.A. 1988.
- "La Ley de Presupuestos. Función, contenido y límites". J.J. Hinojosa Torralvo. Revista Española de Derecho Financiero nº 62. 1989.
- "Manual de Derecho Presupuestario". Miguel Angel Martínez Lago. Editorial Colex. 1992.
- "Inviolabilidad del domicilio y límites materiales de la Ley de Presupuestos. Un pronunciamiento capital del Tribunal Constitucional". Ana Mª Juan Lozano. Revista Española de Derecho Financiero nº 76. 1992.
- "El ámbito extrapresupuestario de la Ley de Presupuestos ¿comienza su reducción?". Mª Jesús Gallardo Castillo. Revista Española de Derecho Administrativo nº 80. 1993.
- "¿Qué es lo que puede regular la Ley de Presupuestos?". Enrique de Miguel Canuto. Revista Española de Derecho Financiero nº 83. 1994.
- "Límites materiales y temporales a la Ley de Presupuestos en el Derecho Alemán". Angela García Frías. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 229. 1994.
- "El Procedimiento administrativo de gestión presupuestaria y su control". Alberto Palomar y Herminio Losada. Edit. Dyckinson. S.L. 1995.

SECTOR PÚBLICO: PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LEGITIMACIÓN SOCIAL

FRANCISCO BOHOYO CASTAÑAR
Inspector de Finanzas del Estado
Subdirector Técnico
Sección de Fiscalización-Departamento 6º.

INDICE

SECTOR PÚBLICO: PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LEGITIMACIÓN SOCIAL

I.- Introducción	111
II.- Legitimación	115
III.- Legitimación social de los poderes y órganos públicos ..	119
IV.- El principio de legalidad como límite de la legitimación social	124
V.- Conclusión	130

LAS LEYES: Lo preferible sería no dictarlas, porque no pueden prescribir lo mejor para cada uno. Sin embargo, son necesarias desde la imposibilidad de dictar prescripciones precisas para cada individuo. Una vez establecidas, se respetan y se conservan. Su ruina es la ruina del Estado.

PLATÓN

SECTOR PÚBLICO: PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y LEGITIMACIÓN SOCIAL

I.- INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo nos proponemos como objetivo reflexionar sobre la relación que se establece entre los dos conceptos que encierran los términos principio de legalidad y legitimación social, intentando llegar a conclusiones útiles que nos permitan esclarecer la adecuación de las posibles conductas de los agentes del Sector público y, en particular, la de aquéllos que tienen a su cargo la gestión financiera pública.

El principio de legalidad es una de las grandes conquistas de la Revolución francesa. Se positiviza por Decretos de 1 de octubre y 3 de noviembre de 1789 y una Ley dictada por la Asamblea constituyente francesa del mismo año. La finalidad de este principio no era otra que la de establecer el imperio de la soberanía popular. Para Garrido Falla: *«no solamente supone la sumisión de la actuación administrativa a las prescripciones del poder legislativo, lo cual tiene de suyo postulado por la misma mecánica de la división de poderes y por el mayor valor formal que a los actos del poder legislativo se concede, sino por el respeto absoluto en la producción de las normas administrativas, el orden escalonado de las fuentes y, finalmente, la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas*

por esa misma autoridad o, incluso, por autoridad de grado inferior siempre que entre en el ámbito de su competencia».⁽¹⁾

Para entender su significado es necesario partir de Montesquieu, cuya doctrina trata de mostrar que todo tipo de organización política se concreta y articula en un conjunto de leyes específicas, las cuales se refieren a los aspectos más diversos de la vida humana y constituyen la estructura de la misma organización. Partiendo de la idea síntesis, según la cual: *«la ley es la relación necesaria que deriva de la naturaleza de las cosas»*, formula el principio básico en toda organización política, indicando: *«es menester que por la misma disposición de las cosas el poder contenga al poder»*. A esta exigencia responde la división de los tres poderes: el legislativo, el ejecutivo y el judicial.

En España se halla consolidada esta doctrina y a ella responde el establecimiento de un régimen de libertades democráticas, en el que la soberanía reside en el pueblo y los poderes del Estado se articulan dentro de una Monarquía parlamentaria. En el frontispicio de la constitución, se declara: *«La Nación española, deseando establecer la justicia, la libertad y la seguridad y promover el bien de cuantos la integran, en uso de su soberanía, proclama su voluntad de: Garantizar la convivencia democrática dentro de la Constitución y de las leyes conforme a un orden económico y social justo. Consolidar un Estado de Derechos que asegure el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular...»* Continúa la Constitución artículo 1.1: *«España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político»*.

El Estado de Derecho, término que hoy goza de un gran prestigio, fue acuñado en 1832 por Von Mohl, y según la doctrina más extendida supone cuatro ingredientes característicos:

⁽¹⁾ GARRIDO FALLA. Tratado de Derecho administrativo. Vol. I, Madrid 1976, página 250.

- 1.- Imperio de la Ley, en cuanto la misma plasma racionalmente la voluntad popular (es decir, legalidad más legitimidad -o al menos una de las facetas importantes de la legitimidad-).
- 2.- Garantías jurídicas de los derechos y libertades de los ciudadanos.
- 3.- Aceptación de las consecuencias esenciales de la doctrina de división de poderes, acomodadas a las exigencias básicas de la compleja realidad constitucional de nuestra época.
- 4.- Sumisión del poder ejecutivo al principio de legalidad y controles parlamentario y jurisdiccional de la Administración.

La Constitución, a lo largo de su articulado, dedica multitud de preceptos a instrumentar la realización práctica de los principios proclamados. Así, por ejemplo, se consagra: la sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (artículo 9.1), el control de la actuación administrativa por los Tribunales (artículo 106.1), la independencia judicial (artículo 117), el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictiva de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3).

De lo anterior se deduce que el derecho español, como sistema de legalidad, es la expresión de un sistema determinado de legitimidad que se basa en la idea de justicia y bajo este prisma, todos los españoles, por considerarlo bueno y por voluntad propia, hemos decidido vivir bajo el imperio de las leyes que, conforme a los procedimientos y competencias que se desprenden de la Constitución, nos damos a nosotros mismos. Este es el punto de partida para organizar nuestra convivencia. El éxito o el fracaso dependerán, en gran medida, de la capacidad que tengamos para establecer las leyes justas que

han de regular las relaciones intersubjetivas y promover el cumplimiento de las mismas.

Estas leyes tratan de ordenar la vida de muchos sujetos que compiten por los mismos intereses y pretenden acceder a los mismos derechos. En este sentido, podemos decir que las leyes, tratando de hacer compatibles los derechos y aspiraciones de los ciudadanos, introducen ciertas limitaciones en el desenvolvimiento de la sociedad, pero estas limitaciones no son consecuencia de las leyes, sino que se derivan de la misma naturaleza de las relaciones de convivencia de los hombres.

Las limitaciones que se derivan del principio de legalidad debemos relacionarlas con el contenido del concepto legitimación. vocablo de frecuente utilización en diversos campos del derecho con sentido no siempre idéntico. Su significación varía según el campo en el que sea utilizado. Es cierto que su empleo más frecuente y originario se ha producido en el Derechos penal, pero, posteriormente, ha venido a convertirse en una noción de la teoría general del derecho. Su referencia a lo social implica que debemos relacionarlo directamente con la sociedad considerada en su conjunto, o con el pueblo, como sujeto en el que reside la soberanía nacional, del que emanan los poderes del Estado (artículo 1.2 de la Constitución).

La doctrina señala tres niveles de legitimidad:⁽²⁾

- 1) Legitimidad legalizada: Se llega a la determinación de esta legitimidad a través del análisis de la validez del derecho. Dicho análisis corresponde a la Ciencia del Derecho.
- 2) Legitimidad eficaz: Se ocupa de este nivel de legitimidad la Sociología del Derecho y su objeto de estudio es la investigación de la eficacia del derecho.
- 3) Legitimidad justa: Es estudiado por la Filosofía del Derecho y su objeto lo constituye el análisis del derecho legítimo.

⁽²⁾ ELIAS DIAZ: Sociología y Filosofía del Derecho; Taurus Ediciones, S.A.; Madrid. 1971; página 63.

Estos niveles permiten afirmar que el derecho legítimo tiene que reunir los tres caracteres, es decir, ha de ser un derecho válido, eficaz en todo el territorio y justo.

II. LEGITIMACIÓN

El estudio del término legitimación presenta diversas dificultades, debido a que es un término polémico que se utiliza con significados diferentes, según el campo del derecho al que se refiera. Desde el punto de vista gramatical, legitimación significa acción y efecto de legitimar, que, a su vez, puede entenderse como habilitar a una persona, de suyo inhábil, para un oficio o empleo. La legitimidad, por su parte, hace referencia a calidad de legítimo y ésta designa a aquello que es conforme a las leyes.

Es necesario coordinar este contenido gramatical con la idea de derecho y de justicia para aproximarnos al concepto legitimación desde el punto de vista jurídico. Efectivamente, el derecho, como sistema de legalidad, debe constituir un sistema de legitimidad basado en la idea de justicia. De ello resulta que la legitimación, desde el punto de vista indicado, se dota de sentido al comparar conductas humanas con ordenamiento jurídico. Se basa esta afirmación en que el derecho tiene por objeto el campo de las acciones humanas y se refiere a ellas coordinando las de varios sujetos, de tal forma que, cuando declara lícita o permitida una acción concreta, al mismo tiempo, determina que los demás no pueden impedirla. De ello se deriva que la acción permitida por el derecho es una acción legítima y la contraria a derecho es ilegítima.

También se llega a esta conclusión si comparamos los contenidos del derecho objetivo, como conjunto de norma que traducen la voluntad popular expresada a través de sus legítimos representantes, y del derecho subjetivo, como facultades jurídicas que ostentan determinadas personas respecto a otras en virtud de la ordenación que efectúa el derecho objetivo.

Decimos que el término legitimación se ha utilizado en diversos campos del derecho y con significados diferentes. Así tenemos:

1) En el ámbito del Derecho procesal: ⁽³⁾

La legitimación es la aptitud para ser parte en un proceso concreto. Para que una persona sea admitida a actuar en nombre propio, como sujeto pasivo o activo en un proceso, requiere una serie de circunstancias. Según la doctrina, estas circunstancias se concretan en:

- 1) Que sea capaz para ser parte (Capacidad jurídica).
- 2) Que sea capaz procesalmente para actuar por sí o a través de representante (Legitimatío ad processum).
- 3) Que se encuentre respecto al objeto de litigio en una determinada relación que asegure la eficacia de la decisión jurisdiccional que se pretende sobre el mismo (Legitimatío ad causam).

2) En el ámbito del Derecho civil:

Desde el punto de vista del Derecho civil se afirma ⁽⁴⁾ que: *«estar legitimado se refiere a quien, además de la capacidad, tiene aptitud concreta para el negocio específico de que se trate. La incapacidad se basa en determinados caracteres o estados del sujeto y se establece, normalmente, en beneficio del incapaz; por el contrario, la falta de legitimación se apoya en razones de interés superior o en evitación de perjuicios que podrían producirse a sujetos distintos de aquél que carece de legitimación».*

Hay autores que consideran dede utilizarse el concepto de legitimación para referirse a la licitud del ejercicio del poder. En este sentido, Luigi Ferri sostiene que, *«en el ámbito del Derecho privado la palabra legitimación puede emplearse mejor si no se la hace co-*

⁽³⁾ Enciclopedia Jurídica F. Seix. páginas 59, ss.

⁽⁴⁾ Albaladejo; El Negocio Jurídico; página 190.

incidir con el poder de disposición en sentido estricto, sino que se la emplea para indicar la licitud del ejercicio del poder».

Castan Tobeñas, refiriéndose a la función legitimadora de la posesión, hace referencia a la Ley 360 de la Compilación Navarra, según la cual *«Quien por sí o por mediación de otros ejercita sin contradicción un derecho que aparentemente tiene, se presume que es titular del mismo en tanto no se pruebe lo contrario».*

Para Díez Picazo, cuando se habla de función de legitimación se alude a las condiciones y requisitos necesarios para poder presentarse exteriormente como titular de un derecho y ejercerlo. Significa que determinadas situaciones de exterior comportamiento respecto de una cosa permiten que una persona pueda ser considerada como titular de un derecho sobre ella y que pueda, por consiguiente, ejecutar sobre tal cosa las facultades derivadas de dicho derecho, sin otra base que la apariencia, lo cual hace que los terceros puedan confiar en esa apariencia.

3) En el ámbito del Derecho público:

Se afirma por la doctrina que el acto de legitimación pública emana de la actividad de un órgano público. Sólo si estamos en presencia de un órgano público, podemos hablar de acto de legitimación pública. Se habla de legitimación:

- 1) Por el poder **legislativo**: Por ley especial con base en razones de interés social puede reconocer el carácter de beneficiario de una expropiación forzosa a una persona natural o jurídica.
- 2) Por el poder **judicial**: Los órganos del poder judicial producen legitimación a través de sus resoluciones y, particularmente, por vía de sentencias.
- 3) Por el poder **ejecutivo**: El poder ejecutivo, y dentro de él la Administración, produce actos de carácter legitimador. Esta actividad se ha denominado función legitimadora de la Administración Pública.

Vemos como uno de los aspectos más importantes de la legitimación es el que hace referencia a la posición social de la persona. Esta particular posición en orden a determinada relación y, en general, respecto a la esfera de intereses de otros sujetos, configura una serie de limitaciones, de deberes, de incompatibilidades en el ejercicio de la actividad y la capacidad de la persona misma.

Con sentido distinto del anterior, podríamos hablar de legitimación desde el punto de vista ético o moral. Según DEL VECHIO, moral y derecho coinciden en que ambos tienen el mismo objetivo: la totalidad del campo de las acciones humanas. No obstante, la moral se refiere a las acciones de un mismo sujeto, determinando entre ellas cuál debe realizar y cuál no debe realizar. Este criterio de coordinación de acciones, en la moral es subjetivo. Aunque las acciones morales afecten al prójimo, no están contempladas en la moral como una coordinación de acciones del sujeto y del prójimo.

No tienen por qué coincidir siempre la legitimidad moral y la legitimidad jurídica, pero en algunos casos puede darse esta coincidencia. A título de ejemplo, podríamos citar el artículo 8.4º del Código penal en virtud del cual están exentos de responsabilidad criminal... El que obre en defensa de la persona o derechos, propios o ajenos, siempre que concurren los requisitos siguientes:

Primero: Agresión ilegítima...

Segundo: Necesidad racional del medio empleado...

Tercero: Falta de provocación suficiente...

Vemos como en determinadas circunstancias podría decirse que derecho y moral legitiman una conducta humana, porque la mejor de las que puede realizar un sujeto determinado entre todas las posibles y asimismo, dicha conducta está permitida jurídicamente y no es prohibida y sancionada por el ordenamiento jurídico.

Las ideas que anteceden nos permiten reflexionar sobre algunos de los caracteres que configuran la legitimación desde el punto de vista jurídico, los cuales nos servirán para determinar la relación que debe establecerse entre el principio de legalidad y la legitimación

social. A nuestro juicio, para analizar el concepto de legitimación debemos tener en cuenta:

a) La existencia de dos sujetos.

- Uno de los sujetos es el legitimador, es decir, aquel en el que residen ciertos poderes, en virtud de los cuales dota a otro de determinada facultad, colocándole en una particular posición respecto de la esfera de intereses de los demás.

- El otro sujeto será el legitimado, que en virtud de las facultades otorgadas puede actuar frente a los demás dotado de ciertas prerrogativas, lo cual le permite tomar decisiones que pueden afectar a la esfera de intereses de otros sujetos.

b) La existencia de un fin superior que determina el establecimiento de ciertos límites que concretan la especial posición en la que se encuentra la persona legitimada, y determinan una serie de deberes e incompatibilidades en el ejercicio de la actividad y en la capacidad de dicha persona.

III. LEGITIMACIÓN SOCIAL DE LOS PODERES Y ÓRGANOS PÚBLICOS

Partiendo de las anteriores reflexiones, podemos aproximarnos al contenido de la legitimación social de los poderes y órganos públicos, concepto que, referido a la sociedad, debemos indagar desde el punto de vista del sujeto legitimador, de los sujetos legitimados y de las limitaciones, deberes e incompatibilidades derivadas de aquella legitimación. En principio, toda legitimación, desde la perspectiva del derecho, tiene su origen en la sociedad y se manifiesta a través del ordenamiento jurídico. Por ello, consideramos que el sujeto legitimador es el pueblo español, debido a que en él reside la soberanía nacional y de él emanan los poderes del Estado. (artículo 1.2 de la Constitución). También, porque la legitimación social se establece subordinada a un fin: el funcionamiento coordinado y armónico de la sociedad.

En relación con la soberanía se ha afirmado, que en el Estado hay un poder soberano, superior a los demás e independiente. En el origen, la soberanía tiende a identificarse con la descripción jurídico-política del poder del príncipe que va a identificarse con el término soberano, incluso, apropiándose de él. Más tarde, la doctrina del contrato social desplaza esta soberanía del príncipe para atribuirla a otro sujeto: el pueblo. La soberanía del pueblo sustituye a la del monarca sin modificar esencialmente sus caracteres. Por tanto, la soberanía en su aspecto subjetivo se formula como postulado de la unidad de poder.

En la evolución histórica del concepto de soberanía ha sido necesario resolver determinadas antinomias en las que se enfrentaban conceptos básicos de la organización política como son el absolutismo y el poder ilimitado del Estado frente al absolutismo y la limitación de la libertad individual. Para resolver la contradicción entre soberanía del Estado y la soberanía de la libertad individual surgen una serie de doctrinas sobre el concepto de soberanía, que analizan su mayor contradicción técnica: las limitaciones del poder ilimitado.

En estas doctrinas es importante la aportación de la Escuela Teológica Española que vincula el poder soberano a su fin. En este sentido, debemos recordar a Francisco de Vitoria, que recogió la doctrina española que se ha llamado doctrina de la transmisión del poder; Francisco Suárez, para el que la potestad civil, cuando se halla en un hombre o príncipe por derecho legítimo y ordinario, procede de la comunidad próxima o remotamente y no puede ser de otro modo para que tal potestad sea justa. Si la comunidad transmite potestad, ésta habrá de ejercerse bajo el modo y condición en que se haya efectuado la transmisión.

No debemos dejar de mencionar al padre Mariana, quien sostiene que, junto al poder del príncipe, supremo, se mantiene viva la potestad de la comunidad, pues, aún siendo el Rey superior al reino, si se inclina a la tiranía, la comunidad puede deponerle. Si no se mantuviera esta potestad en la comunidad, el feto sería de mejor condición que los padres y el arroyuelo de mejor condición que el manantial donde se origina. También afirma: La comunidad ha debido cir-

cunscribir en su origen la potestad real en todas las leyes y sanciones necesarias para que no se salga de sus límites, ni se ejerzan en perjuicio de los súbditos, ni degeneren en tiranía.

Las concepciones anteriores muestran la originalidad de la Escuela Teológica Española que concibe la soberanía como potestad suprema, pero circunscrita a dos determinaciones que la llenan de contenido:

a) Por su esfera: La soberanía es potestad de la comunidad en la que tiene su fundamento y se proyecta sobre un espacio y unos hombres a los que se refiere.

b) Por su orden: La soberanía se limita en razón de su fin. Su plenitud de poder se ejerce para el bien común de la comunidad.

En este sentido, no podemos olvidar la doctrina de Santo Tomás. Para quien: el poder se concibe como un principio de dirección imantado al fin. No hay limitaciones de poder, sino tareas propias del poder y acciones que escapan de su competencia, porque no están relacionadas con su fin.

Esta sustitución del término. «*limitación*» por el de «*competencia*» y del de «*poder*» por el de «*capacidad*», parece presentar una misma idea desde distintos puntos de vista, pero hay una radical diferencia. En el primer caso, la soberanía es un concepto sustantivo, definido por la posibilidad ilimitada de su acción; en el segundo, es un concepto función cuya naturaleza no puede comprenderse sin analizar el fin del Estado y la potestad que es necesaria para su cumplimiento.

Examinando otra perspectiva de la legitimación social de los poderes y órganos públicos, es decir, aquella que se refiere a los sujetos legitimados, debemos reflexionar sobre las vías en virtud de las cuales se produce la legitimación de los poderes del Estado y los distintos órganos que legítimamente van a dedicarse a la ejecución de las tareas públicas y a la resolución de los problemas que afecten a los intereses generales de la sociedad. Debemos advertir que la legitimación de los órganos que anteceden, con origen en la sociedad, se produce mediante un proceso que culmina situándolos en la particu-

lar posición que les faculta y legitima para decidir y resolver los problemas que afectan a la esfera de los intereses de todos los ciudadanos. Para Sánchez Agesta ⁽⁶⁾, esta legitimación se produce a través de la representación política, la cual, a su vez, es una vía de participación del pueblo en el poder. Por esta representación, el pueblo se hace presente con su voluntad, sus intereses y sus opiniones en los órganos de decisión política. Por ello, la representación debe canalizar esa voluntad esos intereses del pueblo y asegurar que éstos graven sobre sus representantes.

Podemos decir que:

La representación política es una participación del pueblo en los órganos deliberantes o decisivos, en virtud de la cual los actos de sus representantes se consideran como actos del pueblo. Se llega a la elección de los representantes del pueblo mediante votación, la cual es un artificio para el recuento de las opiniones de los sujetos colectivos.

La votación tiene relación con la representación, porque mediante ella se elige a los representantes y esta elección es la que establece el vínculo entre representantes y representados.

En el ordenamiento jurídico español, la legitimación social de los poderes del Estado y de los órganos públicos se produce de la forma siguiente:

1) Diputados y Senadores:

Los Diputados y Senadores son elegidos por sufragio universal, libre, igual, directo y secreto, siendo la circunscripción electoral la provincia y Ceuta y Melilla, con algunas salvedades en cuanto a las provincias insulares (artículos 68.1 y 69.2 de la Constitución). Adquieren la plena condición de Diputados y Senadores al cumplir los requisitos señalados en el artículo 20 del Reglamento del Congreso y artículo 12 del Reglamento del Senado, respectivamente.

⁽⁶⁾ SANCHEZ AGESTA. Principio de Teoría Política; Madrid, 1976; página 304.

2) Presidente del Gobierno:

El Presidente del Gobierno es nombrado por el Rey, según el siguiente procedimiento:

- a) Después de cada renovación del Congreso de los Diputados.
- b) Previa consulta con los representantes designados por los Grupos políticos con representación parlamentaria.
- c) Propuesta por el Rey, a través del Presidente del Congreso, de un candidato a la Presidencia del Gobierno.
- d) Exposición por el candidato ante el Congreso del programa político del Gobierno que pretenda formar, solicitando la confianza de la Cámara.
- e) Nombramiento por el Rey con el refrendo del Presidente del Congreso (arts. 62.d, 64 y 99 de la Constitución).

3) Ministros:

Los Ministros son nombrados y separados por el Rey a propuesta del Presidente del Gobierno y con su refrendo (art. 62.e y 100 de la Constitución).

4) Altos Cargos:

Los Altos Cargos de la Administración son nombrados y separados por el Rey a propuesta del Jefe del Departamento ministerial correspondiente y previa deliberación del Consejo de Ministros, con el refrendo del Presidente del Gobierno (art. 64 de la Constitución y 10.7 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, no modificada en este punto por la Ley 30/92 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común).

5) Subdirectores generales y otros órganos administrativos:

Los Subdirectores generales, Delegados y Directores territoriales, provinciales o Comisionados de los Departamentos ministeria-

les, de sus Organismos autónomos y de las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social, son nombrados por los Ministros de los Departamentos de los que dependan y por los Secretarios de Estado en el ámbito de sus competencias, previo informe del titular del Centro, Organismo o Unidad a que esté adscrito el puesto de trabajo a cubrir.

Una vez legitimados, debemos señalar que estos órganos se encuentran en una situación especial respecto de la esfera de intereses del conjunto de ciudadanos que integran la sociedad, que les faculta para el ejercicio de un conjunto de competencias, las cuales deberán ser ejercidas de conformidad con los límites y reglas establecidas y en aras al cumplimiento de los fines que justifican el otorgamiento de dichas competencias.

IV. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD COMO LÍMITE DE LA LEGITIMACIÓN SOCIAL

Para los ciudadanos, el ordenamiento jurídico no es una mera declaración de buenas intenciones; su cumplimiento no se deja a la libre voluntad de cada sujeto de derechos. Por el contrario, el ordenamiento se impone a todos estos sujetos imperativamente. Su cumplimiento se garantiza de forma coercitiva, es decir, cada conducta que implique incumplimientos o contravenciones del ordenamiento jurídico lleva implícitas unas consecuencias concretas, determinadas en ese mismo ordenamiento.

Junto a los ciudadanos, también están sujetos al ordenamiento jurídico los poderes públicos. Esta sumisión es perfectamente lógica, por cuanto todos los poderes del Estado son derivados del poder soberano que reside en el pueblo español.

La legalidad atribuye potestades al Gobierno y a la Administración y la acción administrativa ha de fundamentarse en el poder atribuido y delimitado por la Ley con carácter previo. Dicha acción no estará legitimada si falta esa atribución de potestad. Esta atribución de potestad no se produce sólo y exclusivamente mediante la utilización del mecanismo de la Ley formal, sino a través de la legalidad

(Derecho objetivo), incluyendo normas extralegales, incluso normas cuya emanación es obra del propio Gobierno y la Administración, como ocurre en el caso de los reglamentos a través de los cuales se produce el fenómeno de autohabilitación. Este no implica ninguna quiebra del principio de legalidad, antes bien, es una confirmación del mismo en cuanto mecanismo formal, pues, el Gobierno y la Administración utilizan para dictar el Reglamento una potestad reglamentaria; del ejercicio de esta potestad, por virtud normativa, podrán surgir potestades nuevas de actuación concreta, una vez creadas las cuales, y no hasta entonces, la acción concreta es ya posible.

El proceso de producción de normas jurídicas es concebido como un proceso de legis executio paulatina a partir de la norma fundamental, y, por ello, en la medida que el Gobierno y la Administración se insertan necesariamente en una fase de ese proceso no pueden actuar más que ejecutando normas antecedentes. Esto, tanto cuando dictan reglamentos, como cuando descienden a los últimos grados de la aplicación singular. De esta observación, el administrativista Kelnesiano Merki extraerá la siguiente consecuencia: «No sólo la Administración considerada en su conjunto está condicionada por la existencia de un Derecho administrativo, sino que también cada acción administrativa aislada está condicionada por la existencia de un precepto jurídico-administrativo que admita semejante acción... Si una acción que pretende presentarse como acción administrativa no puede ser legitimada por un precepto jurídico que prevea semejante acción, no podrá ser comprendida como acción de Estado». ⁽⁷⁾.

Si tenemos en cuenta las afirmaciones doctrinales a que hemos hecho referencia, los juicios emitidos por el Tribunal Supremo y el contenido de nuestro derecho positivo, podemos enunciar, entre otras, las siguientes conclusiones:

- 1ª.- El principio de legalidad y su problemática debe ubicarse en el campo de las relaciones del Gobierno y la Administración con el ordenamiento jurídico, considerado como unidad.

⁽⁷⁾ Cilado por GARCIA ENTERRIA; E y Fernández, T.R; Curso de Derecho administrativo, I; Madrid, 1975, página 253.

- 2ª.- El principio de legalidad tiene por finalidad establecer el imperio de la soberanía popular. Esta puede manifestarse a través de los representantes en las Cortes Generales.
- 3ª.- Como consecuencia del principio de legalidad se afirma que la fuente del Derecho no está en ninguna instancia supuestamente trascendental ajena a la comunidad, sino en ésta misma, en su voluntad general. La forma legítima de expresión de esta voluntad general es la Ley general.
- 4ª.- El principio de legalidad postula:
- La sumisión del Gobierno y la Administración a la Ley.
 - Que el Gobierno y la Administración no son un reducto soberano, ya que no tiene poderes inmanentes, sino potestades que externamente se les atribuyen.
- 5ª.- Si el Gobierno y la Administración desarrollan una actividad normativa, ésta deberá observar un respeto absoluto a la jerarquía de las fuentes.
- 6ª.- Si el Gobierno y la Administración desarrollan una actividad singular, deberán someterse en todo momento al ordenamiento vigente, y éste, entendido en su totalidad, «bloque de legalidad», según Hauriou, con la particularidad de que la autoridad administrativa debería respetar, con esta actuación, incluso normas generales previamente dictadas por ella misma o por autoridad inferior.
- 7ª.- En el principio de legalidad tienen su fundamento otros, como los de respeto a la jerarquía de las fuentes e inderogabilidad singular de los reglamentos.
- 8ª.- La sumisión del ejecutivo al principio de legalidad es, a juicio de la doctrina más extendida, uno de los ingredientes básicos del Estado de Derecho.
- 9ª.- El principio de legalidad implica que la atribución de potestades ha de ser expresa y específica. Es decir, los poderes conferidos expresamente al Gobierno y a la Administración han de ser concretos y determinados.

- 10ª.- Se atribuyen a los tribunales el control de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa (art. 106 de la Constitución).
- 11ª.- No hay espacio franco y libre de ley para la acción administrativa. Todos los actos y disposiciones reglamentarias han de ajustarse a Derecho.

En relación con el principio de legalidad financiera podemos afirmar:

1. Se ajusta a las mismas reglas que el principio de legalidad de la actividad administrativa y, por tanto, implica que la actividad administrativa encaminada a la obtención y aplicación de recursos públicos se someta en todo momento al ordenamiento jurídico, respetando la jerarquía de las fuentes y, en actuaciones singulares, ajustándose a lo dispuesto en normas generales, aunque éstas hayan sido dictadas por la misma autoridad u otra inferior.

2. La actividad administrativa que ha de respetar este principio se concreta a la denominada actividad financiera y ésta puede ser desarrollada por una serie de órganos diseminados por toda la Administración pública.

3. Que este principio presenta mayores condicionantes para la actuación administrativa tanto en la vertiente del ingreso como en la vertiente del gasto público.

En la vertiente del ingreso, porque existen una serie de aspectos básicos cuya regulación está reservada a la ley. Ello implica una restricción de la capacidad para la producción de normas jurídicas en virtud de las cuales el Gobierno y la Administración pueden autohabilitarse para realizar actuaciones posteriores. Por la existencia de mecanismos internos de control de la legalidad de la actuación administrativa en este ámbito que pueden incidir en la validez de esa actuación y, por consiguiente, provocar la anulación de la misma.

En la vertiente del gasto público, porque toda actuación administrativa de la que se deriven obligaciones económicas ha de cumplir, además de la legalidad formal, la legalidad material de cobertura presupuestaria. Esta cobertura presupuestaria se instrumenta a través de la institución del Presupuesto, que ha de ser aprobado por Ley, incide en la exigibilidad o imposibilidad de cumplimiento de las tales obligaciones y en otros efectos de las mismas. Asimismo, existen mecanismos internos de control de legalidad que conllevan una serie de efectos en relación con la validez y la eficacia de la actividad generadora de gastos públicos.

Si tenemos en cuenta que el derecho es un instrumento destinado a hacer cumplir determinadas conductas, que toda norma jurídica es una manifestación de poder y que los destinatarios de una norma de derecho objetivo son aquellos a quienes la misma va dirigida para que sometan a ella su conducta, debemos afirmar que el principio de legalidad implica una serie de limitaciones en el actuar de los gestores de la actividad financiera pública. No obstante, en nuestro ordenamiento jurídico, los límites del principio de legalidad, de hecho, no funcionan siempre como límites derivados de verdaderas normas jurídicas.

El carácter coactivo de las normas jurídicas desaparece en aquellos supuestos en los que la sanción o consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de la norma se hace estéril, debido a que no se dan los presupuestos de hecho necesarios para su aplicación. Un ejemplo típico de cuanto acabamos de afirmar lo constituye la imposibilidad de imponer una sanción pecuniaria a aquella persona que carece de patrimonio o rentas que permitan la exigencia coactiva de esta sanción.

Otro ejemplo podemos encontrarlo en aquellas normas que no determinan claramente la sanción que corresponde a cada conducta infractora del ordenamiento, así como en aquellas otras en las que la imposición de sanciones queda condicionada por la prueba de una serie de hechos difícilmente constatables.

Esta técnica legislativa nos pone en comunicación directa con los problemas de la validez, eficacia y justicia de las normas jurídicas. Es decir, nos encontramos con normas válidas cuyo contenido se aleja del adecuado para su eficacia y, en consecuencia, puede erosionar el objetivo de consecución práctica de la justicia.

En nuestro ordenamiento jurídico podemos observar una serie de leyes en las que se prevé una conducta a seguir, las correspondientes infracciones para los casos de incumplimiento de esta conducta y las sanciones como consecuencia lógica de este incumplimiento. Este esquema legal se encuentra expresamente determinado en leyes relativas a:

Conservación de la naturaleza, Seguro privado, Mercado de valores, Seguridad vial, Ley de aguas, Ley de Sociedades Anónimas, Código penal, Ley General Tributaria, Ley de Contratos (para contratistas), Ley General Presupuestaria (Subvenciones), etc.

No ocurre lo mismo con otras leyes como:

Ley General Presupuestaria, Ley de Contratos del Estado, Ley de Patrimonio del Estado, Leyes de Presupuestos Generales del Estado, Leyes de personal, Ley de Expropiación Forzosa, Ley General Tributaria, etc..., y sus complementarias, cuando se refiere a la gestión pública.

Estas leyes prevén la conducta a seguir, tipifican las infracciones de forma general (art. 141 de la Ley General Presupuestaria) pero no explicita conductas concretas que se correspondan con sanciones determinadas. En la mayoría de los casos, nos encontramos ante la imposibilidad de exigir el cumplimiento de la norma, de forma coercitiva. Estas circunstancias determinan la existencia de normas jurídicas, cuyo cumplimiento se deja a la voluntad de determinados sujetos individuales o colectivos. De ello se deriva que su cumplimiento depende de la moral del sujeto llamado a cumplirla o la del grupo o fuerza política que le legitima en el puesto de trabajo que desempeña.

A veces, se intenta justificar el incumplimiento de las normas, basándose en la incompatibilidad del principio de legalidad con los criterios de eficacia o economía. A nuestro juicio, no es suficiente esta justificación, y el gobernante deberá:

- Cumplir rigurosamente la ley que le obliga.
- Promover la derogación de las normas inadecuadas.
- Establecer infracciones y sanciones concretas y exigir la aplicación de éstas.
- Imponer unas normas éticas que lleven a la separación de los puestos de responsabilidad a aquellos que las incumplan.

Estas afirmaciones se basan en que la legalidad es siempre un progreso con respecto a la arbitrariedad. Se da esta arbitrariedad cuando los órganos del poder hacen caso omiso de la propia legalidad o utilizan incorrectamente los posibles márgenes de discrecionalidad. Para Elías Díaz ⁽⁸⁾ la arbitrariedad y la ilegalidad en los actos de poder público, constituye algo que, por todos los conceptos, debe ser eliminado. Es preferible que el Estado cambie la ley a que mismo la olvide o la incumpla. Cuando el Estado desconoce y desprecia su propio derecho, surge la arbitrariedad y se instaura la total inseguridad para individuos y sociedad.

V. CONCLUSIÓN

Como conclusión de cuanto llevamos expuesto, podemos indicar que los poderes públicos se encuentran legitimados por el derecho para un fin concreto y determinado: la gestión de los intereses generales de la sociedad. Esta gestión sólo puede llevarse a efectos dentro de los límites que establece el ordenamiento jurídico, que se concretan en el principio de legalidad. No puede resultar fácil, para un ciudadano, entender que aquellos que fueron legitimados a través del derecho para ejercer una serie de funciones pública, puedan justificar que el cumplimiento de esas funciones es imposible dentro del

(8) ELÍAS DÍAZ. Sociología y Filosofía del Derecho; Taurus Ediciones, S.A.; Madrid, 1971; página 44.

marco establecido por el mismo derecho. Estas circunstancias permiten afirmar que los poderes públicos deben realizar su actuación dentro del más estricto respeto a la legalidad, haciendo uso de los márgenes de su discrecionalidad, y, en aquellos supuestos en los que las normas aplicables sean contrarias a los intereses generales, modificando o promoviendo la modificación de las mismas.

LOS RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS Y SU GESTIÓN EN EL ESTADO ESPAÑOL

MANUEL LAGARÓN COMBA
Contador Diplomado
Depto 1º. Administración
Económica del Estado.

LOS RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS Y SU GESTIÓN EN EL ESTADO ESPAÑOL

En España se producen anualmente 12 millones de toneladas de Residuos Sólidos Urbanos (RSU), de los que 2,5 se están depositando en vertederos incontrolados, 6,5 en vertederos controlados, y el resto reciben algún tipo de transformación para su reciclado y posterior utilización.

El crecimiento demográfico, la concentración de población en núcleos urbanos y la utilización de bienes materiales de rápido envejecimiento, son factores que están incidiendo en uno de los principales problemas que actualmente afectan a los municipios españoles: no en vano, su coste de gestión llega a condicionar en muchos casos hasta el 20% de los presupuestos municipales. Una forma de disminuir los elevados costes de reciclado y transformación de residuos, sería mediante la consecución de procesos de alta calidad ambiental que permitan la obtención de productos con un valor económico aceptable, lo que disminuiría notablemente la carga económica.

Las nuevas tecnologías y un grado de conciencia medioambiental cada vez más elevado, son el único camino para alcanzar el objetivo de una mejora en la calidad de vida minimizando los daños al medio ambiente.

DEFINICIÓN

La Ley 42/1975, de 19 de noviembre, sobre desechos y residuos sólidos urbanos, define estos como sustancias y objetos que se producen como consecuencia de actividades domiciliarias, comerciales, sanitarias, de servicios, recreativas, de limpieza viaria y zonas verdes, obras menores de reparaciones domésticas, abandono de muebles, enseres, vehículos, etc., y en general, todas aquellas materias generadas sin ningún valor económico cuya gestión corresponda a los ayuntamientos de acuerdo con las disposiciones vigentes.

La cantidad de residuos producidos por una colectividad es muy variable y depende de parámetros tales como, el nivel y modo de vida de la población así como los movimientos de ésta en períodos vacacionales, clima, época del año, nuevos métodos de acondicionamiento y, sobre todo; que se trate de un ámbito urbano, ya que es allí donde el índice de producción puede llegar a ser un 25% superior al rural.

En España, los catorce millones y medio de personas que viven en capitales de provincia generan el 45% de los residuos, mientras que veinticuatro y medio que lo hacen en poblaciones de rango inferior, producen el 55% restante.

Desde un punto de vista de distribución espacial, casi el 40% del total de los RSU se producen en las provincias del litoral mediterráneo, el 10% en las del litoral atlántico y más del 14% en el centro peninsular.

Por comunidades autónomas, el 61% de los residuos se producen, conjuntamente, en Cataluña, Andalucía, Madrid y Comunidad Valenciana; mientras que en sentido contrario, las de La Rioja, Navarra y Cantabria solo producen, en su conjunto, un 3% del total.

COMPOSICIÓN Y CARACTERÍSTICAS

La composición de los RSU tiene gran importancia a la hora de tomar decisiones en la elección de los sistemas de tratamiento. Tam-

bién aquí influyen factores tales como, características de la población y nivel de vida de ésta, clima, estación del año; y por supuesto, el que se trate de zonas rurales, urbanas, residenciales o de servicios.

Básicamente están constituídos por componentes heterogéneos que conviene agrupar para su posterior proceso. Generalmente se establecen tres grandes grupos: inertes, fermentables y combustibles. En el primero suelen incluirse metales, vidrio, tierra, escoria y cenizas; en el segundo, restos alimenticios; y en el tercero, elementos tales como, papel, cartón, plástico, madera, goma, cuero, textiles y varios.

En términos generales, la composición media de los RSU en España es la siguiente:

Materia orgánica.....	50%
Papel y cartón.....	20%
Vidrio.....	8%
Plástico.....	7%
Métales y otros.....	15%

Por otra parte y siguiendo fuentes del EUROSTAT, los RSU en nuestro país presentan un alto contenido en materia orgánica, siendo bajo en materias combustibles; situación ésta que se manifiesta contraria respecto de la media europea.

Otro aspecto importante a la hora de tomar decisiones para el tratamiento y eliminación de RSU es el de conocer sus cuatro características esenciales, esto es, densidad, grado de humedad, poder calorífico y capacidad mineralizadora.

La densidad está referida al conjunto de materiales existentes en una unidad de volumen. Lógicamente suele ser menor en áreas urbanas céntricas, donde predominan comercios y oficinas; que en las periféricas, donde las viviendas son mayoría. Por su parte, el grado de humedad influye tanto sobre el nivel calorífico útil de las basuras como en la transformación biológica de las materias fermentables, siendo habitual que un alto contenido de estos últimos eleve notoria-

mente su grado de humedad: cuestión ésta que se produce en residuos procedentes de mercados y apenas en los procedentes de áreas comerciales.

El factor decisivo para el tratamiento de RSU por el sistema de incineración es, obviamente, el de su poder calorífico. Éste se mide mediante el llamado «Poder calorífico interior»(PCI), el cual tiende a aumentar cuando hay contenido en papel, cartón y plásticos en las basuras, ya que a su vez, el poder calorífico de estos componentes es muy alto.

La capacidad mineralizadora de los RSU es indispensable para su transformación por medio de microorganismos, obteniendo así un producto estable con alto contenido en «humus». Este proceso se denomina técnicamente «compostaje».

GESTIÓN DE LOS RSU

La gestión está referida al conjunto de actividades encaminadas a dar un destino final adecuado a los residuos. Comprende las operaciones de pre-recogida, recogida y transporte, almacenamiento, tratamiento, recuperación y eliminación de los mismos.

PRE-RECOGIDA

Fase que transcurre desde que se genera el residuo hasta que éste es retirado por los servicios municipales. Es fundamental, en este caso, tanto la educación medioambiental de los ciudadanos como el tipo de recipientes utilizados para su depósito, es decir, bolsas y sacos desechables, cubos de basura, contenedores tradicionales y de recogida selectiva. Estos últimos son de gran importancia para el medio ambiente, pues permiten clasificar en origen materiales como el vidrio, papel y pilas energéticas; lo que favorece la recuperación de forma económica con vistas al reciclado.

RECOGIDA Y TRANSPORTE

Comprende las operaciones de carga-transporte-descarga, desde que los residuos son depositados por los usuarios hasta su colocación en centros de tratamiento o en plantas de transferencia. Según datos de la Secretaría de Estado para las Políticas del Agua y Medio Ambiente, esta fase de la gestión representa entre el 60 y 80% de los costes globales. Factores como el horario, frecuencia de recogida, equipos empleados, personal, itinerarios y combustibles, son los que comportan la estructura del coste; por lo que deben ser estudiados por el gestor correspondiente con la máxima atención.

Poniendo algunos ejemplos: la elección entre vehículos de recogida y transporte que sean «recolectores simples» o «recolectores compactadores», puede suponer una reducción entre tres y cinco veces el volumen de los residuos, lo que implica una importante minoración del coste así como en el tiempo y mejora en las condiciones del servicio.

La elección de sistemas de recogida como la domiciliaria, hermética o mecanizada en contenedores, implicaría que los ciudadanos depositasen sus residuos, bien en la puerta de su domicilio, en contenedores comunitarios en los portales de sus casas, o en contenedores mancomunarios por grupos de portales o manzanas: lo que trae consigo el que la disminución de costes suponga una mayor colaboración y algunas molestias para los ciudadanos.

Según fuentes del Ministerio de Obras Públicas y Transportes, entre el 85 y el 90% de la población española dispone de servicio de recogida de residuos domiciliarios, aunque no puede afirmarse que se realice con suficientes garantías higiénicas y de protección al medio ambiente.

ALMACENAMIENTO

La necesidad de trasladar RSU a grandes distancias hace conveniente segregar, en algunas ocasiones, la fase de recogida de la de transporte mediante el empleo de *estaciones de transferencia*; luga-

res estos, donde los vehículos depositan su carga para ser allí mismo compactada, reduciendo así el volumen de residuos y aumentando por tanto la capacidad de la carga que será posteriormente transportada al centro de tratamiento correspondiente. En general, se considera necesaria la instalación de estas plantas en municipios que distan más de veinte kilómetros de dichos Centros.

TRATAMIENTO

Es el conjunto de operaciones destinadas a la eliminación o aprovechamiento de los recursos contenidos en los residuos. Los sistemas más utilizados en nuestro país son:

Vertido controlado	76 %
Incineración	5 %
Compostaje	19 %
Reciclado.....	- %

Vertido controlado

Es la disposición de residuos sobre el terreno, extendiéndolos en capas de poco espesor y compactándolas hasta disminuir su volumen. Diariamente se procede a su cubrición con material adecuado para minimizar los riesgos de contaminación, favoreciendo así la transformación biológica de materiales fermentables. Este sistema presenta las ventajas de su fácil implantación, reducidos costes de gestión y posibilidad de reutilización del espacio una vez clausurado, habilitando así zonas verdes y áreas recreativas.

No obstante, conviene precisar que no debiera contemplarse fundamentalmente como un sistema de tratamiento en sí mismo, sino como un procedimiento complementario de otros, ya que no permite el aprovechamiento de los recursos contenidos en los residuos; por lo que una importante fuente de energía renovable es desperdiciada.

En España existen en la actualidad 121 vertederos controlados, donde se eliminan residuos generados por unos 22 millones de habitantes residentes en 1.145 municipios.

Incineración

Es un proceso de combustión de residuos que permite utilizarlos como combustible, tanto para generar calor, como para producir electricidad. De este modo se eliminan RSU de forma rápida con un impacto medioambiental casi nulo, resultando así muy apropiado para zonas densamente pobladas y con dificultades para encontrar superficies amplias de terrenos aptos para el vertido.

No es un sistema de eliminación total, pues genera cenizas, escorias y gases, pero supone una importante reducción de peso y volumen en los residuos originales. Por otra parte, requiere la utilización de poco espacio físico, pese a que los costes de inversión y explotación sean muy elevados. Ejemplos representativos los tenemos en ciudades europeas como París, Lieja, Mónaco y Bruselas.

En España existen en la actualidad 23 instalaciones incineradoras operativas, de las que 14 son pequeños hornos de funcionamiento discontinuo; prestan servicio a 98 municipios, lo que equivale a una población potencialmente atendida de casi 2 millones de personas.

La experiencia indica que este tipo de instalaciones comienza a ser rentable a partir de una capacidad de tratamiento de más de 500 toneladas diarias de residuos.

Compostaje

Como ya hemos mencionado, es el proceso de descomposición biológica por vía aerobia de la materia orgánica contenida en los RSU, de forma que permita, mediante la recuperación de la fracción orgánica de estos, su empleo en labores agrícolas. Es por ello un proceso de reciclado en el que se devuelve a la naturaleza productos extraídos de ella.

El «compost» o material resultante del proceso, no es propiamente un abono, sino un regenerador del terreno capaz de aumentar el contenido orgánico del suelo que, en nuestro país, es un tercio del que se consideraría óptimo. En este caso, se estiman rentables las

plantas capaces de producir más de 300 toneladas diarias de este material, siempre y cuando no estén emplazadas en distancias superiores a 50 kilómetros de los centros de consumo.

En nuestro país existen actualmente 32 plantas de compostaje, transformadoras de los RSU generados por 250 municipios que concentran una población superior a los 8 millones de habitantes. El 80% de dichas plantas se encuentran distribuidas a lo largo del litoral mediterráneo. Según estimaciones del MOPT, de los casi 2.5 millones de toneladas de RSU sometidos a compostaje, se recuperan más de 700 mil de materia orgánica, lo que la sitúa en un índice de aprovechamiento del 30%.

Reciclado

Es el proceso que tiene por objeto la recuperación de forma directa o indirecta de componentes procedentes de RSU (vidrio, metal, pasta de papel...), de modo que puedan volver a ser utilizados como materias primas.

Ello corresponde a un nuevo concepto de gestión de residuos tendente a lograr objetivos tales como, ahorro y conservación de energía y recursos naturales, disminución del volumen de residuos susceptibles de eliminación y la protección medioambiental.

El reciclado puede llevarse a cabo: bien, mediante separación de elementos presentes en los RSU -lo que daría lugar a una recogida selectiva- o bien, mediante un tratamiento global de residuos utilizando técnicas de trituración, cribado y clasificación neumática, muy usuales en la industria minera y metalúrgica.

En España, la experiencia de recuperación de materiales se ciñe a dos ámbitos exclusivamente: vidrio y papel, siendo muy escasa su incidencia relativa respecto del resto de los sistemas de tratamiento. Sin embargo, y de forma un tanto paradójica, la tasa de utilización de material reciclado; en concreto de papel, es uno de los más altos a nivel mundial, lo que obliga a realizar fuertes importaciones de papel usado de los mercados internacionales.

En nuestro país, el proceso de reciclado del papel es una gestión encomendada a la Asociación Española de Almacenistas de Papel y Cartón Recuperados (REPACAR), mientras que la gestión del vidrio se desarrolla a través del Centro de Envase de Vidrio: órgano creado por la Asociación Nacional de Empresas de Fabricación Automática de Envases de Vidrio (ANFEVI).

Según fuentes de dicha Asociación, en 1990 existían 824 Ayuntamientos integrados en el programa de reciclado, siendo 33 de ellos capitales de provincia. El número total de puntos de recogida era de casi 10.000, y dada su distribución geográfica, atendían a una población de 23 millones de habitantes.

Últimamente se llevan a cabo iniciativas dirigidas a la recogida selectiva de productos tales como, pilas usadas, medicamentos caducados, etc.

RESIDUOS ESPECIALES Y SU GESTIÓN

Ciertas características especiales hacen que algunos RSU requieran ser gestionados por los responsables correspondientes bajo unos criterios concretos. Este es el caso de los generados dentro del ámbito urbano pero procedentes de centros sanitarios u hospitalarios, escombros y materiales inertes, muebles y materiales inservibles, así como los vehículos a motor abandonados en la vía pública.

En particular, los residuos hospitalarios requieren también de una fase de pre-recogida: mediante su depósito en recipientes de características específicas según el tipo de residuo que vaya a ser eliminado. *recogida*: mediante la instalación de contenedores de capacidad de hasta doscientos cincuenta litros desde los que se procederá posteriormente a su vaciado hermético en camiones recolectores. *transporte*: efectuado en camiones con destino exclusivo para este tipo de carga y sometidos a un proceso de desinfección periódica, y por último, el *tratamiento*: que en esta clase de residuos está orientado fundamentalmente al sistema de incineración, si bien en algunos

casos admite tanto el compostaje como el vertido controlado. Como procedimiento alternativo es factible también la utilización de procesos de esterilización mediante el empleo de autoclave.

LA GESTIÓN DE LOS RSU EN LOS PAISES COMUNITARIOS

Como referencia y de forma muy sucinta, conviene señalar que, del conjunto de los países de la Unión Europea, y partiendo de los últimos datos disponibles, el 60% de los residuos municipales son eliminados en vertedero, el 21% incinerados, el 6% sometido a compostaje, y el resto, a reciclado. así como otros sistemas de tratamiento.

Irlanda es el único país que elimina todos los residuos en vertederos, mientras que Luxemburgo sólo elimina el 22% por este sistema. Holanda e Italia reciclan en plantas convencionales una pequeña parte de sus residuos, mientras que España es el país que más residuos trata para la obtención de «compost». Francia y Holanda someten a incineración el 40 y 36% respectivamente, mientras que Luxemburgo el 78%, con tan sólo una planta incineradora. Grecia también disponía de una planta de estas características, al tiempo que Portugal e Irlanda carecían de ellas.

Por lo que se refiere al reciclado de papel, el porcentaje medio de papel recuperado sobre el total de fibra utilizada para la producción de éste se sitúa en el 50%: un 62% en España. mientras que Dinamarca y Holanda el 68 y 66% respectivamente.

La media en Europa Occidental queda disminuida a un 34% sino contemplamos países como Finlandia, Noruega y Suecia, con grandes extensiones boscosas; y en los que la producción de papel alcanza una cifra mucho más alta que la susceptible de ser recuperada por su reducida densidad poblacional.

RESIDUOS TÓXICOS Y PELIGROSOS, Y SU GESTIÓN

Son materiales sólidos, pastosos, líquidos o gaseosos; resultado de un proceso de producción, transformación, utilización o consumo que representen un riesgo, tanto para la salud humana como para los recursos naturales y el medio ambiente.

De acuerdo con la Ley Básica de Residuos Tóxicos y Peligrosos, de 14 de mayo de 1986; cabría señalar, entre otros: arsénico, mercurio, cadmio, talio, berilio, plomo, antimonio; sustancias ácidas utilizadas en tratamientos de superficie de metales, aceites usados minerales o sintéticos, así como residuos alquitranados procedentes del refinado o de operaciones de destilación, etc.

Ciertas características miden la peligrosidad de una manera directa: por sometimiento de una muestra del residuo a un ensayo determinado y comparación de resultados con unos baremos de clasificación, o también por simple comparación de la composición del residuo con unos máximos admisibles de concentraciones, de las que se pueda garantizar que no alcanzan la peligrosidad correspondiente a baremos de clasificación. Estas características pueden dar la consideración de toxicidad o peligrosidad a cualquier residuo que sea explosivo, comburente, inflamable, irritante, nocivo, tóxico, cancerígeno, corrosivo, infeccioso, etc.

Los sistemas básicos de gestión son: incineración, tratamiento físico-químico y depósito de seguridad.

Incineración

También en este caso se trata de un proceso de combustión que permite utilizar los residuos como combustibles, recuperando así el calor producido en forma de energía. La gran variedad de RTP recibidos para su incineración (cianuros sólidos, lodos orgánicos, sólidos y líquidos orgánicos halogenados, etc.) exige un almacenamiento sumamente individualizado, junto a la disponibilidad de los elementos necesarios para el transporte, manipulación y acondicionamiento.

En muchos casos son trasladados directamente a los quemadores en recipientes especiales.

Es habitual el seguimiento de un horario para proceder a su combustión, lo que permite obtener una carga y dosificación metódica y uniforme con respecto a las cantidades de calor conservado, y el contenido en sustancias nocivas para efectuar la incineración.

Tratamiento físico-químico

Los residuos sometidos a este sistema proceden generalmente de la industria de los transformados metálicos, y contienen sobre todo, sustancias inorgánicas disueltas o en suspensión. Podemos citar entre ellas: baños alcalinos metálicos, de sales metálicas, cromatos cianurados, sulfúricos, etc.

Depósito de seguridad

Este procedimiento es necesario para la gestión de RTP, ya que actualmente no es posible la eliminación plena de tales residuos sin requerir en un momento dado un vertido que garantice la ausencia de daños a la salud, y a unos costes adecuados. Este sería el caso de los carbonatos, bicarbonatos, metales reactivos etc.

En España, la Industria Química, la Industria del Papel y Celulosas y la de Transformados metálicos son las que, por este orden, aportan un mayor porcentaje al cómputo total anual de residuos generados a nivel nacional. De dicho total, y según cifras estimativas, el 53 % es tratado en depósitos de seguridad, el 31% en depósitos físico-químicos, el 13% es incinerado y el resto recibe otro tipo de tratamiento específico.

Por otra parte y desde un punto de vista jurídico, el Plan Nacional de Residuos Tóxicos y Peligrosos, de 10 de marzo de 1989, pretende ser el instrumento que permita minimizar el impacto que sobre el medio ambiente supone el uso inadecuado de estos residuos, promoviendo acciones encaminadas a la propia producción de aquellos, así como en la correcta gestión de los que se generan.

La Empresa para la Gestión de Residuos Industriales (EMGRISA), sociedad estatal constituida el 10 de mayo de 1990, tiene el objeto social de desarrollar cuantas actividades fuesen necesarias para la correcta gestión de los programas y acciones contempladas en el mencionado Plan, al tiempo que ha de promover, junto con las Comunidades Autónomas y el sector privado, la implantación de instalaciones e infraestructuras de gestión de residuos industriales para su tratamiento y eliminación.

Hasta la fecha, EMGRISA ha llevado a cabo la realización del proyecto técnico y construcción del depósito de seguridad y planta de tratamiento físico-químico en Santovenia de Pisuerga (Valladolid).

RESIDUOS RADIATIVOS

Esta es otra categoría de la que, por su especificidad, no nos vamos a ocupar en este comentario; no obstante, sí conviene mencionarla.

Se entiende por radiactivo todo material o producto de desecho que presente radiactividad en su composición, tanto en el caso de los sólidos como en los líquidos y gases residuales contaminados. Estos se originan en el proceso productivo del combustible nuclear, en las centrales nucleares, en los procesos de desmantelamiento de cualquier instalación radiactiva o nuclear; o en las aplicaciones de radioisótopos en medicina, agricultura, industria e investigación.

En términos generales, podemos clasificarlos en una doble vertiente: los acondicionados y los de alta actividad.

Por su parte, la Empresa Nacional de Residuos Radiactivos, S.A. (E.N.R.E.S.A.), desde su constitución en 1984 tiene asignados, entre otros, los siguientes objetivos:

- Buscar emplazamientos, concebir, construir y operar los centros para la localización temporal y definitiva de los residuos de alta, baja y media radiactividad.

- Gestionar las operaciones derivadas de la clausura de las instalaciones nucleares y radiactivas.

- Establecer sistemas para la recogida, transferencia y transporte de los residuos radiactivos.

- Efectuar los estudios técnicos y económicos necesarios que tengan en cuenta los costes diferidos derivados de la gestión de los residuos radiactivos, al objeto de establecer la política económica adecuada.

Sin perjuicio de tales objetivos, E.N.R.E.S.A. desarrolla los Planes Generales de Residuos Radiactivos aprobados periódicamente por el Gobierno, y en los que se definen las estrategias a seguir en materia de gestión de residuos y desmantelamiento de instalaciones, así como el sistema de financiación de los costes de gestión de tales residuos.

ALGUNAS CIFRAS

En España se producen anualmente 40.000 millones de unidades de envases destinadas a la alimentación. 6.000 millones de envases de vidrio no retornable y 2.000 millones de botes de hojalata y aluminio, así como 30 millones de neumáticos. Todos estos residuos tienen un valor cercano al medio billón de pesetas.

Tomando como ejemplo el plástico, en Europa se recicla el 15%, el 30% se incinera y el 55% se entierra: en España tan sólo se recicla el 5%.

Por lo que se refiere al vidrio, material que permite ser reciclado al menos 80 veces: por cada tonelada de envases usados que se recicla se ahorran 1.200 kilogramos de materias primas, de los que 130 son de combustible. El reciclado llevado a cabo en España en el período 1982-1990, ha supuesto la conservación de 230.000 toneladas de materias primas que no ha sido preciso extraer para la producción de nuevos envases.

Desde el punto de vista de la conservación forestal, una tonelada de papel recuperado contiene una cantidad de celulosa equivalente a 4 metros cúbicos de madera, para la que es preciso la tala de 14 árboles. Los casi 21 millones de toneladas de papel y cartón usados que se han recuperado en los últimos 19 años, han evitado la tala de 300 millones de árboles, lo que supone una superficie de 500.000 hectáreas de monte.

El proceso de fabricación del papel a partir de celulosa recuperable -el papel es un material que permite ser reciclado múltiples veces- conlleva un ahorro de energía del 70%, lo que actualmente equivale a una cifra de 390.000 toneladas de petróleo.

Por otra parte, España consume anualmente 310 millones de pilas, de las que 3 millones son del tipo «botón» fabricado con óxido de mercurio. Cada pila de este tipo, si llegase a liberar los 2 ó 3 gramos de mercurio que contiene, traería consigo el que 6 millones de litros de agua adquiriesen concentraciones de este metal que los harían peligrosos para la salud humana.

COMENTARIO

A lo largo de esta breve exposición hemos puesto de manifiesto algunos conceptos y cifras que pueden configurar, en una primera aproximación, el marco en el que se desarrolla la gestión de RSU en nuestro país. Es preciso tener en cuenta que esto no es más que una pequeña parte de lo que supone la gestión medioambiental en términos genéricos. Parece lógico que, tanto por su volumen como por su trascendencia medioambiental y económica, el supremo órgano fiscalizador de la gestión económica del Estado y del sector público participe en el control de esta actividad en su triple vertiente: Estado, Comunidades Autónomas y Ayuntamientos.

En una época en la que el mundo desarrollado se enfrenta con un nuevo y revolucionario concepto del sistema productivo, así como hábitos de consumo para el que la fuerza de trabajo comienza a ser un bien escaso y alternativo, el medio ambiente se presenta como una

inmensa posibilidad al amparo de la cual podría implantarse un nuevo esquema de desarrollo sostenido. habilitando gran número de puestos de trabajo destinados, ya sea a la modificación de sistemas de producción basados en criterios medioambientales como en la simple limpieza y recuperación del planeta. preparando así nuestro legado a las generaciones venideras.

**ALGUNAS CONSIDERACIONES ACERCA DE LA
PLANIFICACIÓN DE FISCALIZACIONES EN EL
TRIBUNAL DE CUENTAS**

MANUEL LAGARÓN COMBA
*Contador Diplomado
Dpto. 1º Administración
Económica del Estado.*

ALGUNAS CONSIDERACIONES ACERCA DE LA PLANIFICACIÓN DE FISCALIZACIONES EN EL TRIBUNAL DE CUENTAS

El principio de planificación del trabajo de auditoría se configura como uno de los elementos básicos para la correcta consecución de los objetivos del mismo. De este modo, el auditor ha de identificar los objetivos a alcanzar con el método que, de forma más económica, eficiente y eficaz, le permita conseguirlos.

Dicho principio, comúnmente enunciado por Instituciones tales como, Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, Comisión de Coordinación de los Organos Públicos de Control Externo del Estado Español, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; las cuales, de un modo u otro vinculan profesionalmente a los que participamos de esta actividad, suele venir acompañado de un conjunto de recomendaciones que es conveniente considerar para que su consecución sea lo más efectiva posible.

Por nuestra parte, algunos años de ejercicio en la labor auditoria nos inducen a recopilar ciertas vivencias habidas en las distintas instituciones en las que hemos desarrollado nuestra función, con el fin de plantearnos algunas reflexiones al respecto, e intentar apuntar un modelo esquemático de planificación de los trabajos de fiscalización que, adaptado a la peculiaridad del Tribunal de Cuentas, y dentro de los parámetros de legalidad que nos son de aplicación, intente cumplir los principios antes mencionados; cuestiones con las que en todo momento hemos de convivir en el ejercicio de la profesión.

Se trata por tanto de sugerencias y apreciaciones que, en ningún caso pretenden ser formalistas, ni tan siquiera un punto de referencia, sino algo tan simple como la manifestación escrita de nuestras inquietudes en este terreno, con la mejor intención de que puedan ser objeto de debate o contraste con otros compañeros, ya sean del Tribunal o de otros Organos de Control Externo, ejercientes en materias fiscalizadoras; y todo ello, sin perjuicio de la práctica que habitualmente desarrollen los Departamentos correspondientes que hayan optado por seguir un modelo propio de planificación.

«FISCALIZACIÓN» Y «AUDITORÍA»- ¿MÁS DIFERENCIAS QUE ANALOGÍAS?

Nos encontramos, ya para empezar, con una cuestión que suscita por sí misma ciertas controversias. ¿Qué hacemos en el Tribunal: fiscalizaciones o auditorías? A nuestro juicio, estos dos términos, que son gramaticalmente distintos, han de recoger acepciones diferentes aunque puedan ser análogas, por lo que a falta de una definición doctrinal de la palabra «fiscalización» nos haremos eco de la enunciada por la Comisión de Coordinación de los Organos Públicos de Control Externo del Estado Español. Ésta entiende por fiscalización: «el control efectuado sobre el sector público por órganos institucionales y consistente en la realización de diferentes tipos de auditoria, profundizando de forma especial en el cumplimiento de la legalidad».

De esta definición, la propia Comisión extrae dos notas claramente diferenciadoras entre la fiscalización del sector público y la auditoría privada: por una parte, la fiscalización es privativa de órganos institucionales, y por otra, el mayor énfasis que los órganos de control externo deben aplicar al cumplimiento de la legalidad.

En nuestra opinión y desde un punto de vista contable, la auditoría es un **proceso** de revisión de transacciones que, realizado por expertos adecuados, permite opinar sobre la situación financiero-patrimonial de un ente económico. El Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas eleva aquélla a una categoría superior, al definirla como **actividad** consistente en analizar la información

económico-financiera con vistas a la emisión de un informe que ponga de manifiesto la opinión referida a dicha información. Curiosamente, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas la mantiene en un discreto plano intermedio al admitir que éste pueda utilizar **técnicas** de auditoría que resulten idóneas a la fiscalización pretendida.

Por su parte, la fiscalización contable es una función específica que el ordenamiento jurídico ha otorgado al Tribunal, así como a otros órganos institucionales del Estado, y que queda regulado en las legislaciones correspondientes. Por tanto, tampoco desde esta óptica parece haber una clara identificación entre ambas palabras sino más bien una cierta complementación, al tiempo que, posiblemente, podríamos encontrarnos con tantas definiciones relativas a la Auditoría como personas y entidades estén interesadas en su formulación.

Si nos atenemos a otro tipo de referentes tales como, quién encarga este tipo de trabajos, con qué finalidad, quiénes son los destinatarios y quiénes los usuarios, qué utilización se hace de los informes, quien los paga y cuál la responsabilidad en la que pueden incurrir los auditores: es posible que cada vez veamos más diferencias que puntos en común, y si no, enunciemos a continuación estos aspectos:

En el caso concreto de las auditorías privadas, éstas son encargadas a empresas o auditores individuales miembros del R.O.A.C. por, gerentes, presidentes de consejos de administración de empresas; ya sea por precepto legal o por iniciativa propia de la Junta General de Accionistas de sociedades instaladas en España. La finalidad es conocer la situación de la propia compañía o la de otras sobre las cuales se pueda ejercer algún tipo de control económico. Los destinatarios serían los accionistas, si bien los usuarios los propios administradores. Por otra parte, la utilización del informe puede obedecer a criterios de lo más diverso, aunque bajo la común característica de la discreción y de un cierto hermetismo. Por lo que se refiere al pago de los honorarios profesionales de las empresas auditoras, estos son, lógicamente, a cargo de quien encarga los trabajos correspondientes. La responsabilidad civil o penal en la que, en su caso, pueden incurrir

los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría les será exigible en la forma que establezcan las leyes.

En el caso de las fiscalizaciones, éstas se realizan por iniciativa del propio Tribunal o Entidad Fiscalizadora, o por mandato del Órgano Legislativo a través de la Comisión correspondiente. Su finalidad es la de comprobar, la observancia de normas que afecten a la actividad económico-financiera, el cumplimiento de las previsiones, la ejecución de los presupuestos y su racionalidad basada en principios de eficiencia y economía, etc. El destinatario es, por tanto, el Órgano Legislativo que actúa también como usuario de las mismas, al igual que los gestores de los entes fiscalizados; si bien en este caso el principio de publicidad de los resultados queda plenamente garantizado mediante su publicación en los Boletines Oficiales correspondientes. El coste de las fiscalizaciones, tanto de sus componentes directos como indirectos, es con cargo a los presupuestos de la Entidad Fiscalizadora actuante en cada caso. Por lo que se refiere a la responsabilidad de los funcionarios auditores frente a terceros, no conocemos la existencia, por el momento, de normas administrativas específicas al respecto que vinculen al funcionario en su condición de auditor, sino como de tal funcionario.

A modo de conclusión: entendemos que son suficientemente diferenciables los términos auditoría y fiscalización, considerando el primero como un proceso de revisión y el segundo como una función de control atribuida a órganos institucionales del Estado, que pueden hacer uso de aquélla si lo consideran preciso para sus fines.

LA PLANIFICACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN - UNA HERRAMIENTA ESENCIAL

De nuevo acudimos a los Principios y Normas dictados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español. Dentro de las normas sobre el desarrollo de los principios relativos a la realización del trabajo de auditoría, establece que: "El auditor deberá planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de la auditoría a realizar y determinar el método para alcanzarlos de forma económica, eficiente y eficaz".

«La planificación de un trabajo de auditoría consiste en la elaboración de un plan global en función de los objetivos del mismo, la naturaleza del organismo a auditar, del conocimiento de su actividad, de su entorno operativo, de la calidad del control interno y del tipo de auditoría a efectuar».

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C), en sus normas técnicas sobre ejecución del trabajo de auditoría, regula: «la planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global en base al objetivo y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad. Dicho alcance con el que se lleva a cabo la planificación varía según el tamaño y la complejidad de la entidad, de la experiencia que el auditor tenga de la misma, del conocimiento del tipo de negocio en que la empresa se desenvuelve, de la calidad de la organización y del control interno de la entidad.»

Por su parte, la norma INTOSAI nº 115 a) y b) establece: «El auditor debe planificar sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida de una manera económica, eficiente y eficaz.

El auditor, para determinar la extensión y el ámbito de la fiscalización, debe valorar el grado de fiabilidad del control interno.»

En los tres casos, el planteamiento parece por sí mismo tan evidente y lógico que no necesita de ningún tipo de comentario, si bien conviene remarcar el aspecto relativo a la calidad del control interno de las entidades fiscalizadas / auditadas. Con frecuencia los auditores menospreciamos el valor intrínseco que el conocimiento de aquél tiene para el desarrollo de nuestro trabajo, cuando en realidad supone una enorme ventaja a la hora de limitar al máximo los tiempos de trabajo aplicados en la sede del organismo fiscalizado y el consiguiente ahorro que, tanto para el cuentadante como para el órgano fiscalizador supone.

LA IDENTIFICACIÓN DE OBJETIVOS - ALGO NECESARIO EN LA PLANIFICACIÓN

Desde una perspectiva general, ¿de qué serviría lanzarse al desarrollo de un proyecto sin saber claramente y de antemano cuál es la meta a alcanzar? Éste carecería inicialmente de sentido, sería desmotivador y obligaría a ir perfilando, poco a poco, un objetivo final para que el esfuerzo y recursos tuviesen una aplicación lo más adecuada posible; no obstante, con esa falta de visión en la consecución del objetivo final se habrían desperdiciado injustificadamente gran parte de aquellos.

Este sencillo argumento es perfectamente aplicable a nuestro campo. La Comisión de Coordinación indica que: «se deben identificar claramente los objetivos de la auditoría, que vendrán determinados por el tipo de auditoría a realizar».

En el caso de auditoría de regularidad, es decir, financiera y de legalidad, los objetivos han de orientarse en la obtención de una razonable seguridad de que la información del ente auditado se presenta conforme a los principios contables y legales que le sean de aplicación.

Cuando se trate de auditorías operativas, se deberá evaluar si los procedimientos del ente auditado garantizan que la gestión de recursos se realiza con criterios de eficacia, eficiencia y economía.

Por su parte, el I.C.A.C. no destaca dentro de sus «normas» y de forma específica, la identificación de objetivos, sino como una simple referencia dentro de lo que es la preparación del programa de auditoría.

En el ámbito propio del Tribunal de Cuentas, entendemos que los objetivos de una fiscalización pueden tener doble naturaleza: generales y particulares. En el primer caso hemos de incluir los que, con toda claridad, han de formar parte de las «Directrices Técnicas» de la fiscalización, así denominadas por el art. 3.g) de nuestra Ley de Funcionamiento y materializado posteriormente, de forma sucinta, en la

comunicación de actuaciones remitida por el Tribunal al ente correspondiente y en la que se le hace también constar quiénes son los componentes del equipo de fiscalización y cuál el calendario de ésta: al tiempo que han de constituir una verdadera guía para el responsable directo de la fiscalización, al ser éste quien debe responder de su cumplimiento.

Citemos un ejemplo ilustrativo relacionado con una hipotética fiscalización de la gestión de ciertos conceptos del presupuesto de ingresos del Estado, relativos a intereses y reembolso de préstamos.

Estos serían los **objetivos generales**:

- a) Determinar los centros gestores de préstamos y su importancia relativa.
- b) Evaluación de los procedimientos, principios contables, sistemas de gestión económico-financiera y de control interno aplicados en la concesión, formalización y reintegro de los préstamos concedidos objeto de fiscalización.
- c) Comprobación de los ingresos que por tal concepto se han producido en el ejercicio correspondiente, verificando que el Sistema de Información Contable de la Administración del Estado, a través de los estados contables que genera, refleja adecuadamente la situación económica, financiera y patrimonial.
- d) Contrastar el proceso de liquidación de los préstamos concedidos por los Centros Gestores, observando que se haya desarrollado con sujeción al plan de amortización financiera previsto y a la normativa aplicable en cada caso.

Como podemos ver, se trata de objetivos genéricos que, por sí mismos, marcan claramente cuál puede ser la trayectoria que han de seguir los distintos programas de fiscalización precisos para su cumplimiento. Ahora, es el responsable de la fiscalización quien llevará a cabo su confección para la consecución de objetivos particulares que permitan a su vez alcanzar los generales. Veamos ahora lo que nos permite desarrollar el punto b) anterior.

Estos serían los **objetivos particulares**:

- b.1) Comprobación de que los préstamos concedidos a terceros están correctamente registrados, contabilizados y valorados.
- b.2) Verificación de la existencia de normas y procedimientos debidamente establecidos para la concesión, seguimiento y reintegro de los préstamos, evaluando su grado de cumplimiento.
- b.3) Determinar la coincidencia entre intereses conocidos y pactados según las normas de concesión.
- b.4) Evaluación de las garantías ofrecidas sobre la recuperación de los préstamos.
- b.5) Análisis del procedimiento recaudatorio en general y especialmente referido a la recuperación de los saldos vencidos.
- b.6) Comprobación del grado de cumplimiento de las normas legales en materia de préstamos, verificando que los reintegros se realizan conforme a los planes concedidos.
- b.7) Comprobación de la correspondencia entre las contabilidades presupuestaria y financiera en las magnitudes registradas por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

Una vez establecidos con claridad los objetivos particulares que intentan alcanzarse, es preciso diseñar el **procedimiento** que nos permita conseguirlos.

El siguiente, sería un ejemplo válido para el punto b.7) anterior:

«Elaborar un cuadro demostrativo con los conceptos e importes afectados. en el que se ponga de manifiesto la correspondencia entre estos, así como las posibles diferencias entre los mismos. Incorporar dos columnas en las que se indiquen las funciones que cumple este Centro Directivo en la gestión de tales ingresos. Relacionar los derechos reconocidos netos registrados en esta oficina contable con los totales en el conjunto de las tesorerías territoriales, ámbito de la fiscalización en su vertiente presupuestaria.»

Pues bien, de esta manera tan esquemática hemos intentado hacer un esbozo de lo que nosotros entendemos por objetivos de fiscalización y su transcendencia. Ahora sólo queda hacer un pequeño examen de conciencia y preguntarnos, hasta qué punto, siempre que iniciamos una fiscalización tenemos las ideas muy claras respecto de cuáles son los nuestros y cuáles los procedimientos para conseguirlos. Por nuestra parte, no podemos por menos de reflejar lo que sí entendemos como algo imprescindible y prioritario: la identificación de los objetivos, no sólo es necesaria para la puesta en marcha de una fiscalización sino también para su correcto desarrollo.

MODELO ESQUEMÁTICO DE PLANIFICACIÓN DE LOS TRABAJOS DE FISCALIZACIÓN

Una vez apuntado lo anterior, quizá sea éste el momento de proponer un sencillo modelo de planificación referido a un supuesto caso de una primera fiscalización/auditoría de regularidad dirigida a un ente de origen, ya sea, estatal, autonómico o local.

Desde el momento en que el responsable de la fiscalización conoce con certeza los objetivos generales y particulares que motivan la misma, así como las directrices a seguir en su desarrollo, es conveniente iniciar los trabajos encaminados a la confección del DOSSIER de PLANIFICACION, el cual ha de contener, en una **primera fase**, los siguientes elementos:

- a) Datos económicos generales de la entidad, objetivos y naturaleza de sus operaciones.
- b) Entorno económico, administrativo y geográfico en el que desarrolla su objeto.
- c) Antecedentes relacionados con informes de auditoría y control financiero emitidos por la Intervención General de la Administración del Estado.
- d) Normativa legal que regule a la entidad, haciendo especial mención a todo tipo de disposiciones que afecten a su constitución y desarrollo de la misma.

- e) Antecedentes relacionados con posibles procedimientos abiertos en el seno de la jurisdicción propia del Tribunal, así como dictámenes y notas informativas procedentes de los servicios jurídicos correspondientes.
- f) Notas de prensa relacionadas con la entidad objeto de análisis.

Estos seis componentes del dossier son fácilmente obtenibles en la propia sede del Tribunal sin ser necesario desplazamientos al ente fiscalizable, al tiempo que nos permite tener una primera visión de aquél.

A partir de aquí y en una **segunda fase**, es aconsejable dirigir a la entidad un cuestionario que responda a aspectos, tanto generales como específicos, de las distintas áreas objeto de nuestro alcance y que nos permita hacer una primera evaluación del control interno de la entidad, y sin que sea tampoco precisa nuestra presencia física en un primer momento. Lo haremos formulando preguntas claras y concisas que induzcan a respuestas concretas, procurando no dar margen a divagaciones. Simultáneamente, conviene aprovechar esta actuación para solicitar documentos tales como:

- Organigrama actualizado con detalle de, nombres, cargos y extensiones telefónicas.
- Manual de Procedimientos de la entidad, así como circulares internas y normas de régimen interior vigentes, tanto en el período objeto de examen como a la fecha de nuestras actuaciones.
- Últimos informes de control interno/externo efectuados.

Con esta información y una vez analizada convenientemente, ya disponemos de elementos suficientes para conocer, de la entidad objeto de la fiscalización: cuál es su dimensión, entorno, organización, posibles contingencias en las que pueda estar inmersa, debilidades encontradas por agentes de control y lo que es muy importante, que personas participan en su organización y cuál es su nivel de responsabilidad en ella.

A partir de aquí, iniciaremos la **tercera fase** girando las visitas previas, y lógicamente lo haremos con la sensación interna de movernos en un terreno conocido y sabiendo en todo momento dónde y a

quién hemos de dirigirnos a la hora de aplicar nuestros procedimientos. Ello nos ofrecerá bastante seguridad al tiempo que causaremos una opinión favorable al cuentadante respecto de nuestro equipo fiscalizador.

Después de observar físicamente los departamentos y servicios correspondientes a las áreas de trabajo que nos han sido asignadas y conocer a sus responsables; ahora sí es el momento de plantear la verdadera evaluación de control interno, cuestión ésta, imprescindible a la hora de afrontar nuestra fiscalización de una manera más óptima y eficaz. Lo haremos estableciendo previamente cuáles son los objetivos y alcance de la evaluación, y sin olvidar en ningún momento que el control interno es algo que, mejor o peor, ya está establecido por la entidad; nosotros, tan sólo hemos de evaluarlo.

Empecemos por un análisis del **sistema contable**, seguido del **sistema informático**, en la medida que ambos suelen ser aglutinadores de toda la información generada por la entidad. Hemos de conocer con toda la precisión posible, cuáles son los procedimientos respectivos; formando opinión de cómo se hacen las cosas y sin preocuparnos especialmente de cómo debieran hacerse: esto último tendrá su momento oportuno a lo largo de nuestra fiscalización. El tiempo empleado en conocer adecuadamente ambos sistemas es tiempo ganado en el resto de la fiscalización. lo que nos permitirá ser más eficientes.

El paso posterior sería el de la formulación de cuestionarios, los cuáles han de plantearse ante los responsables o personal designado al efecto para cada área objeto de análisis -el organigrama que obtuvimos en su momento nos indicará quiénes son estos-. El cuestionario correspondiente a temas generales de organización de la entidad podrá ser dirigido al interlocutor asignado al equipo fiscalizador.

Es importante precisar, aún por obvio que parezca, que han de ser especialmente adaptados a las características propias de la entidad: hasta ahora hemos dispuesto de información suficiente para que el responsable de la fiscalización proceda en este sentido.

Por su parte, ciertas preguntas requieren la realización de pruebas de cumplimiento que permitan soportar adecuadamente las respuestas obtenidas. Dichas pruebas han debido ser diseñadas previamente a la formulación de los cuestionarios.

Una vez resueltos estos, ya podemos extraer el detalle de los riesgos de auditoría detectados hasta el momento así como el efecto que producen sobre los estados financieros. Un claro ejemplo de ello sería: ausencia de dotación de amortizaciones (riesgo), incorrecta valoración del Inmovilizado y sobrevaloración de los Resultados (efecto).

Obtenidas las conclusiones definitivas, y si éstas obedecen a debilidades manifiestas, es conveniente ponerlas de manifiesto ante los responsables del área correspondiente; lo que nos permitirá corregir, si es preciso, las conclusiones previas a las que hemos llegado en nuestra primera evaluación.

A partir de ahora, y una vez redactado el correspondiente memorándum, disponemos ya de todos los elementos necesarios para completar nuestro DOSSIER de PLANIFICACION. Es, por tanto, un buen momento para retornar a la sede del Tribunal y tomarnos un tiempo mientras el responsable de la fiscalización elabora los programas de auditoría amoldados perfectamente, tanto a las características y peculiaridades de la entidad como a los efectivos personales y calendario de los que dispone, lo que permite afrontar los trabajos con un amplio conocimiento de cómo conseguir nuestros objetivos, y ello; bajo parámetros de eficiencia, economía y eficacia a los que profesionalmente estamos vinculados.

ÚTILES RECOMENDACIONES

Como dijimos al inicio de esta exposición, nuestro deseo es poner de manifiesto algunas consideraciones producto de nuestra experiencia en distintas fiscalizaciones. Intentamos con ello participar en el debate de Normalización de los Procedimientos Fiscalizadores del Tribunal de Cuentas que, muy bien, podría acabar formalizándose en la elaboración de normas específicas de utilización propia para

todos los funcionarios del Tribunal que participen de este tipo de actuaciones y tan reiteradamente solicitadas por algunos de ellos. Esto sería enormemente beneficioso, sobre todo desde la perspectiva de crear un procedimiento homogéneo de la labor que nos ocupa al tiempo que daría carta de naturaleza a una función que, otorgada por Ley a dicho Organismo, en nuestra opinión no ha sido convenientemente desarrollada en el texto de la misma; dejando por tanto, un enorme margen de actuación a todos los que se ven en la necesidad de interpretarla cotidianamente.

Mientras tanto y en ausencia de tales normas nos permitimos la licencia de enunciar, de una manera un tanto informal, una serie de recomendaciones cuyo seguimiento nos ha sido provechoso en la medida que nos fuera posible su utilización; y con el deseo de que puedan ser de cierto interés a quien las tome en consideración.

Referidas a la planificación:

- No es aconsejable iniciar una fiscalización cuando no se conocen con claridad los objetivos a alcanzar, y mucho menos, la forma de hacerlo.
- Fiscalizar por mandato de las Cortes Generales o de la propia Comisión de Gobierno del Tribunal, no supone «patente de corso» para poder utilizar todos los medios al alcance en un plazo indefinido de tiempo. Al contrario, tan solo los funcionarios estrictamente necesarios e idóneos, los medios adecuados y un plazo lo más breve posible. No olvidemos que nuestro presupuesto se nutre con cargo al del Estado, así como el de los entes fiscalizados.
- Antes de iniciar una fiscalización, el tiempo empleado en recopilar información sobre, normativa legal que regula el ente, estudio de fiscalizaciones o informes anteriores, conocimiento de su estructura organizativa, procedimientos y principios contables que le sean de aplicación así como el grado de fiabilidad del control interno, es tiempo ganado para el desarrollo de aquélla y a un coste infinitivamente menor. Hablando de costes: ¿alguien ha tenido la paciencia de valorar económicamente una fiscalización? Téngase en cuenta los costes directos e indirectos generados por todos y cada uno de los componentes del equipo auditor, los del personal

auxiliar a su servicio así como del personal directivo que actúa como ordenante o supervisor de los trabajos; los de la estructura generada en el ente fiscalizado para atender al equipo fiscalizador durante el tiempo que duren los trabajos de campo etc., y proyecte todo ello a un espacio de tiempo que, en muchas ocasiones, supera un año. La cifra es enormemente significativa.

- Aún a riesgo de equivocarnos, pensamos que las mejores fiscalizaciones son aquéllas que no exceden de tres meses. A partir de ese plazo se suele bajar un poco la guardia, tanto el funcionario auditor como el cuentadante. Entre tres y seis meses, todavía se pueden obtener resultados y hallazgos pero posiblemente no justifiquen el coste de los recursos empleados. Todo lo que exceda de seis meses suele ser tiempo y dinero malgastados, y el momento actual aconseja otra actitud.
- Es conveniente abstenerse de iniciar los trabajos sin tener, todos y cada uno de los programas de trabajo, perfectamente perjeñados y discutidos con los componentes del equipo. Utilizar la experiencia de éstos va en beneficio de todos.
- El calendario de fiscalización ha de ser respetuosamente seguido en tanto en cuanto la marcha de los trabajos no aconseje su revisión. Lo mismo cabe decirse de los programas de trabajo.
- El mejor momento para iniciar los trabajos de campo en la sede del ente a fiscalizar es cuando así lo ha decidido el equipo fiscalizador. Si la decisión corriese a cargo del ente fiscalizado, posiblemente nunca se iniciasen estos.
- La asignación de áreas de trabajo a los distintos componentes del equipo de fiscalización debe realizarse con criterio rotatorio. No se trata de formar especialistas en una materia concreta sino buenos conocedores de todo lo que se mueve en torno a una fiscalización.

Referidas a la actitud del auditor:

- La auditoría es una técnica muy sencilla y al alcance de una gran cantidad de profesionales: tan solo se requiere sentido común y ganas de trabajar, cuanto más desarrollemos dichas facultades tanto mas efectivos seremos en aquellas fiscalizaciones en las que participemos.

- La corrección y las buenas maneras ante el cuentadante son una herramienta de gran utilidad para el auditor. Aunque es algo que se da por hecho, no siempre se cumple por parte de éste.
- Algunos auditores públicos tienden a desarrollar su labor partiendo de una premisa positiva respecto del cuentadante, es decir, que en general: «todo está bien mientras no se demuestre lo contrario» o incluso:» el auditor ha de sentirse satisfecho cuando el cuentadante presenta toda su información adecuadamente». En nuestra opinión y por ingrato que parezca, la actitud debiera ser totalmente contraria, lo que garantizaría mejores resultados.
- Antes de pedir documentos o informes, conviene saber el grado de dificultad que plantea nuestra petición; a veces los resultados no compensan el esfuerzo aplicado para obtenerlos.
- Los auditores privados han de responder ante las leyes ordinarias de cualquier tipo de negligencia en la que incurran durante el desarrollo de su trabajo. Como hemos señalado anteriormente, los funcionarios auditores hemos de hacerlo por nuestra condición de funcionarios, no de auditores.
- No es preciso obsesionarse con la «evidencia documental» (la que se obtiene en el examen de registros contables, cartas, contratos, facturas, etc.); la «evidencia testimonial», referida a las declaraciones obtenidas en respuesta a preguntas de los auditores, muchas veces puede ser suficiente por si misma, en la medida que nos sirva para descubrir situaciones concretas que requieran investigación posterior y confirmen resultados obtenidos por otros tipos de evidencia.
- Al hilo de lo anterior: conviene no desaprovechar ciertos «chismes» y «comentarios» «deslizados» con evidente intencionalidad por algunos funcionarios del ente fiscalizado, a veces se convierten en una fuente apreciable para la obtención de «vistosos» hallazgos. El auditor tiene pleno derecho a lucir sus conclusiones, siempre y cuando queden documental o testimonialmente probadas. Estas situaciones suelen producirse cuando se ha alcanzado un cierto grado de confianza con el cuentadante, si bien es preciso dominarlas, procurando que no se vuelvan contra el desempeño de nuestra labor.
- Cuando se realizan trabajos de campo en la sede del ente fiscalizado, es conveniente que las entrevistas planteadas ante responsables

de un área concreta, ya sea para formular cuestionarios o para pedir aclaraciones. sean realizadas en las dependencias asignadas al equipo de fiscalización; ello nos dará siempre una cierta posición de ventaja ante a nuestros interlocutores al quedar estos fuera de su espacio habitual.

- El «olfato» del auditor es algo que se desarrolla con el tiempo y la práctica. De él se consiguen, a veces, mejores resultados que si de un sofisticado muestreo estadístico se tratara.

Referidas a ciertos aspectos técnicos:

- Las circularizaciones a terceros, siendo una práctica casi ineludible en la auditoría privada, también está justificada en una fiscalización. No obstante, antes de poner en circulación un papel hay que valorar la utilidad de hacerlo. En este trabajo no conviene hacer las cosas por principio. sino más bien por necesidad y conveniencia.
- Estando en la sede de la entidad, las solicitudes de justificantes, antecedentes, explicaciones y documentación en general dirigida a ésta, es conveniente formularla siempre por escrito. Aún por incómodo que parezca, es mucho más efectivo, sobre todo en los casos en los que es preciso reiterarlas.
- El análisis de «hechos posteriores» a la fecha de cierre, que es un procedimiento obligado en el caso de las auditorías privadas, también es aplicable a las fiscalizaciones; especialmente en el caso de que pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros. En una fiscalización, a menos que se indique expresamente otro objetivo por el ordenante del trabajo, los procedimientos van encaminados a comprobar: entre otros, la adecuación en el reflejo de la situación financiera y patrimonial de la entidad objeto de análisis así como la racionalidad en la ejecución del gasto público basada en criterios de eficiencia y economía, todo ello a una fecha o período concretos. Los acontecimientos posteriores, cualquiera que sean, no sólo pueden condicionar nuestra opinión sobre los estados financieros a dicha fecha sino que posiblemente deban influir en el juicio que adoptemos respecto de la gestión llevada a cabo por los responsables de la entidad.

CONCLUSIÓN

Pues bien, a lo largo de estas reflexiones y comentarios, tan sólo hemos intentado poner de manifiesto nuestra opinión acerca de ciertos aspectos relacionados con la planificación de fiscalizaciones en el Tribunal de Cuentas así como de los procedimientos de fiscalización propiamente dichos. Son diversos los autores que, de un modo u otro, abordan estos temas con un elevado grado de interés y profesionalidad: por nuestra parte, intentamos también participar en ese debate general con nuestra pequeña aportación, uniéndonos así a los que ven en todo ello la necesidad de unificar criterios en cuanto a los procedimientos fiscalizadores, tanto en su planificación como en su posterior desarrollo.

**COMENTARIO SOBRE ALGUNAS CARENCIAS EN
EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD
DEL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL**

JESÚS BUENO GIL
ALFREDO CAMPOS LACOB
ISIDRO MARTÍN BORREGUERO
*Contadores Diplomados del
Departamento de Seguridad
Social y Acción Social.*

INDICE

- I. INTRODUCCIÓN.
- II. EVOLUCIÓN NORMATIVA.
- III. COMPARACIÓN CON EL SECTOR PÚBLICO Y PRIVADO.
- IV. INMOVILIZADO EN CURSO.
- V. INMOVILIZADO INMATERIAL.

I. INTRODUCCIÓN

A partir del ejercicio económico de 1993 en la contabilidad de la Seguridad Social se ha aplicado un nuevo Plan contable, que tiene su origen en el aprobado en febrero de 1985 pero que, por circunstancias que no vamos a analizar aquí, no entró en vigor hasta ocho años después.

En este dilatado espacio de tiempo la configuración definitiva del cuadro de cuentas (y por ende de las relaciones contables) cambió en algunos puntos muy concretos. Entre ellos, desaparecieron del mismo los subgrupos [21] y [22], *Inmovilizado inmaterial e Inmovilizaciones propias en curso* respectivamente, según la originaria descripción del cuadro de cuentas contenido en la Orden del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 11 de febrero de 1985 por la que se aprobó el Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social.

El objeto de este trabajo es analizar la oportunidad de la exclusión de los mencionados subgrupos en el Plan contable, vigente en la actualidad, para la Seguridad Social.

II. EVOLUCIÓN NORMATIVA

Tanto el Inmovilizado inmaterial, como el Inmovilizado en curso, han tenido un tratamiento contable desigual en la normativa aplicable en los últimos años.

Partiendo del Plan General de Contabilidad del Sistema de la Seguridad Social (P.G.C.S.S.S.) aprobado por Real Decreto 3261/1976 de 31 de diciembre, y vigente hasta enero de 1993, se observa que, dentro del Grupo 2, *Inmovilizado*, existía un subgrupo [21] denominado *Inmovilizaciones en curso*. Este subgrupo recogía las siguientes cuentas:

(210) - *Inmuebles en construcción*.

(211) - *Estudios y proyectos en curso*.

(212) - *Instalaciones en montaje*.

Estas cuentas eran denominadas por el propio Plan como *cuentas transitorias de inmovilizaciones en proyecto, construcción o montaje*.

Mientras que, por un lado, con este subgrupo el antiguo Plan de cuentas incluía una información sobre la situación real del patrimonio del sujeto contable, por otro lado, las inmovilizaciones inmateriales no eran tenidas en cuenta.

Posteriormente, en febrero de 1985, mediante la Orden mencionada con anterioridad, se aprueba un nuevo P.G.C.S.S.S. En dicha Orden se incluía un cuadro de cuentas y se hacía mención específica a su posterior desarrollo (relaciones contables, cuentas anuales y criterios de valoración) por parte de la Intervención General de la Seguridad Social para su definitiva implantación. En dicho cuadro, y siempre dentro del Grupo 2 de *Inmovilizado*, aparecían dos subgrupos, el [21] *Inmovilizado inmaterial* y el [22] *Inmovilizaciones propias en curso*. En el primero de ellos sólo se recogía una cuenta:

(211) - *Propiedad industrial*.

Aunque dentro del punto 1.5 de la citada Orden se reconocía el carácter restrictivo de determinadas cuentas del inmovilizado, esta cuenta suponía un avance importante con respecto al anterior Plan contable, que no presentaba información alguna sobre este tipo de

inmovilizaciones. En el segundo de ellos, el Inmovilizado en curso, se recogían las siguientes cuentas:

(220) - *Adaptación de terrenos y bienes naturales.*

(222) - *Edificios y otras construcciones en curso.*

(223) - *Maquinaria, instalaciones y utillaje en montaje.*

(226)- *Equipos para procesos de información en montaje.*

(228) - *Otro inmovilizado material en montaje.*

El desarrollo de este subgrupo, respecto al Plan contable del 76, suponía un reconocimiento de la importancia atribuida a este tipo de activos (igual que a cualquier otro activo) al ampliar el número de cuentas dedicadas a recoger esta información patrimonial del sujeto contable.

Sin embargo, en la posterior Resolución de 29 de diciembre de la Secretaría General para la Seguridad Social por la que se aprueba la adaptación del P.G.C.S.S.S. a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la misma, y en la que se acuerda su aplicación a partir del día 1 de enero de 1993, estos dos subgrupos desaparecen del cuadro de cuentas, no existiendo unas cuentas específicas para recoger este tipo de activos. Se reduce así la calidad de la información a la hora de presentar unos estados contables que reflejen la verdadera «imagen fiel» de la situación patrimonial del Sistema de la Seguridad Social.

III. COMPARACIÓN CON EL SECTOR PÚBLICO Y PRIVADO

Si atendemos a la evolución histórica reciente de la normativa contable de la Seguridad Social, se observa que ésta va siguiendo los pasos, o al menos así parece deducirse, del Plan General de Contabilidad para el sector Público (P.G.C.P.), y éste, a su vez, se basa en la evolución que va siguiendo el Plan General de Contabilidad (P.G.C.) para el sector privado.

Mientras que en el P.G.C. para la empresa privada (tanto en el de 1973, como en el actual aprobado por Real Decreto Legislativo 1643/1990 de 20 de diciembre) el Inmovilizado inmaterial, así como el Inmovilizado en curso, han tenido un apropiado reflejo en la normativa contable, sin embargo, en el Sector Público el tratamiento no ha sido homogéneo.

Así, el Inmovilizado inmaterial se recoge tanto en el P.G.C.P. aprobado con carácter provisional por Orden del Ministerio de Hacienda de 14 de octubre de 1981 (y versiones posteriores de noviembre de 1983 y mayo de 1991) como en el vigente P.G.C.P. aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994. No ocurre lo mismo con el Inmovilizado en curso, que no ha estado presente en la contabilidad pública.

Esta ausencia de cuentas específicas donde se contabilicen las inversiones producidas en activos fijos que aún no están en funcionamiento o en uso, pone de manifiesto un vacío registral que no se produce en la contabilidad privada (que parece ser el modelo a seguir). Además era una de las diferencias sustanciales con las que nos encontrábamos a la hora de comparar los modelos registrales-contables del Sector Público (en general) con los de la Seguridad Social (en particular).

De esto último se desprende lo paradójico que resulta que, dentro de la normativa contable de la Seguridad Social, primero se haya tenido en cuenta estos tipos de inmovilizado para terminar obviándolos actualmente.

IV. INMOVILIZADO EN CURSO

La carencia de un subgrupo específico de cuentas para registrar las operaciones relativas al Inmovilizado material en curso ha motivado que se contabilicen, como elementos patrimoniales en funcionamiento o terminados, las operaciones de inversión correspondientes a elementos patrimoniales en situación de adaptación, construcción o montaje. Esta práctica ha supuesto un empobrecimiento

de la información contenida en los estados financieros elaborados conforme al Plan actualmente vigente y su adaptación al Sistema de Información Contable de la Seguridad Social (SICOSS), respecto a la contenida en los estados financieros elaborados con el suprimido Plan contable de 1976 en que sí se contemplaba y desarrollaba un subgrupo de cuentas para registrar las operaciones de inversión correspondientes a elementos patrimoniales que se encontraban en situación de adaptación, construcción o montaje.

La pérdida de información a que se hace referencia, consideramos que constituye una seria deficiencia. En primer lugar, por no permitir analizar cómo se distribuye el importe de la amortización del ejercicio entre elementos que deben ser objeto de amortización y que no deben amortizarse (recordemos a estos efectos que conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados sólo pueden amortizarse los elementos que se encuentran funcionando o en condiciones para su puesta en funcionamiento). En segundo lugar, por no permitir diferenciar, ni por tanto analizar separadamente, los elementos patrimoniales que se encuentran en funcionamiento o en condiciones de entrar en funcionamiento de aquellos elementos que, al cierre del ejercicio, no reúnen las condiciones necesarias para su puesta en funcionamiento.

En lo referente a la contabilización de las inversiones en bienes de esta naturaleza y aplicando los principios de contabilidad generalmente aceptados, tales inversiones deben valorarse por el importe de las cantidades abonadas al contratista.

Por aplicarse con carácter general la regla del «servicio hecho» en el Sector Público, el contratista tendrá derecho a que se le abone la obra ejecutada con arreglo al precio convenido y dicho precio constituirá la valoración atribuible a la inversión contratada.

Sin embargo, la aplicación de la regla del «servicio hecho» a las obras no debe realizarse de forma estricta, pues su aplicación rigurosa conduciría a demorar el registro de las inversiones hasta la conclusión de la obra contratada. La consecuencia de lo dicho, es que los abonos realizados al contratista en función de la fracción de obra

ejecutada según certificaciones, y hasta la conclusión de la obra, deberían contabilizarse en cuentas específicas de Inmovilizado en curso. Tales cuentas no se han previsto en la adaptación del Plan General del Sistema de la Seguridad Social a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes. El momento de contabilizar la inversión ha de coincidir con el acto de aprobación y liquidación emitido por la Entidad tomando como base las certificaciones de obra expedidas por los facultativos que dirigen las obras.

De producirse revisiones de precios, contempladas por la normativa vigente, que afecten a bienes de esta naturaleza, el importe de estas revisiones constituirá un mayor valor de tales inversiones, registrándose como mayor coste de adquisición de las mismas según el procedimiento establecido para el Inmovilizado en curso.

Los criterios de valoración aplicables a los bienes que se encuentran en esta situación coinciden con los establecidos para el resto del inmovilizado, es decir, precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en funcionamiento y, bajo ciertas condiciones, se permite la inclusión de los gastos de financiación, caso de existir, en el precio de adquisición.

El procedimiento de contabilización y criterios de valoración comentados coinciden con los establecidos por el Plan General Contable aprobado por el Real Decreto 1643/90 de 20 de diciembre. Criticamos la ausencia en el sistema contable de la Seguridad Social de un subgrupo específico de cuentas que recoja, de forma independiente, las operaciones de inversión en elementos patrimoniales en situación de adaptación, construcción o montaje para, una vez terminados, trasladar el saldo acumulado en cuentas de Inmovilizado en curso a las cuentas que corresponda de inmovilizado terminado o en funcionamiento.

Desconocemos las razones que han llevado a la Secretaría General de la Seguridad Social a no desarrollar, en la adaptación comen-

tada del Plan contable, un subgrupo específico de cuentas donde registrar las operaciones de inversión relativas al Inmovilizado en curso. Pero evidentemente, los resultados obtenidos suponen un retroceso en la calidad de la información proporcionada por los Estados Financieros.

Para suplir las carencias comentadas y facilitar el análisis de las cuentas de inmovilizado, los sujetos contables deberían suministrar mediante anexos y notas a sus Estados Financieros Anuales, información detallada del importe correspondiente de Inmovilizado en curso que se incluye en el Balance de Situación de las Entidades Gestoras y Servicios Comunes al cierre del ejercicio.

V. INMOVILIZADO INMATERIAL

La ausencia de un subgrupo específico de cuentas que reflejen el Inmovilizado inmaterial supone, igualmente, una deficiencia en la información proporcionada por el sujeto contable que afecta a la adecuada clasificación de su patrimonio y, por tanto, dificulta la consecución del objetivo de reflejar la «imagen fiel» de la situación patrimonial del Sistema de la Seguridad Social.

En un hipotético desarrollo de un subgrupo de Inmovilizado inmaterial en la Seguridad Social, éste debería contener, al menos, cuentas que reflejen las siguientes inmovilizaciones:

- Gastos de investigación y desarrollo.
- Propiedad industrial.
- Aplicaciones informáticas.

sin perjuicio de poder habilitar otras cuentas para contabilizar cualquier otro bien intangible o derecho susceptible de valoración económica que cumpla las condiciones de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y prestación de servicios o constituyan una fuente de recursos del sujeto contable (por ejemplo, las concesiones administrativas).

Existen, en el Sistema de la Seguridad Social, Unidades o Centros Directivos cuyas funciones y actividades avalan la necesidad de la existencia en el Plan contable de la Seguridad Social de un subgrupo de cuentas que informen sobre el Inmovilizado inmaterial.

Dentro de estas Unidades o Centros destacan principalmente, en la materia que nos ocupa, la Gerencia de Informática y la Dirección General de Ordenación de la Investigación y Formación del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social que gestiona el Fondo de Investigación Sanitaria (F.I.S.).

Adscrita orgánicamente a la Tesorería General de la Seguridad Social y bajo dependencia funcional de la Dirección de Informática y Estadística del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social se encuentra la Gerencia de Informática, configurada como un servicio común del Sistema de la Seguridad Social. Entre sus funciones destacan:

- Investigación de los sistemas de información vigentes, así como la creación y desarrollo de nuevos sistemas.
- Creación de sistemas informáticos para su explotación por el propio servicio común.

Bajo dependencia orgánica y funcional de la Dirección General de Ordenación de la Investigación y Formación del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social se encuentra el Fondo de Investigación Sanitaria (F.I.S.), cuyo objeto es proporcionar financiación para proyectos de investigación en ciencias de la salud.

Estos Centros, en consecuencia, tienen atribuidas funciones susceptibles de obtener resultados aptos para ser considerados como Inmovilizado inmaterial y ser activados contablemente. Los resultados obtenidos por tales Centros carecen de reflejo contable en la actualidad y, por tanto, de valoración patrimonial.

Las cuentas de Inmovilizado inmaterial en la Seguridad Social, al igual que sus homónimas del P.G.C. privado y público, deberían recoger:

- A) Los gastos de Investigación y Desarrollo que cumplan con las condiciones prescritas para ser considerados como tales y sean, por tanto, susceptibles de activación.

En este sentido, la Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (I.C.A.C.) por la que se dictan normas de valoración del Inmovilizado inmaterial establece que se podrán activar los gastos de investigación y desarrollo si se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

1. Existencia de un proyecto específico e individualizado por cada actividad de investigación y desarrollo (I+D).
 2. La asignación, imputación y distribución temporal de los costes de cada proyecto deben estar claramente establecidos.
 3. En todo momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto de I+D, tanto para el caso en que la empresa tenga la intención de su explotación directa, como para el de la venta a un tercero del resultado del proyecto una vez concluido si existe mercado.
 4. La rentabilidad económica-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.
 5. La financiación de los distintos proyectos de I+D debe estar razonablemente asegurada para completar la realización de los mismos.
- B) Las aplicaciones informáticas en donde se registrarán los importes satisfechos por la propiedad o derecho al uso de programas informáticos.

- C) La propiedad industrial que registrará los gastos de investigación y desarrollo cuando los resultados fuesen positivos y, cumpliendo con los requisitos legales, se inscriban en los correspondientes registros.

Los criterios de valoración de estos bienes se corresponderán con su precio de adquisición o coste de producción, en los que quedarían incluidas las dotaciones humanas y materiales de las distintas Unidades o Centros de la Seguridad Social, principalmente la Gerencia de Informática y el F.I.S., que trabajen en la consecución de programas informáticos, proyectos específicos de investigación, etc., que faciliten el cumplimiento de las funciones del Sistema de la Seguridad Social, y teniendo en cuenta las correcciones valorativas que deban efectuarse, como a cualquier elemento más del inmovilizado.

En conclusión, se trata de no privar al sistema contable de la Seguridad Social de la posibilidad de activar los gastos efectuados susceptibles de ser considerados como inmovilizaciones inmateriales, proporcionando una información real sobre su patrimonio que, actualmente, se encuentra cercenada por la carencia de cuentas que informen de estos bienes y derechos inmateriales.

EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO EN LA JURISDICCIÓN CONTABLE

PALOMA MONTERO AGUILERA
*Letrado del Tribunal de Cuentas
Departamento 1º
Sección de Enjuiciamiento.*

INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo, no sólo consiste en un estudio teórico del procedimiento de apremio en el ámbito de la jurisdicción contable sino, intentar una aproximación a las resoluciones prácticas que dicho proceso conlleva, para de este modo facilitar el desarrollo de la actividad diaria llevada a cabo en cada departamento de la Sección de Enjuiciamiento, concretamente en el área de la ejecución de sentencias dictadas por nuestra jurisdicción.

INDICE

EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO EN LA JURISDICCIÓN CONTABLE

A. CONSIDERACIONES GENERALES

- A.1. Concepto y régimen jurídico.
- A.2. Modalidades del apremio.

B. LA VENTA EN PÚBLICA SUBASTA DE BIENES INMUEBLES

B.1. Diligencias previas a la subasta.

- 1) Examen de la situación jurídica de los bienes inmuebles embargados.
- 2) Resoluciones prácticas en relación a la situación jurídica de los inmuebles embargados.
- 3) Avalúo de los objetos embargados.
 - 3a) Precisiones en relación al momento en que se realiza.
 - 3b) Precisiones en relación al párrafo 2º del artículo 1494.
 - 3c) Situaciones que pueden darse relativas al número de peritos.
 - 3d) Procedimiento para la designación de perito.
 - 3e) Especialidades de la jurisdicción contable relativas al procedimiento de la designación de peritos.
 - 3f) Quienes pueden ser nombrados peritos.
- 4) Resoluciones prácticas referentes al avalúo de los objetos embargados.

B.2. La subasta.

- 1) Anuncio de la subasta
- 2) Resoluciones prácticas relativas al anuncio de la subasta

- 3) Depósito previo para tomar parte en la subasta
- 4) Lugar de la consignación
- 5) Celebración de la subasta
- 6) Notas características de la celebración de la subasta y documentación de la misma.
- 7) Doble y simultánea subasta
- 8) Segunda y tercera subasta

B.3. El remate

- 1) Aprobación del remate
- 2) Pago del precio y entrega de lo subastado
- 3) Régimen jurídico de las cargas
- 4) Impago del precio y subasta en quiebra

B.4. Distribución de la suma recaudada

C. LA ADJUDICACIÓN EN PAGO

- C.1. Concepto.
- C.2. Notas que definen su naturaleza jurídica
- C.3. Supuestos de aplicación
- C.4. Resoluciones prácticas
- C.5. Efectos.

D. LA ADJUDICACIÓN AL EJECUTANTE DE LO EMBARGADO EN ADMINISTRACIÓN PARA EL PAGO

- D.1. Concepto y notas características
- D.2. Constitución y desarrollo de la administración
- D.3. Rendición de Cuentas de la administración
- D.4. Extinción de la administración
- D.5. Forma de las actuaciones que origina la administración

E. RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

F. CONCLUSIONES

EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO EN LA JURISDICCIÓN CONTABLE

A. CONSIDERACIONES GENERALES

A.1. Concepto y régimen jurídico

La actividad ejecutiva en el caso de condenas al pago de una cantidad de dinero líquida se descompone en dos momentos sucesivos:

- 1º. Una primera fase en que se seleccionan elementos patrimoniales del deudor y se afectan a la ejecución mediante el embargo.
- 2º. Una segunda fase, en el caso de que lo embargado no sea dinero, y que tiene como presupuesto dicho embargo, denominada genéricamente apremio, y cuya finalidad consiste en la realización del objeto embargado.

Por tanto el procedimiento de apremio es el nombre que da la LEC al procedimiento de ejecución de sentencias que condenan al pago de una cantidad líquida de dinero.

Su regulación se encuentra en los artículos 1481 y ss. de la LECiv dentro de las normas relativas al juicio ejecutivo, constituyendo, en opinión de la doctrina dominante, un grave defecto sistemático, ya que lo lógico, es que la ejecución de sentencias que condenen

al pago de una cantidad de dinero se coloque en cabeza de la ejecución de sentencias, al constituir el supuesto más corriente de ejecución singular.

Esta normativa es aplicable a la ejecución de sentencias en el ámbito de la Jurisdicción Contable tal y como señala el artículo 85.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

A.2. Modalidades de apremio

Como ya habíamos apuntado anteriormente, la finalidad del procedimiento de apremio consiste en extraer una utilidad económica de los elementos patrimoniales embargados al ejecutado; en consecuencia, las vías de apremio dependen de lo que se haya embargado. De este modo, si el embargo ha recaído sobre dinero, sueldos, pensiones o créditos realizables en el acto, al haberse obtenido dinero en la primera fase de la actividad ejecutiva, es innecesario y superflua cualquier actuación posterior incluida en la fase del apremio. Tan solo restaría hacer entrega de la cantidad embargada al ejecutante en pago directo.

En otros casos, si el objeto del embargo tiene un valor conocido, o que pueda establecerse fácilmente, como ocurre por lo general con valores de comercio efectos públicos y privados, etc., la ley permite la venta directa como fórmula de realización del objeto embargado.

Finalmente, cuando el valor económico del elemento patrimonial embargado no es fácil de determinar a priori se ofrece una triple posibilidad para extraer la mayor utilidad económica de dicho objeto. La realización puede consistir:

1. En la utilización del bien en sí: adjudicación en pago.
2. En obtener su valor en cambio; venta en pública subasta.
3. En disfrutar su valor en uso: administración para el pago.

Cada una de estas posibilidades, son ofertadas al ejecutante a lo largo del procedimiento de apremio.

Nosotros nos vamos a centrar en el estudio de la venta en pública subasta (sistema preferente en el sentir de la LECiv) referido a bienes inmuebles, ya que son los supuestos más numerosos e importantes que nos encontramos en la práctica diaria de la ejecución de sentencias en la jurisdicción contable.

B. LA VENTA EN PÚBLICA SUBASTA DE BIENES INMUEBLES

B.1. Diligencias previas a la subasta:

1) Examen de la situación jurídica de los bienes inmuebles embargados

Cuando los bienes embargados pertenezcan a la clase de inmuebles, antes de procederse al avalúo se acordará:

- 1º) *Que se expida mandamiento al Registrador de la Propiedad para que libre y remita al juzgado certificación en la que conste la titularidad del dominio y de los demás derechos reales de la finca o derecho gravado, así como las hipotecas, censos y gravámenes a que estén afectos los bienes o que se hallan libres de cargas (art. 1489.1º LECiv).*

Estas diligencias tienen por objeto determinar la titularidad del dominio del inmueble que va a subastarse (que puede ser distinta a la del declarado responsable contable), las cargas y gravámenes a que están afectos. Esta finalidad se consigue mediante certificación registral, en la que deben comprenderse las titularidades indicadas, y todas las cargas que pesan sobre la finca, tanto las anteriores y preferentes que continuaran subsistentes (art. 1512 LEC), así como las posteriores que afectaren a la misma que van a cancelarse (art. 1518 LEC) y por supuesto la hipoteca, censo o gravamen que se ejecuta.

Ante esta certificación puede ocurrir:

- (A) Que la finca esté inscrita a nombre de un tercero:

En este caso es de aplicación el art. 38.3 LH en el cual se dispone que: «En caso de embargo preventivo, juicio ejecutivo, o vía de apremio contra los inmuebles o derechos reales determinados, se sobreseerá todo procedimiento de apremio, respecto de los mismos o de sus frutos, productos o rentas, en el mismo instante en que conste en autos, por certificación del Registro de la Propiedad, que dichos bienes o derechos constan inscritos a favor de persona distinta de aquella contra la cual se decretó el embargo o se sigue el procedimiento, a no ser que se hubiera dirigido contra ella la acción en concepto de heredera del que aparece como dueño en el Registro. Al acreedor ejecutante le quedará reservada su acción para perseguir en el mismo juicio ejecutivo otros bienes del deudor, y para ventilar en el juicio correspondiente el derecho que creyere asistirle en cuanto a los bienes respecto a los cuales se suspende el procedimiento».

Por consiguiente, se toma en consideración el contenido del Registro, haciéndolo presente en autos con la correspondiente certificación registral y se relega a la prueba contraria la inexactitud del Registro o al ejercicio de la acción adecuada, para el juicio ordinario que pueda plantearse posteriormente en el cual se resolverá a fondo el problema. De ello resulta el carácter fulminante de este especial juego de la legilimación registral, ya que la prueba en contra de la presunción de la titularidad registrada, no se admite en el procedimiento de apremio, sino que se reserva para que pueda desenvolverse en el juicio plenario posterior.

Por tanto, el sobreesimiento del apremio no causa estado sino dentro de los estrictos términos legitimadores del momento, pues si el ejecutante acude al juicio ordinario para dejarlo sin efecto y vence, se habrá operado una simple suspensión.

Hay que resaltar, por otro lado, que no es requisito indispensable para el sobreseimiento que éste sea instado por el titular registral, pues deberá ordenarlo de oficio el Organo Jurisdiccional que entiende del procedimiento en el mismo instante en que procesalmente conste del Registro que el titular registral es persona distinta del embargado. Ciertamente, que si el Consejero de Cuentas no ha procedido de oficio, o no consta en autos la inscripción a favor de tercero, podrá el titular registral solicitar mediante un escrito que el Organo Jurisdiccional levante la traba, no necesitando para ello convertirse en parte, ni se hace preciso que se dé audiencia al ejecutante y al ejecutado.

- (B) Que la finca esté gravada con hipotecas, censos o gravámenes de cualquier tipo, entre las cuales ha de incluirse, después de la reforma introducida por la Ley 10/1992, el embargo tanto preventivo como ejecutivo, en cuyo caso, si son preferentes o anteriores al crédito del ejecutante no hay que hacer nada ya que la finca va a venderse con esas cargas.

En cambio, si las hipotecas o gravámenes son posteriores, el Registrador está obligado a hacer la comunicación exigida en el art. 1490 LECiv, y el Organo Jurisdiccional a comprobar que la comunicación registral se hizo, debiendo ordenar una notificación judicial, en cumplimiento del art. 260 LEC, cuando la comunicación registral no puede producir efectos por cualquier motivo. Esto último tiene por finalidad que los acreedores posteriores puedan personarse en el proceso antes de que se haya practicado el avalúo pericial ya que si la tasación está hecha no hay posibilidad de repetirla.

- 2º) *Que se requiera al deudor para que dentro de 6 días presente los títulos de propiedad de las fincas* (art. 1489.2 LEC).

El requerimiento debe ser hecho al propio deudor, aún en el supuesto de que estuviere representado por procurador, ya que el mismo no puede incluirse en la modificación introducida de el art. 271.2º por la Ley 10/1992.

Ante este requerimiento el deudor ejecutado (responsable contable) puede:

- A) Presentar los títulos, en cuyo caso se forma con ellos un ramo separado y se comunican al ejecutante, para que manifieste si los encuentra o no suficientes, pudiendo proponer las diligencias que considere procedentes para la subsanación de los defectos que hallase.
- B) No presentar los títulos en el plazo que se le concede, en cuyo caso la ley autoriza al Consejero de Cuentas a que emplee los apremios conducentes para obligarle a presentarlos, apremios que en realidad hoy no se utilizan, ya que ante tal actitud o se venden los bienes sin suplir la falta de títulos (posibilidad expresamente admitida por el art. 1497) o se completan con la certificación del registrador de la propiedad o el testimonio de las escrituras.

2) Resoluciones prácticas en relación a la situación jurídica de los inmuebles embargados.

- 1) Providencia en la que se ordena expedir mandamiento al registrador de la propiedad para que emita la certificación del art. 1489.1º de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y requerir al responsable contable para que presente los títulos del art 1489.2 LEC.

Esta providencia se notifica a las partes.

- 2) Cédula de notificación y requerimiento al declarado responsable contable.
- 3) Mandamiento dirigido al Registrador de la Propiedad.
- 4) Una vez recibido del Registro de la Propiedad el mandamiento debidamente diligenciado con la correspondiente certificación, se dicta una Diligencia de Ordenación del Secretario disponiendo que se una a los autos, siendo notificada a las partes.

- 5) Si una vez recibido el mandamiento diligenciado con la correspondiente certificación, resultara que existieran gravámenes posteriores a cuyos titulares no se le haya notificado por el Registrador el estado del procedimiento según establece el art. 1490, se dictara una Diligencia de Ordenación del Secretario en la que se hará saber tal situación a dicho titular, debiendo ser notificada a las partes y al acreedor no preferente.
- 6) Si el responsable contable presenta los títulos en la Secretaría del Departamento correspondiente de la Sección de Enjuiciamiento, se extenderá el Acta de comparecencia por el Secretario, en la que se relacionarán los títulos presentados. Si el responsable esta personado en autos, presentará los títulos mediante escrito dirigido al Consejero acompañado de dichos títulos, de la que se extenderá recibo y diligencia.
- 7) Una vez presentados los títulos se extiende una Diligencia de Ordenación por el Secretario en la que se dispone, que se relacionen en los autos mediante nota, que se forme ramo separado y que se comunique al ejecutante para que manifieste si los considera suficientes o proponga la subsanación de faltas que en ellas notase. Esta diligencia se notifica a las partes y se extiende nota de los títulos en forma ordinaria.
- 8) Después de lo anterior es necesario extender una nota acreditativa de la formación de ramo separado con los títulos de propiedad de las fincas embargadas presentadas por el responsable contable en los autos principales.
- 9) Una vez que se haya presentado un escrito por el ejecutante manifestando su opinión en relación con los títulos de propiedad aportados por el ejecutado, el camino es diferente según cual sea dicha manifestación:
 - 9a) Si el ejecutante en su escrito expresa su conformidad con los títulos de propiedad, se extenderá una Diligencia de Ordenación por el Secretario en la que se dispone que se una dicho escrito a los autos y que se tenga por cumplido tal trámite en cuenta al ejecutante.

9b) Por el contrario, si la parte actora, en su escrito, pide la subsanación de las faltas que estime pertinentes, es necesario que el Consejero dicte una Providencia en la que se expresara que se tiene por cumplido el trámite de examen de los títulos y se acuerda o se deniega la subsanación de las faltas, adoptando en su caso, los acuerdos complementarios que procedan. Tanto la Diligencia o la Providencia anterior deben ser notificadas a las partes.

- 10) Si al amparo del art. 1493 inciso final, el actor presenta un escrito al objeto de suplir la falta de títulos de dominio, se extenderá recibo y Diligencia de Ordenación del Secretario en la que se ordena que se una a los autos y se expida mandamiento al Notario que corresponda para que libre y remita al órgano judicial copia fehaciente de la escritura otorgada.

Esta diligencia se notifica a las partes, se expide mandamiento al Notario y se une acuse de recibo del Notario.

Recibido el anterior mandamiento diligenciado y copia fehaciente de la escritura de compraventa, se extenderá Diligencia de Ordenación del Secretario en la que se hará constar lo anterior, disponiendo que se una a los autos y se dé vista al ejecutante de la titulación aportada para que en el plazo de 3 días manifieste su conformidad o reparo con la misma.

Esta diligencia también se notificará a las partes.

Posteriormente, si el ejecutante presenta escrito manifestando su conformidad se extenderá recibo y Diligencia de Ordenación del Secretario en la que se ordena que se una a los autos y se dé a la copia destino legal, expresando que a la vista de su contenido se tiene a la parte ejecutante por conforme respecto a la titulación aportada. Como en los casos anteriores esta diligencia también se notificará a las partes.

3) Avalúo de los objetos embargados

El art. 1494 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que: «Mientras que se practican las diligencias prevenidas en el artículo anterior, y después de practicado en su caso lo que ordena el art. 1490, se procederá al avalúo de los bienes en la forma establecida en los arts. 1483 y ss. si lo solicitare el acreedor.

En el caso de que por haber hecho uso los acreedores con segunda hipoteca del derecho que se les concede en el art. 1491, fuesen tres los peritos, se estará al voto de la mayoría para designar el valor de los bienes».

3a) Precisiones en relación al momento en que se realiza el avalúo:

1º.- La operación del avalúo se realiza después de que se ha recibido la certificación registral de titularidad y cargas. Ello es imprescindible para que los titulares de derechos que figuran en la certificación, puedan hacer uso a su costa, del derecho a nombrar otro perito.

2º.- No hay que esperar, sin embargo, el resultado del requerimiento para la entrega de los títulos. Ello, a juicio del legislador no tiene por qué afectar a la tasación.

3b) Precisiones en relación al párrafo 2º del artículo 1494.

Hay que poner de manifiesto que cuando el citado párrafo habla de «acreedores con segunda hipoteca», hoy hay que entender que el derecho a nombrar perito lo pueden ejercer «los titulares de derechos que figuren en la certificación de cargas» a la que alude el art. 1490, y por tanto, no sólo a los acreedores con segunda hipoteca, sino a los acreedores de anotaciones de embargos, o terceros poseedores, o titulares de censos o gravámenes posteriores.

3c) Situaciones que pueden darse relativas al número de peritos

1º.- Que la valoración se efectúe por un único perito nombrado por el ejecutante, supuesto normal que se produce cuando el deudor y los acreedores posteriores no hacen uso del derecho a nombrar otro perito. En este caso la tasación se efectúa por el único perito nombrado por el ejecutante, salvo que el Organo de la Jurisdicción Contable estime conveniente nombrar otro de oficio, y en este caso, si hubiere discordia entre las tasaciones de ambos, el Consejero de Cuentas, puede nombrar un tercer perito por insaculación y por suerte de la forma determinada en el art. 616 LEC, perito que será recusable en la forma ordinaria prevista por los artículos 619 a 625. Su dictamen debe ser separado y se hará en vista de los dos que le precedieron, por lo que será de muy difícil aplicación lo dispuesto en los artículos 627 y siguientes, a los que de manera expresa se remite el art. 1487.

2º.- Que la valoración se efectúe por dos peritos designados por el ejecutante y el ejecutado: en este caso, el dictamen de palabra o por escrito, debe emitirse conjunta o separadamente. En caso de discordia importante, el Organo Jurisdiccional puede decretar la intervención de un tercer perito por insaculación y suerte en la forma prevista en el apartado anterior.

3º.- Que la tasación se haga por 3 peritos: uno designado por el ejecutante, otro por ejecutado y otro por algún acreedor posterior. En este caso no procede la designación de un tercer perito por el Consejero de Cuentas, ya que la Ley ordena que se esté al voto de la mayoría para designar el valor de los bienes. Como esta mayoría es posible que no exista, pues lo normal es que cada perito tase el bien con un valor distinto, es preciso conceder al Organo de la Jurisdicción Contable facultad para que designe el valor que le parezca oportuno entre los distintos ofrecidos.

3d) Procedimiento para la designación de perito

El ejecutante nombrará un perito, de cuya designación se dará conocimiento al ejecutado, salvo que el ejecutado cuyo domicilio no sea conocido haya sido declarado en rebeldía, previniéndole que dentro del segundo día nombre otro por su parte, bajo apercibimiento de tomarlo por conforme con el nombrado por aquél.

Si el ejecutado hiciere el nombramiento en el acto de la notificación el actuario lo consignará en la diligencia.

Si el perito nombrado por el deudor no aceptare el cargo o lo renunciare, será requerido el ejecutado para que designe otro. Si éste tampoco acepta o renuncia, podrá el Consejero (si lo considera necesario) nombrar otro perito para que practique el avalúo con el perito del ejecutante. (Esta designación por el Organo Jurisdiccional Contable también se aplica al supuesto del ejecutado cuyo domicilio no sea conocido y haya sido declarado en rebeldía, si el Juez lo estima conveniente.)

En caso de discordia entre el avalúo realizado por el perito del ejecutante y del ejecutado, el Consejero nombrará un perito tercero por insaculación y suerte en la forma prevenida por el art 616.

Finalmente tienen derecho a designar perito los titulares de derechos que figuren en la certificación de cargas del art. 1490 si se personasen en los autos antes del avalúo. En este caso, al ser tres los peritos se estará al voto de la mayoría para designar el valor de los bienes.

3e) Especialidades de la jurisdicción contable relativas al procedimiento de la designación de peritos

El artículo 919 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que: «luego que sea firme una sentencia se procederá

a su ejecución SIEMPRE A INSTANCIA DE PARTE...». Frente a esta disposición, la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas en su artículo 85 párrafo 1º dispone lo siguiente: «una vez firme la sentencia recaída en los procedimientos jurisdiccionales a que se refiere el presente título se procederá a su ejecución, DE OFICIO O A INSTANCIA DE PARTE, por el mismo órgano jurisdiccional que la hubiera dictado en primera instancia, en la forma establecida para el proceso civil».

Siendo la Ley de Funcionamiento de preferente aplicación en todas las materias reguladas específicamente por ella, procede, por tanto ejecutar las sentencias en la jurisdicción contable de oficio o a instancia de parte.

La ley de 5 de abril de 1988 no contiene regulación específica referente a la designación de los peritos, por lo que hay que seguir las disposiciones de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en virtud del inciso final del párrafo 1º del art. 85 de la Ley de Funcionamiento.

De este modo, tal y como dispone el art. 1494 en relación con el art. 1484 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, debe designar perito en primer lugar el ejecutante. Si este no lo nombrara, y en virtud de la normativa anteriormente citada y del principio de impulso oficial regulado en el art. 307 LEC y 237 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el órgano jurisdiccional dará de oficio al proceso el curso que corresponda, dictando al efecto los proveídos necesarios. En este caso, dictaría una Providencia señalando la necesidad de nombrar perito por la parte ejecutante. Si dicho requerimiento no fuere atendido el Consejero de Cuentas designaría directamente a un perito por insaculación y suerte tal y como dispone el artículo 616 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Posteriormente se seguiría el proceso establecido en los artículos 1484 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, al que ya nos hemos referido en apartados anteriores.

3f) Quiénes pueden ser nombrados peritos

El artículo 615 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que «los peritos deberán tener el título de tales en la ciencia o arte a que pertenezca el punto sobre el que han de dar su dictamen, si su profesión está reglamentada por las leyes o el Gobierno. No estándolo o no habiendo perito de aquella clase en el partido judicial, si las partes no se conforman en designarlos de otro punto, podrán ser nombrados cualesquiera personas entendidas o prácticas aun cuando no tengan título».

Por tanto, y a modo de ejemplo, podrán ser nombrado perito un arquitecto para la tasación de fincas urbanas o un ingeniero agrónomo o técnico del Instituto Nacional de Reforma y Desarrollo Agrario (IRYDA) para el avalúo de fincas rústicas. Pero la forma más sencilla, sobre todo, pensando en que sea el Consejero de Cuentas el que tenga que designar perito, es dirigirse al Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria de Madrid. El Colegio facilitará al órgano jurisdiccional o bien el nombre de 3 peritos por turno de oficio, o bien la lista de todos los que se hallen colegiados en Madrid.

El Reglamento de Colegios oficiales de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria fue aprobado por Decreto 3248/1969 de 4 de diciembre. En su artículo 25 se dispone que «los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria sólo podrán actuar en la provincia del Colegio a que pertenecan. No obstante podrán realizar operaciones directamente, aunque las fincas que hayan de ser objeto de transmisión o gravamen radiquen en otra provincia distinta, siempre que el encargo se confiera y la operación se lleve a efecto en la provincia del Colegio a que estén afectos».

Así pues, el Consejero podrá nombrar perito a cualquiera de las personas colegiadas en Madrid para realizar la ta-

sación de cualquier finca del territorio español, ya que el encargo y la operación se realizan en Madrid.

Los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria pueden tasar tanto fincas rústicas como urbanas.

El artículo 23 del Decreto anteriormente mencionado, establece que «los Agentes de la Propiedad Inmobiliaria percibirán sus honorarios con arreglo a las tarifas correspondientes a unas escalas adecuadas a la cuantía y naturaleza de las operaciones que se fijen por Orden Ministerial». Estas escalas se encuentran reguladas en las normas orientadoras de honorarios profesionales mínimos del Colegio de la Propiedad Inmobiliaria de Madrid, publicado en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma de Madrid de 5 de agosto de 1988. Al tener estas normas carácter orientador de mínimos, debe excluirse cualquier criterio de automatismo de su aplicación, al no tener carácter de aranceles. El título tercero, artículo 30, lo dedica a la escala orientativa de peritación de bienes inmuebles.

4) Resoluciones prácticas referentes al avalúo de los objetos embargados.

- 1) Si el ejecutante presenta un escrito pidiendo el avalúo de la finca embargada y designando perito, el Secretario dictará una Diligencia de Ordenación en la que, se ordene que se una a los autos, teniéndose por designado perito al propuesto, y al que se le hará saber para que comparezca para aceptación y jura o promesa de su cargo. Además se dispone que se dé conocimiento de dicha designación al demandado, para que si le conviniera nombre otro perito por su parte, en el término de 2 días, con el apercibimiento, de que, de no verificarlo se le tendrá por conforme con el designado por la parte actora añadiéndose, en el caso de que el domicilio no sea conocido, que la notificación se efectuará en los estrados.

Esta diligencia se notificará a las partes. Posteriormente se dictarán las siguientes resoluciones:

- a) Cédula de notificación y requerimiento al ejecutado.
 - b) Diligencia de aceptación y juramento o promesa.
- 2) Si por el contrario, el ejecutante no presenta el escrito al que nos referíamos en el número anterior, el Consejero de Cuentas. dictará una Providencia en la que indicará a la parte actora la necesidad de designar perito. Si a pesar de ello no es nombrado perito por el ejecutante, el Organo Jurisdiccional, en un nuevo proveído, procederá al nombramiento de perito, en la forma que se indicaba en apartados anteriores.
- 3) Si los titulares de derechos que figuran en la certificación de cargas del art. 1490, presentan un escrito personándose en autos y designando perito, el Consejero dictará una Providencia en la que se declara que se le tiene por personado en los presentes autos, entendiéndose con él las mismas actuaciones, así como que se tiene por designado al perito propuesto.

Este nombramiento se notificará a las partes.

Después procede la diligencia de aceptación y juramento del perito.

- 4) Si el ejecutado nombra perito, el procedimiento es el anteriormente indicado.

Una vez realizadas dichas operaciones se procederá al avalúo de los bienes mediante dictamen pericial, el cual se unirá a los autos.

B.2. La subasta

1) Anuncio de la subasta (arts. 1495 a 1497)

Una vez hecho el avalúo, y luego que a juicio del actor estén corrientes los títulos de propiedad o se haya suplido su falta en la

forma posible, se sacarán los bienes a subasta en la forma prevenida en el art. 1488.

Se expresarán también en los edictos que los títulos de propiedad de las fincas estarán de manifiesto en la Secretaría, para que puedan examinarlos los que quieran tomar parte en la subasta, previniéndose además que los licitados deberán conformarse con ellos y que no tendrán derecho a exigir ningunos otros.

Después del remate no se admitirá el rematante ninguna reclamación por insuficiencia o defecto de los títulos.

También pueden sacarse los bienes a pública subasta sin suplir previamente la falta de los títulos de propiedad expresando esta circunstancia en los edictos.

Esta normativa contiene la regulación de la publicidad de la subasta; previamente a su estudio, es necesario hacer unas consideraciones sobre el concepto y resolución judicial necesaria para sacar los bienes a subasta.

La subasta es una operación procesal integrada por un conjunto de actos encaminados a la ejecución de una resolución judicial que pretende determinar el precio de una venta forzosa e individualizar a la persona que por ofrecer más adquiere el derecho a comprar.

El único que puede decretar la celebración de la subasta es el propio Organo Jurisdiccional que entiende del procedimiento. En cambio, la realización de la subasta despues de la Ley 10/1992, corresponde al Secretario que preside y dirige el acto de la licitación, si bien el remate debe ser aprobado por el Consejero de Cuentas.

- 1º) Indicación de los bienes que se venden, precio, tipo, plazo por el que salen en subasta (20 días) y la indicación de si es 1ª, 2ª o 3ª subasta.
- 2º) Fijación del día, hora y sitio en el que haya de efectuarse el remate.

- 3º) Indicación de postura mínima admisible.
- 4º) Determinación de los lugares donde han de fijarse y publicarse los edictos y si en los mismos han de convocarse las tres subastas sucesivas.

La publicidad de la subasta es uno de los elementos imprescindibles de la operación procesal en que la misma consiste, ya que toda su finalidad económica se basa en la pluralidad de ofertas. Cuantas más personas tengan conocimiento de la subasta, mayores serán las posibilidades de obtener un precio más adecuado.

El edicto es el documento procesal que emite el Organo Jurisdiccional con el fin de dar pública notoriedad a la resolución por la cual se decreta la celebración de la subasta.

El edicto ha de tener el siguiente contenido:

- 1º) Día, hora y sitio en que ha de celebrarse la subasta.
- 2º) En relación con los títulos de propiedad de los inmuebles que van a subastarse. Se expresarán las circunstancias en que se hallen y que pueden ser:
 - (1º) Que los títulos de propiedad hayan sido presentados en Secretaría.
 - (2º) Que los títulos de propiedad consten en la certificación del Registro y el testimonio de las escrituras conducentes.
 - (3º) Que faltan los títulos de propiedad.

En cualquier caso debe consignarse en el edicto la circunstancia que concurra, haciéndose constar en los dos primeros supuestos la advertencia a los futuros licitadores que deberán conformarse con los existentes y que no tendrán derecho a exigir ningún otro, materializando esta prevención en el hecho de no admitir al rematante ninguna reclamación basada en la insuficiencia o defecto de los títulos.

- 3º) Circunstancia de que la subasta se celebra doble y simultáneamente según establece el art. 1502.
- 4º) Órgano Jurisdiccional que decreta la subasta.
- 5º) Circunstancia del procedimiento en que se celebre.
- 6º) Indicación de si es 1ª, 2ª o 3ª subasta.
- 7º) Descripción de los bienes.
- 8º) Precio tipo y precio mínimo admisible.
- 9º) Caución a depositar.
- 10º) Lugar y fecha en que se emite.
- 11º) Firma del Consejero y del Secretario o sólo de este último. Estos edictos suelen encabezarse con el nombre del Consejero de Cuentas.

La publicidad del edicto se consigue mediante la fijación del mismo en el tablón de anuncios del Tribunal de Cuentas y mediante la publicación del mismo en el correspondiente Boletín Oficial.

El artículo 1488 de la Ley de Enjuiciamiento civil atiende al valor de tasación para determinar la extensión de la publicidad de la subasta. de este modo. si el valor de tasación no supera las 200.000 ptas. el edicto sólo se fija en el tablón. Por el contrario. si el justiprecio excede de esta cifra y no supera los 5.000.000 es obligatoria su inserción en el Boletín Oficial de la Provincia. Finalmente. si supera los 5.000.000 se ordena además su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

2) Resoluciones prácticas relativas al anuncio de la subasta

Ya hemos indicado en el apartado anterior cuales son, por tanto basta ahora señalar que la providencia en que se decreta la subasta

ha de ser notificada a las partes así como a los restantes acreedores, a terceros que hayan adquirido la propiedad u ostenten la posesión de la finca que va a subastarse, a los inquilinos o colonos y finalmente a los titulares de algún derecho real de uso o disfrute sobre el bien que se pretende enajenar, siempre que conste que no haya sido notificada por el registrador la existencia y estado del procedimiento.

El edicto, una vez que se haya formulado, da lugar a que se envíe oficio al Boletín en el que se haya de insertar.

3) Depósito previo para tomar parte en la subasta

Para tomar parte en la subasta, los licitadores deberán consignar previamente en establecimiento destinado al efecto una cantidad igual por lo menos al 20% efectivo del valor de los bienes que sirve de tipo para la subasta, sin cuyo requisito no serán admitidos.

Se devolverán dichas consignaciones acto continuo del remate a sus respectivos dueños, salvo la que corresponda al mejor postor, la cual se reservará en depósito como garantía del cumplimiento de la obligación, y en su caso, como parte del precio de venta.

También podrá reservarse del depósito, a instancia del acreedor las demás consignaciones de los postores que lo admitan y haya cubierto el tipo de la subasta, a efectos de que si el primer adjudicatario no cumpliera su obligación, puede aprobarse el remate a favor de los que le sigan por orden de sus respectivas posturas. Las cantidades consignadas por éstos, se les devolverán una vez cumplida la obligación por el adjudicatario. La consignada por éste se reservará en la forma y a los fines previstos en el párrafo anterior (art. 1500 LECiv).

No obstante, el ejecutante podrá tomar parte en la subasta y mejorar las posturas que se le hicieren, sin necesidad de consignar el depósito prevenido en el artículo anterior (art. 1501).

4) Lugar de la consignación

La Ley de Enjuiciamiento Civil en la Reforma de 1984 admitió dos formas de prestar la consignación en la mesa del Juzgado o en establecimiento destinado al efecto. La Ley 10/1992 ha vuelto a reformar el art. 1500 y elimina la consignación en la mesa del Juzgado (Secretaría del Juzgado), exigiendo que el depósito se efectúe en establecimiento destinado al efecto, que hoy es la Cuenta de Depósitos y consignaciones del Juzgado, abierta al amparo del RD n° 34 de 21 de enero de 1988 (BOE 30 de enero de 1988).

5) Celebración de la subasta

La Ley de Enjuiciamiento Civil dispone en su art. 1503 p° 1°, en cuanto a la forma de celebración de la subasta, que el acto de remate será presidido por el Secretario. Se dará principio leyendo la relación de bienes y condiciones de la subasta. Se publicarán las posturas que se admitan y las mejoras que se vayan haciendo, y se terminará el acto, cuando, por no haber quien mejore la última postura, el Secretario lo estime conveniente.

En los remates no se admitirán posturas que no cubran las 2/3 partes del avalúo.

En todas las subastas, desde el anuncio hasta la celebración, podrán hacerse posturas por escrito en pliego cerrado en el que se indique el precio que se ofrece, al que hay que acompañar el importe en la consignación exigida que, salvo que el pliego se presente en el mismo momento de la subasta, debe consistir en resguardo de haber depositado la cantidad en establecimiento destinado al efecto.

La Ley de Enjuiciamiento (art. 1499) al estudiar estas posturas por escrito en pliego cerrado dispone que «podrán hacerse» pero sin determinar el medio para ello. De aquí que haya de admitirse cualquier medio: por comparecencia personal del postor, por comparecencia de otra persona en su nombre o por correo, siempre y cuando se respete el mandato legal de que la postura escrita se haga en sobre cerrado y que se presente la caución exigida. De cualquier manera, se dará recibo tanto del pliego como de la consignación efectuada.

No alude la Ley a la posible retirada de estas posturas con anterioridad a la iniciación de la licitación. Ello supondría la renuncia de un derecho, que al no ser contrario a la ley ni al orden público, ni en perjuicio de tercero debe admitirse.

Los pliegos se conservarán cerrados por el Secretario y se abren en el acto de remate. Lo normal es que se abran al comenzar la licitación, anunciándose al público existente las posturas hechas por escrito que podrán ser mejoradas por los asistentes.

El párrafo 3º del artículo 1499 dispone que «sólo el ejecutante podrá hacer postura en calidad de ceder el remate a un tercero. El ejecutante que ejercitare esta facultad habrá de verificar dicha cesión mediante comparecencia ante el propio Juzgado que haya celebrado la subasta, con asistencia del cesionario, quien deberá aceptarlo, y todo ello, previa o simultáneamente al pago del resto del precio de remate».

Este párrafo, modificado por la Ley 10/1992, limita extraordinariamente la cesión de remate y regula la forma de hacerlo.

La cesión de remate puede ser definida como el acto procesal, de carácter público y solemne, por el que el rematante transmite a un 3º el derecho a adquirir la cosa subastada en un proceso. Con este acto no se transfiere la propiedad de la cosa, pues aún no se ha adquirido, lo único que se cede es el derecho a adquirir la cosa por el precio ofrecido en la subasta, que es lo que el rematante adquiere.

Los dos últimos párrafos del art. 1503 establecen que: «Acto continuo se anunciará al público el precio del remate y el nombre del mejor postor, cuya conformidad y aceptación se consignará en el acta, que firmará el Secretario y las partes si concurriesen.

Cuando el adjudicatario hubiere hecho la postura por escrito, y no asistiere al acto de remate, se le requerirá, para que en el plazo de 3 días acepte la adjudicación. Si no lo hiciere perderá la cantidad consignada y se estará al párrafo 2º y 3º del artículo 1500».

6) Notas características de la celebración de la subasta y documentación de la misma.

El acto público y solemne de la subasta, recibe en la Ley de Enjuiciamiento Civil el nombre de remate. Es presidido por el Secretario que lo constata, autentifica y dirige. Esta actuación procesal se celebra en audiencia pública que aún cuando la LEC no precisa esta circunstancia, implícitamente la impone cuando prescribe la presidencia del Secretario dando por sentada la presencia de público y habla en más de una ocasión de pública subasta.

El acto de la licitación debe celebrarse en el lugar día y hora señalados. Un retraso normal constituye una mera irregularidad que no produce transcendencia alguna. Lo que es absolutamente inadmisibles, es cualquiera que sea el motivo que se adelante la hora: ello supondría la falta de un requisito imprescindible, pudiendo derivar al amparo del art. 240 de la LOPJ en la nulidad del acto.

En el acto público de la subasta deben distinguirse diversos momentos procedimentales que van desde la comprobación de sus presupuestos, el llamamiento a los postores, su identificación, la información preliminar, la prestación de la caución, la licitación oral, la apertura de pliegos cerrados, la aceptación del mejor postor hasta finalmente su documentación.

En lo que se refiere al tema de la identificación de los licitadores hay que resaltar que, al ser necesario hacer el llamamiento a los postores, es conveniente tener una lista de las que hayan prestado la consignación para tomar parte en la subasta.

Como el art. 1503 LEC, exige que se publiquen las posturas que se admitan y las mejoras que se vayan haciendo y posteriormente establece que el Secretario anunciará al público el precio de remate y el nombre del mejor postor, pienso que cada licitador debe identificarse al hacer su postura, ya que en caso de no ser mejorada se tratará de la última postura y por tanto del precio del remate.

La válida celebración de la subasta está condicionada al acreditamiento en autos del cumplimiento de las actuaciones que se impusieron en la resolución judicial que la decretó en particular:

- 1º) La fijación del edicto en el sitio público de costumbre se constata mediante nota del Secretario justificativa del acto.
- 2º) La inserción en periódicos puede acreditarse mediante la unión a los autos de los ejemplares de los Boletines Oficiales donde se publicó (bastando sólo con la unión de la hoja en que aparecieron, o con copia autenticada o diligencia del Secretario acreditativa de su inserción).

La voluntad de los licitadores se expresa mediante la postura, que es una declaración de derecho privado y que por tanto, supone en el licitador capacidad de obrar. La postura no es más que el precio expresado cuantitativamente en pesetas y sin condiciones ni plazos.

La Ley de Enjuiciamiento Civil, dentro de este concepto general alude a tres figuras sucesivas: la primera postura, la mejora y la postura máxima.

La primera postura tiene que igualar o superar el precio mínimo admisible.

La mejora es el aumento del precio que ofrece otro postor. Como el sistema de licitación que sigue nuestra ley es el ascendente, la postura primera y las sucesivas van siendo eliminadas automáticamente al surgir una mayor.

Tanto la primera, como las sucesivas posturas se publicarán, es decir, se harán saber a los asistentes.

La legislación española no limita la duración de la subasta. La LECiv dispone que: «Se terminará el acto, cuando, por no haber quién mejore la última postura, el Secretario lo estime conveniente».

La última postura es la no mejorada por nadie. Supone la determinación cuantitativa del precio que se obtiene y la identificación de la persona, que por haber ofrecido más, adquiere el derecho a comprar. El precio de adquisición debe ser expresamente aceptado por el mejor postor. Además, el precio ofrecido ha de ser en dinero de curso

legal en España: no puede ser signo que lo represente, ni parte en dinero, ni parte en otra cosa. ni puede dejarse señalado con referencia a otra cosa cierta, ni dejarse su señalamiento al arbitrio de tercera persona. Ha de ser real y determinado, y destinarse sin dilación al pago del crédito del ejecutante. La única posibilidad de que el precio se pague a plazos surge por la aplicación del art. 1508 (al cual nos referiremos posteriormente)

Finalmente, hay que poner de manifiesto, que la pública licitación es un acto verbal que necesariamente ha de ser documentado. El medio exigido para su constancia es el acta, que ha de presentar el siguiente contenido:

- 1) Sucinta expresión de lo que ocurra en la licitación.
- 2) Indicación expresa de los postores asistentes, de las consignaciones realizadas, de la información ofrecida, de las posturas y mejoras hechas, de la petición de reserva de las consignaciones, de las aceptaciones procedentes y de la lectura de las posturas escritas.
- 3) Ha de ser firmada por el Secretario y por las partes si concurren. También han de firmar los postores intervinientes, que al menos, han de firmar la devolución de las consignaciones, si como ocurre en la práctica se realizan en el acto.

7) Doble y simultánea subasta

El art. 1502 de la Ley de Enjuiciamiento Civil permite que cuando los bienes sean inmuebles y estén situados fuera del partido judicial en que se siga el juicio a instancia de cualquiera de las parte podrá celebrarse simultáneamente la subasta y remate en ambos juzgados, expresándolo así en el edicto.

También podrá el órgano jurisdiccional acordar la doble y simultánea subasta, cuando a su juicio lo requieran la importancia o circunstancias especiales de los bienes.

En nuestro ámbito de estudio se celebraría una subasta en Madrid en la sede del Tribunal de Cuentas, y otra en el partido judicial donde radiquen los inmuebles objeto de subasta.

La doctrina se ha preguntado si la petición de cualquiera de las partes para la celebración de esta doble y simultánea licitación vincula al Consejero de Cuentas, existiendo opiniones en sentido positivo, fundamentándolo en que al ser un derecho que la ley concede a ambas partes basándolo en el interés que tienen tanto el ejecutante como el ejecutado de obtener las mejores condiciones posibles. y la doble subasta puede ser un elemento importante para ello.

Por tanto, al ser una posibilidad ofrecida por el ordenamiento jurídico, si no lo solicitan las partes, y el órgano judicial no lo decreta no se celebrará doble y simultánea subasta.

8) Segunda y tercera subasta

Los artículos 1504 y 1505 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establecen que:

«No habiendo postor, quedará al arbitrio del ejecutante pedir que se le adjudiquen los bienes por las dos terceras partes de su avalúo, o que se saquen de nuevo a pública subasta, con rebaja del 25 por 100 de la tasación.

Esta segunda subasta, que se celebrará en igual forma que la anterior, será anunciada del modo señalado en el artículo 1488. pero sin necesidad de publicar los edictos a que se refiere el párrafo segundo de dicho artículo si ya hubieren sido publicados conforme a su párrafo tercero.

Si en ella tampoco hubiere licitadores, el actor podrá pedir o la adjudicación de los bienes por las dos terceras partes del precio que hubiere servido de tipo para esta segunda subasta, o que se le entreguen en administración para aplicar sus productos al pago de los intereses y extinción del capital.

En este caso cesará la administración judicial que se hubiere constituido con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1450»

Estos preceptos recogen la institución denominada «Subasta desierta», que es la situación que se produce cuando a la subasta validamente convocada no concurren postores admisibles (bien porque no concorra ningún postor, bien porque los que comparezcan no hagan la consignación obligatoria o haciéndola ninguna oferta fuera admisible).

El efecto que produce la subasta desierta, es distinto según sea la 1ª, la 2ª o la 3ª licitación.

Si la 1ª subasta se declara desierta, la LEC concede una doble opción al ejecutante (y sólo al ejecutante, no de oficio) (mirar posterior aclaración en relación con el art. 1506.1) .

- 1º. Que se le adjudiquen los bienes por las 2/3 partes de su avalúo.
- 2º. Que pida la celebración de una 2ª subasta con la rebaja del 25% del precio de la tasación. Esta petición puede venir ya hecha por el ejecutante si solicitó que en el mismo edicto se convocasen las tres subastas, tal como autoriza el art. 1488.

Este último supuesto, plantea la duda de si el ejecutante puede pedir la adjudicación pese a que la 2ª subasta estuviera ya convocada a prevención. La respuesta ha de ser afirmativa, pues la posibilidad de pedir la convocatoria de las tres subastas en el mismo edicto, no puede privar al ejecutante de otros derechos que la Ley concede.

Si la desierta es la 2ª subasta, ya el art. 1505 concede una triple opción al ejecutante:

- 1º. Que pida la adjudicación de los bienes por las 2/3 partes del precio que hubiere servido de tipo a la 2ª subasta, es decir, las 2/3 partes del 75 por 100 del avalúo.
- 2º. Que se le entreguen los bienes en administración para aplicar sus productos al pago de capital, intereses y costas.

- 3º. Que se solicite la celebración de una subasta sin sujeción a tipo, tal como autoriza el siguiente precepto.

Los artículos 1506 a 1508 disponen que:

«No conviniendo al ejecutante ninguno de los dos medios expresados en el artículo que precede, podrá pedir que se celebre una tercera subasta sin sujeción a tipo.

En este caso, si hubiere postor que ofrezca las dos terceras partes del precio que sirvió de tipo para la segunda subasta y que acepte las condiciones de la misma se aprobará el remate.

Si no llegase a dichas dos terceras partes, con suspensión de la aprobación del remate, se hará saber el precio ofrecido al deudor, el cual dentro de los nueve días siguientes, podrá pagar al acreedor liberando los bienes, o presentar persona que mejore la postura, haciendo el depósito prevenido en el artículo 1500: o pagar la cantidad ofrecida por el postor para que se deje sin efecto la aprobación del remate, obligándosele al propio tiempo a pagar el resto del principal y las costas en los plazos y condiciones que ofrezca y que, oído el ejecutante, podrá aprobar el Juez. El incumplimiento de las obligaciones asumidas por el deudor dará lugar a una nueva subasta en las mismas condiciones que la tercera, sin que en ella pueda utilizar el deudor esta última facultad.

Transcurridos nueve días sin que el deudor haya ejercitado alguno de los derechos a que se refiere el apartado anterior, se aprobará el remate mandando llevarlo a efecto.

Cuando dentro del plazo expresado en el artículo anterior el deudor haya presentado persona que mejora la postura, el Juez mandará abrir nueva licitación entre los dos postores, señalando día y hora en que hayan de comparecer con este objeto, y aprobará el remate en favor del que hiciere la proposición más ventajosa.

Se prescindirá de esa licitación, si el primer postor, en vista de la mejora hecha por el segundo, manifestare que renuncia a la adquisición de lo que sea objeto de la subasta.

Si en la tercera subasta se hiciere postura admisible en cuanto al precio, pero ofreciendo pagar a plazos o alternando alguna otra condición, se hará saber al acreedor, el cual podrá pedir en los nueve días siguientes la adjudicación de los bienes, conforme al artículo 1505, y si no hace uso de este derecho, se aprobará el remate en los términos ofrecidos por el postor.

Cuando la ejecución se hubiere despachado en moneda extranjera a instancia del acreedor no residente en España, la adjudicación en pago de los bienes embargados sólo podrá acordarse a su favor, previa autorización del organismo competente.»

Estos preceptos regulan la celebración y efectos de la 3ª subasta, siendo preciso destacar que:

- 1º. Es necesario la petición del ejecutante, desprendiéndose así, sin duda alguna del párrafo 1º del art. 1506. Ni el órgano jurisdiccional puede decretarlo de oficio, ni el deudor, ni ninguno de los acreedores posteriores puede pedirla. Lo que ocurre, es que si en el edicto ya se convocaran las tres subastas, la celebración de esta tercera, ya no exige petición concreta. En relación a este último punto hay que hacer una precisión: El párrafo 3º del art. 1488 permite que en un solo edicto puedan ser convocadas las 3 subastas, exigiéndose para ello petición al efecto del ejecutante, lo que ha sido declarado injustificable por la doctrina, que entiende que lo correcto es que tal posibilidad o se impone forzosamente o se deja al arbitrio del Consejero de Cuentas. Por tanto, si el Órgano Jurisdiccional, no convocó 2ª y 3ª subasta a la vez que la 1ª, cuando fracasa la 1ª y en su caso la 2ª, sólo puede ser pedida su celebración por el ejecutante. De este modo, es responsabilidad del Consejero convocar la 2ª y 3ª subasta, ya que a él le corresponde el impulso oficial del proceso. Lo que en cambio es opción exclusiva del ejecutante, es pedir la adjudicación de los bienes o que éstos se le entreguen

en administración. Por tanto, si no ejercita cualquiera de ellos, corresponderá en su caso la celebración de la 2ª o 3ª subasta.

- 2º. Lo mismo que en el caso anterior, el hecho de que la convocatoria de la subasta ya esté hecha, no impide al actor pedir la adjudicación de la finca o su administración tal como autoriza el art. 1505.
- 3º. La tercera subasta se celebra lo mismo que las anteriores en el lugar, día y hora señalados, bajo la presidencia y dirección del Secretario y debiendo los postores consignar el 20% del valor que sirvió de tipo a la 2ª subasta (20 del 75% del avalúo).
- 4º. A esta tercera subasta pueden, lo mismo que en las anteriores asistir o no postores.
 - 4A) Si no asisten postores, aunque la LEC no lo dice, es lógico que esta tercera subasta se pueda repetir tantas veces como el ejecutante lo solicite. Y también es lógico que el ejecutante conserve la opción que le concede el art. 1505 para el caso de que la segunda subasta quede desierta, es decir, que pida la adjudicación por las 2/3 partes del precio que sirvió de tipo para ella o solicite la entrega de bienes en administración. Sin embargo, la doctrina dominante piensa que todos estos aspectos debieran haber sido previstos por el legislador, pues esta institución ha sido reformada por las leyes 34/1984 y 10/1992.
 - 4B) Si asisten postores que hagan ofertas la ley regula 3 situaciones
 - (1) Que el postor ofrezca las 2/3 partes del precio que sirvió de tipo a la 2ª subasta (50% del valor de tasación pericial inicial). En este caso se aprueba el remate a su favor siempre que se acepten las restantes condiciones señaladas por la ley. Esto mismo se debe aplicar si en esta 3ª subasta se ofrece más.

- (2) Si se consigue un precio inferior, la LECiv exige que se notifique este precio al deudor, el cual, dentro de los 9 días siguientes puede optar por las siguientes actitudes:

(2a) Pagar al acreedor liberando sus bienes. Esta facultad, la posee el deudor en todos los supuestos, antes de verificarse el remate (art. 1498) y supone el pago del principal, intereses y costas.

(2b) Presentar persona que mejore la postura. persona que habrá de hacer el depósito prevenido en el art. 1500. En este caso, se convoca una subasta nueva restringida entre el primitivo rematante y el nuevo postor, aprobándose el remate en favor del que hiciere una postura más ventajosa. De esta nueva subasta se prescinde si el primer postor renuncia a la adquisición.

(2c) También puede el deudor «pagar la cantidad ofrecida por el postor para que se deje sin efecto la aprobación del remate, obligándose al propio tiempo a pagar el resto del principal y las costas en los plazos y condiciones que ofrezca y que oído el ejecutante, podrá aprobar el Juez» (art. 1506.3).

Esta facultad exige:

(2c.1) Que se haga dentro de los 9 días (hábiles) contados a partir del siguiente a aquél en que se notificó al deudor al precio ofrecido en la tercera subasta.

(2c.2) Que con el escrito, o en la comparecencia del deudor, se consigne en la Secretaría el importe ofrecido por el deudor.

(2c.3) Que en el mismo escrito o en la comparecencia, el deudor ofrezca pagar el resto del principal reclamado, los intereses (olvidados por el legislador) y las costas en «determinados plazos y condiciones».

No se limitan los plazos ni se precisan las condiciones que el deudor puede ofrecer, pero quedan sometidos a la aprobación judicial.

(2c.4) Que de la propuesta del deudor se dé traslado al acreedor para que en el plazo (no precisado por la ley, pero que debe ser breve) que el Consejero le fije haga las alegaciones que considere oportunas.

(2c.5) El acreedor ejecutante podrá, durante ese plazo, no contestar, conformarse con la propuesta u oponerse a la misma. Si no contesta o se conforma, el Organo Jurisdiccional debe aprobar el ofrecimiento del deudor, dejar sin efecto la subasta celebrada, acordar la devolución de la cantidad consignada por el postor y ordenar la entrega de la parte del precio pagado por el deudor.

Si, por el contrario, el acreedor se opone a la propuesta del deudor, debe distinguirse según esa oposición sea total o simplemente modificadora de las condiciones fijadas por el deudor.

En el primer caso, y cualesquiera que sean las razones alegadas en la oposición (procesales o materiales) es el Consejero de Cuentas, quien, mediante Auto, debe resolver lo que considere procedente.

Pero si el acreedor admite el ejercicio de esta facultad por el deudor, pero considera inadmisibles los plazos o condiciones que ofrezca, el Consejero podrá aprobar las que considere el ejecutante admisibles. Si el acreedor, además de rechazar algunas propuestas, emite otras, es muy difícil que el Organo Jurisdiccional puede aprobarlas, ya que el derecho a hacer proposiciones se concede sólo al deudor en este caso concreto.

(2c.6) Aprobada la proposición el deudor habrá de estar y pasar por ella, ya que el incumplimiento dará lugar a una nueva subasta en las mismas condiciones que la tercera, sin que en ella pueda el deudor utilizar la facultad que estamos comentando.

- 3) El art. 1508 regula el supuesto relativo a que en la 3ª subasta se hiciera postura admisible en cuanto al precio, pero ofreciendo pagar plazos o alternando alguna otra condición. Esta posibilidad está supeditada a que el acreedor pida la adjudicación por el 50% del valor de tasación. Si hace uso de este derecho, la oferta queda sin efecto y se le adjudica la finca. Si el ejecutante no hace uso de este derecho el remate se aprueba en los términos ofrecidos por el postor, si bien en los plazos o con la condición aceptada.

B.3. El remate

1) Aprobación del remate

La aprobación del remate es la homologación del resultado logrado con la subasta judicial. Supone la perfección del acto, ya que hasta ese momento el deudor puede liberar sus bienes, a partir de la verificación ya quede la venta irrevocable (art. 1498 LEC).

La LEC exige que el remate sea aprobado «en el mismo o al siguiente día (arts. 1509.1º y 1510.1º LEC). Únicamente cuando dicho remate se obtiene en una 3ª subasta, queda pospuesta la aprobación del remate hasta que se agoten las expectativas que conceden los artículos 1506 a 1508 LEC.

En el supuesto de bienes inmuebles, si se hubiere celebrado doble subasta, se adjudicará al mejor postor. luego que se reciban las diligencias practicadas para el remate en el otro Juzgado. Si resultaren iguales las dos posturas, se abrirá una nueva licitación, a cuyo fin se señalará día y hora en que hayan de comparecer, y se concederán los bienes al que ofrezca mayor precio, devolviendo al otro el depósito que haya constituido (ar. 1510 LEC).

La aprobación del remate se realiza en virtud de un auto fundamentado que al ser no sólo título traslativo sino suficiente para la inscripción registral de la transmisión, debe contener todos los extremos necesarios para la práctica de la misma, tales como identificación física de la finca con indicación del tomo, folio y número de la inscripción, anterior propietario, precio ofrecido, nombre del adquirente, etc., aunque teniendo en cuenta que cualquier dato que falte podrá completarse en el testimonio que ha de presentarse en el Registro para la inscripción de la transmisión.

2) Pago del precio y entrega de lo subastado

Una vez aprobado el remate, y tratándose de bienes inmuebles, se mandará al comprador, que dentro de un breve término que no podrá exceder de 8 días consigne el precio ofrecido en la subasta (art. 1511 LEC).

Consignado el precio, podrá solicitar el comprador que se ponga a su disposición el título que acredite la adquisición y permita inscribirla en el Registro de la Propiedad. A este efecto, será título bastante para la inscripción el testimonio expedido por el Secretario con el visto bueno del Consejero de Cuentas, comprensivo del Auto de aprobación del remate y en el que se exprese que se ha consignado el precio así como las demás circunstancias necesarias para la inscripción con arreglo a la legislación hipotecaria. Con el testimonio citado se entregarán al comprador los títulos de propiedad y se pondrán los bienes a su disposición dándose para ello las órdenes oportunas (art. 1514, 1515 LEC).

3) Régimen jurídico de las cargas:

El régimen jurídico de las cargas se regula en el art. 1512 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, distinguiéndose diversas situaciones según sea el tipo de crédito con el que cuenten los otros acreedores del deudor ejecutado, de este modo:

- 1) Si se trata de acreedores con créditos personales no garantizados con la finca subastada, el único efecto que se produce sobre ellos es la reducción de la responsabilidad universal establecida en el art. 1911 del Código Civil, sin perjuicio del derecho que tales acreedores ostentan de poder impugnar, al amparo del artículo 1111 del mismo cuerpo legal, si la venta en pública subasta se hubiere hecho en fraude de sus derechos.
- 2) Si se trata de créditos anteriores y preferentes al crédito del actor ejecutante, el Derecho español acepta el principio de subsistencia de las cargas y gravámenes, según lo establece el pº 1º del art. 1512 de la LECiv.

Por tanto, las cargas y gravámenes anteriores y los preferentes continúan subsistentes, entendiéndose a todos los efectos que el rematante las acepta, subrogándose en la responsabilidad de las mismas, es decir, obligándose a cumplir lo que tales cargas o gravámenes aseguraban.

- 3) En relación con los créditos no preferentes y posteriores al crédito del ejecutante, el principio que sigue el Derecho español es el contrario, es decir, el principio de la purga, en virtud del cual la venta forzosa se hace libre de esas cargas y gravámenes no preferentes. Consecuentemente, la Ley de Enjuiciamiento concede al rematante el derecho a cancelar la inscripción registral que las garantizaba (art. 1518).

En este caso, el derecho que se concede a los titulares de esas cargas no preferentes, es la posibilidad de cobrarlas con cargo al sobrante si lo hubiere (art. 1512.2 LEC).

Pero esto no quiere decir que estos acreedores pierdan su derecho a cobrar sus créditos en el caso de que no exista sobrante o con este no se hubiere pagado su totalidad: lo único que pierden es la garantía que las cargas y gravámenes inscritos o anotados sobre la finca vendida le ofrecían.

4) Impago del precio y subasta en quiebra

Si el rematante o los postores a que se refiere el apartado 3º del artículo 1500 no consiguieren el precio en el plazo señalado, o por culpa de ellos dejare de tener efecto la venta, se procederá a una nueva subasta en quiebra, salvo que con los depósitos constituidos pueda satisfacerse el capital e intereses del crédito del ejecutante y las costas (art. 1513.1º LEC). Para la nueva licitación en quiebra ha de procederse nuevamente a realizar la misma subasta que ha quebrado, es decir, con los presupuestos y expectativas respectivos, según se trate de primera, segunda o tercera subasta.

La quiebra de la subasta determina la pérdida del depósito previo constituido por el licitador adjudicatario. De ser suficientes con los depósitos constituidos se satisfará el capital e intereses del crédito del ejecutante y las costas. Si es necesario una nueva subasta, los depósitos constituidos se destinarán en primer término a satisfacer los gastos que origina la nueva subasta, en segundo lugar el pago del crédito del ejecutante y las costas, y en tercer lugar a responder de la disminución del precio que pueda haber en el nuevo remate (art. 1513.2 LEC).

B.4. Distribución de la suma recaudada

En el momento en que el rematante paga el precio del remate se cumple el objetivo final del procedimiento de apremio: obtener una cantidad de dinero líquida con la que pagar al ejecutante. Es por tanto necesario examinar que destino hay que dar a la suma recaudada en la actividad ejecutiva. De este modo:

- 1) Si la suma recaudada cubre el capital, intereses y costas de la ejecución, se hace entrega de dicha suma al ejecutante, con lo cual queda saldado su crédito.
- 2) Si la cantidad obtenida no alcanza para cubrir capital, intereses y costas, lo procedente es imputarla preferentemente a las costas, y el resto hasta donde alcance a capital e intereses. Hay que

señalar, que siempre queda abierta al ejecutante la posibilidad de iniciar nuevamente la ejecución por el resto de su crédito, cuando se encuentren nuevos bienes o derechos del deudor que puedan someterse a embargo y apremio.

- 3) Si la cantidad recaudada excede del importe de la deuda, intereses y costas, se hará entrega al ejecutante del capital e intereses, y hecha y aprobada la tasación de costas y la liquidación que procede, se le abonará lo demás que tenga derecho a percibir. El remanente quedará a disposición del deudor, a no ser que se hallase retenido judicialmente para el pago de otras deudas (art. 1512.2 LEC).

Sin estar reintegrado complementariamente el capital e intereses de un crédito y de todas las costas de la ejecución, no podrán aplicarse las sumas realizadas a ningún otro objeto que no haya sido declarado preferente por la ejecutoria (art. 1520 LEC).

C. LA ADJUDICACION EN PAGO

C.1. Concepto

La adjudicación en pago es una de las modalidades que puede adoptar el procedimiento de apremio cuando fracasa inicialmente la venta en pública subasta. La opción corresponde al ejecutante, que puede preferir la utilización del bien subastado, ante el riesgo de la depreciación económica que puede sufrir en sucesivas subastas.

La adjudicación en pago puede definirse como el acto procesal del órgano jurisdiccional mediante el cual transfiere la propiedad del bien embargado al acreedor ejecutante en pago de su crédito cuando en la subasta celebrada no hubo postura admisible.

C.2. Notas que definen su naturaleza jurídica

- 1) Es un acto procesal del órgano jurisdiccional encuadrado en las actas de autoridad.

- 2) Produce un efecto traslativo de dominio ya que mediante la misma se transfiere la propiedad de una cosa.
- 3) Para que pueda producirse, es indispensable que los bienes hayan sido previamente embargados.
- 4) La adjudicación es un acto subsidiario que únicamente puede decretarse cuando no hubiere habido postores en la subasta celebrada.

C.3. Supuestos de aplicación

La opción de adjudicación en pago corresponde al ejecutante en los siguientes casos:

- 1) Después de quedar desierta la primera subasta por falta de postores, en que puede pedir que se le adjudiquen los bienes por las 2/3 partes de su avalúo, o bien que se saquen de nuevo a pública subasta con rebaja del 25% de tasación (art. 1504 LEC).
- 2) Cuando la segunda subasta queda desierta por falta de licitadores, en cuyo caso puede pedir la adjudicación de los bienes por las 2/3 partes del precio que hubiere servido de tipo para esta 2ª subasta, o bien que se le entreguen en administración para aplicar sus productos al pago de los intereses y extinción del capital (art. 1505 LEC).
- 3) En el caso de celebración de 3ª subasta sin sujeción a tipo, se hiciere postura admisible en cuanto al precio, pero ofreciendo pagar a plazos o alterando alguna otra condición, en cuyo caso se hará saber al ejecutante, el cual puede pedir en los 7 días siguientes la adjudicación de los bienes en pago por las 2/3 partes del precio que hubiere servido de tipo a la segunda subasta (art. 1508).
- 4) Finalmente, en el supuesto de que, cesando en la administración el ejecutante, pida que las fincas se saquen a subasta y ésta

quede desierta, en cuyo caso puede pedir la adjudicación por las 2/3 partes del valor de tasación en lo que sea necesario para completar el pago. deducido lo que hubiera percibido a cuenta (art. 1529 LEC).

C.4. Resoluciones prácticas

Ya hemos señalado anteriormente. que la adjudicación de pago sólo puede declararse. al ser un acto subsidiario, cuando no hubiere habido postores en la subasta celebrada. Pues bien. la inasistencia de los mismos a la licitación se acredita mediante Diligencia del Secretario.

La adjudicación se decreta mediante Auto judicial fundado que exige para su correcta ejecutabilidad que los fundamentos de hecho comprenden la total descripción tanto física como registral de la finca adjudicada, la indicación de que no hubo postores en la subasta de que se trata, el precio de tasación de los bienes y el precio de adjudicación, así como el importe de la reclamación y cualquier otro dato que pueda facilitar la transmisión.

El auto una vez firme es título bastante para inscribir en el Registro el cambio de titularidad y para justificar el dominio en cualquier lugar.

C.5. Efectos

La adjudicación en pago decretada judicialmente, produce efectos semejantes a la enajenación realizada mediante subasta (art. 1519 LEC); así:

- 1) Con relación al acreedor ejecutante, supone la adquisición del dominio de la finca subastada con todos los derechos inherentes y accesorios, como son la entrega de los títulos existentes, la inscripción registral, la cancelación de la anotación del embargo ejecutado y de todas las inscripciones posteriores o no preferentes.

- 2) Con relación al deudor, la adquisición supone la pérdida de la posibilidad de liberar sus bienes pagando el principal y las costas (art. 1498 LEC), ya que la adjudicación se hace irrevocable para el deudor una vez firme el auto que la decreta, y, por supuesto, la pérdida de la propiedad de la cosa adjudicada.

D. LA ADJUDICACIÓN AL EJECUTANTE DE LO EMBARGADO EN ADMINISTRACIÓN PARA EL PAGO.

D.1. Concepto y notas características

Puede ser definida la administración judicial como «la entrega forzosa de la posesión de la finca embargada al acreedor ejecutante para que la cuide y explote durante el tiempo necesario, con el fin de obtener productos suficientes con que satisfacer su crédito».

Se trata por tanto, de otra de las modalidades que puede adoptar el procedimiento de apremio para el caso de que fracase la venta en pública subasta.

Esta medida esta prevista como una opción del ejecutante, para el caso de que quede desierta la segunda subasta por falta de licitadores. En este momento puede pedir el acreedor que se le entreguen los bienes en administración para aplicar sus productos al pago de los intereses y la extinción del capital. (art. 1505 LEC).

Como ya hemos apuntado en párrafos anteriores, la administración para el pago es una opción del ejecutante para el caso de que quede desierta la 2ª subasta. Sin embargo también hay que poner de manifiesto, que en el artículo 1530 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se prevé la existencia de una administración provisional con anterioridad a la subasta: cuanto la ejecución se dirija contra bienes especialmente hipotecados y fuera pacto del contrato que el acreedor pueda encargarse de la administración de los mismos, en tanto que se verifique la venta, el actor podrá pedir que se le ponga en posesión de ellos.

Dejando al margen la hipótesis del art. 1530 de la LEC, son notas características de la administración judicial

- 1) El carácter coactivo de la desposesión, que se decreta sin la audiencia del deudor.
- 2) La entrega se hace para que se cuide y se explote la finca, es decir, para que con su gestión y explotación, el acreedor obtenga los productos propios de la misma.
- 3) Carácter temporal de la desposesión: la misma sólo durará hasta que el ejecutante se haya hecho pago de su crédito, intereses y costas.
- 4) Tiene como finalidad la aplicación de los productos al pago del crédito del ejecutante.

D.2. Constitución y desarrollo de la administración

- 1) La administración se inicia con la entrega de las fincas al ejecutante; para ello, el Consejero mandará que se le haga entrega de ellas, bajo el correspondiente inventario, acreditándolo en autos (art. 1521 LEC).
- 2) El acreedor y el deudor, podrán establecer por medio de acuerdos particulares, las condiciones bajo las cuales el ejecutante ha de administrar las fincas, y la forma y época en que ha de rendir cuenta de sus productos.

En caso contrario, se entenderá que las fincas han de ser administradas según la costumbre del país, debiendo el acreedor rendir cuenta anual de sus productos. En este supuesto, si las fincas fueren rústicas, podrá el deudor intervenir las operaciones de la recolección, por sí o por medio de apoderado (art. 1522).

- 3) Salvo la rendición de cuentas, todas las demás cuestiones que puedan surgir entre el acreedor y el ejecutado, se sustanciarán por los trámites establecidos para los incidentes (art. 1526).

D.3. Rendición de cuentas de la administración

- 1) A no ser que se haya convenido otra cosa entre el acreedor y el deudor, al menos se habrá de rendir cuenta anual de la administración (art. 1522.2 LEC).
- 2) De la cuenta presentada por el acreedor, se dará vista al ejecutado por término de 15 días, y de los reparos que éste hiciera copia a aquél, para que dentro del término de 9 días manifieste si está o no conforme con ellos (art. 1523 LEC).
- 3) Si no estuviere conforme, el Consejero convocará al acreedor y al ejecutado a juicio verbal, para dentro del tercer día, en cuyo acto, admitirá las pruebas pertinentes que propusiesen, fijando para practicarlas al término que estime prudencial, siempre que no exceda de 10 días.

Del resultado de las pruebas se extenderá la correspondiente acta, uniéndose a los autos los documentos que las partes presentaran (art. 1524 LEC).

- 4) Transcurrido el término de prueba, el Organo Jurisdiccional dictará sentencia dentro del quinto día, en la cual resolverá lo procedente sobre la aprobación y rectificación de la cuenta presentada por el acreedor. Esta sentencia será apelable en ambos efectos (art. 1525 LEC).

D.4. Extinción de la administración

Las causas de extinción de la administración se regulan en los artículos 1527 a 1529 (ambos incluidos) de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Así, la administración puede terminarse:

- 1) Porque el ejecutante se haya hecho pago de su crédito, intereses y costas con el producto de las fincas, en cuyo caso volverán éstas a poder del ejecutado.

- 2) Porque el ejecutado pague la deuda que le reste al ejecutante, según el último estado de cuenta presentado por el acreedor. En tal caso, el ejecutado será repuesto inmediatamente en la posesión de sus fincas, cesando la administración.
- 3) Por renuncia, cuando lo crea conveniente, del ejecutante a la administración, pidiendo que se saquen de nuevo a pública subasta, por el precio que resulte, rebajado al 25%. y si no hubiere postor, que se la adjudiquen por las 2/3 partes de este valor, en lo que sea necesario para completar el pago, deducido lo que hubiere percibido a cuenta.

D.5. Forma de las actuaciones que origina la administración

- 1) La administración debe decretarse por Auto.
- 2) Todas las actuaciones relativas a la misma deben tramitarse y ordenarse en pieza separada.
- 3) La disconformidad del acreedor ante las impugnaciones que de sus cuentas haga el deudor, se ventilarán por los trámites del juicio verbal (art. 1524 y 1525).
- 4) Cualquier otra cuestión que surja entre las partes con motivo de la administración se sustanciara por los incidentes, que tendrá el carácter de especial pronunciamiento, sin paralizar la efectividad de la administración y que deberá tramitarse en la pieza separada que ordena el art. 746 LEC.

E. RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO DE APREMIO

Contra las resoluciones judiciales en la vía de apremio caben los recursos ordinarios de reposición, apelación y queja.

Las apelaciones que puedan interponer las partes se admitirán en un solo efecto (art. 1531.1). No se comprenderán en esta disposi-

ción. según establece el párrafo 2º del citado artículo, las de los incidentes indicados en el art. 1526, ni las demás que se sustancien en pieza separada o que no tengan relación con la venta de bienes y el pago al acreedor.

F. CONCLUSIONES

- 1) El procedimiento de apremio es aquél que tiene por objeto la ejecución de sentencias que condenan al pago de una cantidad de dinero líquida, teniendo como presupuesto el embargo de cosas que no sean dinero y cuya finalidad consiste en la realización del objeto embargado.
- 2) La regulación se encuentra en los arts. 1481 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, siendo aplicable a la Jurisdicción Contable en virtud del art. 85.1 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.
- 3) Son modalidades del apremio: la venta en pública subasta, la adjudicación en pago y la administración para el pago.
- 4) La ley de Enjuiciamiento considera como diligencias previas a la subasta el examen de la situación jurídica de los bienes embargados y el avalúo de los mismos.
- 5) La primera de estas diligencias consiste en la obtención del Registrador de la certificación de la titularidad del dominio y de los demás derechos reales de la finca o derecho gravado tal y como regula el art. 1489.1º LEC, así como en el requerimiento al deudor para que en el plazo de 6 días presente los títulos de propiedad de las fincas (art. 1489.2 LEC).
- 6) Una vez recibida la certificación registral de titularidad y cargas se realiza el avalúo por un único perito nombrado por el ejecutante (salvo que el Órgano Jurisdiccional considere conveniente la designación de otro y si existiese discordia se nombraría un tercero), por dos peritos nombrados por ejecutante y

ejecutado (si existe discordia el Consejero de Cuentas puede designar otro perito), o finalmente que la tasación se realice por tres peritos: uno designado por el ejecutante, otro por el ejecutado y otro por algún acreedor posterior, no procediendo en este supuesto el nombramiento de perito tercero por el Organismo Jurisdiccional, ya que la ley ordena estar al voto de la mayoría para designar el valor de los bienes.

- 7) Pueden ser nombrados peritos los que posean el título de tales en la ciencia o arte sobre la que han de emitir el dictamen o a falta del mismo los que reúnan los requisitos establecidos en el art. 615 LEC.
- 8) Una vez realizado el avalúo se sacarán los bienes a pública subasta, anunciándose la celebración de la misma por medio de edicto que se fijará en el tablón de anuncios del Tribunal de Cuentas y se publicará en el correspondiente Boletín Oficial.
- 9) Para formar parte en la licitación, es necesario consignar, por quienes deseen intervenir en la misma, una cantidad igual por lo menos, al 20% efectivo del valor de los bienes que sirve de tipo a la subasta.
- 10) La subasta se celebra en audiencia pública siendo presidida por el Secretario que la constata, autentifica y dirige. La subasta se terminará cuando por no haber quién mejore la última postura el Secretario lo estime conveniente.
- 11) La Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 1502) permite la celebración de doble y simultánea subasta.
- 12) Para el caso de que fracase la 1ª subasta se contiene en la ley la posibilidad de celebrar una segunda subasta y en su caso una tercera, si la 2ª también fracasa. Además de esta alternativa de 2ª y 3ª subasta, también se concede al ejecutante la posibilidad de pedir la adjudicación en pago después de la 1ª licitación y la adjudicación en pago o en administración después de la 2ª subasta.

- 13) La aprobación del remate supone la perfección de la subasta, quedando la venta irrevocable y cesando la posibilidad del deudor de liberar sus bienes al amparo del art. 1498 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.
- 14) Aprobado el remate el comprador deberá consignar el precio ofrecido en la subasta, pudiendo, a partir de este momento solicitar la entrega de título que acredite su adquisición y permita inscribirla en el Registro de la propiedad.
- 15) Se regula en la Ley de Enjuiciamiento el régimen jurídico de las cargas, diferenciándose distintos supuestos según sean o no preferentes, anteriores y posteriores.
- 16) Si no se consignara el precio, o por culpa del rematante o de los postores a que se refiere el párrafo 3º del art. 1500, quedara sin efecto la venta, se celebrará una subasta en quiebra en los términos regulados en la Ley de Enjuiciamiento civil.
- 17) Una vez pagado el precio es necesario distribuirlo en la forma prevista en la Ley de Enjuiciamiento.

LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LA JURISDICCIÓN CONTABLE

JOSÉ ANTONIO PIQUERAS BAUTISTA
Abogado del Estado
Servicio Jurídico ante el Tribunal de Cuentas.

S U M A R I O

- Las medidas cautelares en general.
- El caso de la jurisdicción contable.
- Medidas cautelares establecidas por el artículo 47 LFTCU.
 - A. Generalidades.
 - B. Carácter preceptivo y practica de oficio.
 - C. Forma de realizarlo.
 - D. Efectos:
 - a) Duración durante todo el proceso contable.
 - b) Efectos respecto de los intereses de demora.
 - E. Cuantía.
 - F. Personas.
- La pieza separada y las medidas cautelares.
 - a) Argumentos en contra de que el Consejero pueda adoptar las medidas cautelares.
 - b) Argumentos a favor de la posibilidad de adoptar estas medidas.
- El embargo Preventivo en vía jurisdiccional
 - A. Regulación.
 - B. Elementos subjetivos.
 - C. Momento de la solicitud:
 - a) Regla general.
 - b) Solicitud anterior a la demanda.
 - c) Solicitud posterior a la demanda.
 - D. Requisitos:
 - a) Título.
 - b) Innecesariedad de la concurrencia del «periculum in mora».
 - c) Exclusión de la obligación de prestar fianza.
 - E. Recursos.
 - F. Práctica y levantamiento.
 - G. Embargo preventivo y sentencia.
- Medidas cautelares en el caso del artículo 41.2 de la Ley Orgánica 2/1982.
- Notas.

Mi agradecimiento a la Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas por su cortesía al ofrecerme la posibilidad de intervenir en esta su obra.

El Autor

LAS MEDIDAS CAUTELARES EN GENERAL

La iniciación de un proceso -y, la de un procedimiento administrativo también- tiene por fin la obtención de una resolución que, a la vista de lo que a lo largo de la tramitación quede alegado y probado, estimará o desestimará, en todo o en parte, las pretensiones de quien lo inició.

El hecho de que la resolución final necesite ir precedida de un «iter» procedimental adecuado, a fin de que los derechos de las partes queden debidamente acreditados, hace inevitablemente que entre la iniciación y la conclusión del proceso transcurra un determinado lapso de tiempo en el curso del cual se pueden producir acontecimientos que hagan inviable satisfacer la pretensión de la parte actora aunque se dicte sentencia favorable a la misma.

De ahí que sea necesario articular medios adecuados para evitar ese resultado indeseable.

Son las medidas cautelares para aseguramiento del proceso, de las que constituyen el mas claro ejemplo las contenidas en el titulo XIV del Libro II de la Ley de Enjuiciamiento Civil («De los embargos preventivos y del aseguramiento de bienes litigiosos»).

Los procesos sancionadores tampoco son ajenos a estas medidas cautelares, si bien no siempre los mismos tienen como fundamento asegurar el resultado del proceso si no evitar la continuación de situaciones que en apariencia son contrarias al orden e interés público y pueden causar perjuicios graves a la colectividad.

Piénsese en el orden penal la posibilidad de la prisión preventiva decretada fundamentalmente por mor de la alarma social que el delito presuntamente cometido puede producir (Artículos 503 y siguientes LECr.); cuestión ésta que tanta polémica está creando en nuestros días.

En el ámbito administrativo tanto el artículo 72 como el 136 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, permiten a la Administración la adopción de medidas de carácter provisional tendentes a asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer.

Ejemplo de estas medidas pueden ser algunas tan drásticas como la suspensión de actividades, retirada de productos o suspensión temporal de servicios. ⁽¹⁾

La adopción de estas medidas antes de haber recaído sentencia o resolución no vulnera en modo alguno el principio de presunción de inocencia, siempre que las mismas estén legalmente previstas y sean razonables y proporcionadas al fin que se persigue, como ha tenido ocasión de afirmar el Tribunal Constitucional en numerosas sentencias ⁽²⁾.

Y si ello es así en el ámbito sancionador más aun lo es en el civil en el cual el principio de presunción de inocencia aparece más difundido siendo de destacar la evolución de la doctrina del Tribunal

⁽¹⁾ Cfr. Artículo 15.2 del Reglamento para ejercicio de la Potestad Sancionadora, aprobado por Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto.

⁽²⁾ STC 41/82, de 2 de julio y 108/84, de 26 de noviembre.

Constitucional, que si en un principio afirmó su aplicabilidad en dicho ámbito, fue matizando su postura hasta llegar a mantener la inaplicabilidad del citado principio al ámbito civil ⁽³⁾.

Pero las posibilidades del uso de la medida cautelar no se agotan con las modalidades que se han indicado.

La existencia de un orden jurisdiccional contencioso administrativo con una función esencialmente revisora de los actos previamente dictados por las Administraciones Públicas ha originado otro tipo de medida cautelar: la suspensión de la ejecución del acto impugnado, prevista por los artículos 122 y siguientes de la Ley Reguladora de la jurisdicción contencioso administrativa.

EL CASO DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE

La jurisdicción contable se ejerce respecto de las cuentas que deben rendir quienes, en sentido amplio ⁽⁴⁾ recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos, extendiéndose a los alcances de los citados caudales o efectos así como a las obligaciones accesorias constituidas en garantía de su gestión. (Cfr. artículo 15 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, en adelante LOTCU).

⁽³⁾ Si bien en un principio el Tribunal Constitucional afirmó que este principio debe entenderse que también preside la adopción de cualquier resolución tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos (STC 13/82, de 1 de abril) y de esta doctrina se hizo eco el Tribunal de Cuentas en Sentencia de la Sala de Apelación n° 19, de 26 de febrero de 1993, no lo es menos que el máximo Órgano intérprete de la Constitución ha ido evolucionando y respecto del ámbito civil y a la apreciación de la prueba en el mismo, ha declarado que este derecho no puede aplicarse sin más, pues la extensión del mismo al ámbito probatorio civil sólo procede en supuestos excepcionales (STC 52/89, de 22 de febrero), habiendo llegado a establecer que la condena por responsabilidad civil aun derivada de delito no guarda relación con esta presunción (STC 72/91, de 8 de abril). Esta última orientación es la recogida por la más reciente doctrina del Tribunal de Cuentas (Así las Sentencias de la Sala de Apelación de 15 de abril y de 5 de mayo de 1994, entre otras). Sobre esta materia nos remitimos a los excelentes trabajos publicados periódicamente en la REPA por José Antonio Pajares y Javier Medina Guijarro.

⁽⁴⁾ Sentencias de la Sala de Apelación de 18 de abril y 28 de octubre de 1986.

En concordancia con lo acabado de indicar, la Ley 7/1988, de 5 de abril de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCU) establece en su artículo 59 dos tipos de pretensiones que pueden ejercitar los legitimados activamente ante la jurisdicción contable: a).- el reintegro de los daños y el abono de los perjuicios originados a los caudales o efectos públicos; b).- La devolución de la cantidad depositada o que se deje sin efecto la garantía constituída para responder del manejo de dichos caudales o efectos.

De ahí que se articulen tres tipos de procedimientos: el juicio de cuentas (regulado en los artículos 68 a 71 LFTCU), el procedimiento de reintegro por alcance (artículos 72 a 74 LFTCU) y los expedientes de cancelación de fianzas (artículos 75 y 76 LFTCU).

Los procesos encaminados a depurar las responsabilidades contables van precedidas de una fase no jurisdiccional ⁽⁵⁾ que sirve de base al ejercicio de la pretensión. Se trata de la pieza separada en el caso de responsabilidades derivadas por hechos distintos del alcance (artículo 45 LFTCU) y las actuaciones previas al juicio de reintegro por alcance (artículo 46 y 47 LFTCU).

Pues bien, tanto en los juicios de responsabilidad contable, como en las actuaciones previas (empleando este término en sentido estricto, referido sólo a los que preceden al procedimiento de reintegro por alcance, y no en el amplio del Capítulo XI, Título IV LFTCU) prevén la adopción de unas medidas cautelares que recuerdan las establecidas con carácter general por la LEC para aseguramiento del proceso, lo cual es perfectamente comprensible pues no en balde la responsabilidad contable está conectada con la civil, como ya tuvimos ocasión de afirmar hace años ⁽⁶⁾ y han sostenido tanto la Sala de Apelación

⁽⁵⁾ Cfr. STC 18/91, de 31 de enero, que, no obstante, hace hincapié en su estrecha vinculación al enjuiciamiento estricto por responsabilidades contables. Auto del Tribunal de Cuentas de 21 de septiembre de 1994 (Alcance B-46/93). Auto de la Sala de Apelación de 30 de octubre de 1992.

⁽⁶⁾ Cfr. nuestro trabajo "Aspectos sustantivos y procesales de la responsabilidad derivada de alcance en la Administración de fondos públicos", incluido en la Obra "El Tribunal de Cuentas en España. Instituto de Estudios Fiscales. 1982. Volumen II. Páginas 1155 a 1185.

del Tribunal de Cuentas ⁽⁷⁾, como el propio Tribunal Constitucional ⁽⁸⁾.

No obstante, las medidas en cuestión no se pueden identificar del todo con las reguladas por la LEC., pues al fin y al cabo, están en juego unos intereses públicos que afectan muy directamente a la comunidad (que con sus impuestos -o empréstitos en su caso -generan la existencia de los caudales públicos), por lo que tales medidas tienen también como objetivo preservar dichos intereses y no el mero aseguramiento de unas pretensiones privadas.

Conviene aclarar que esta defensa del interés público a la que acabamos de aludir no puede, en modo alguno, dar pie para tratar de identificar, ni tan siquiera emparentar, estas medidas con las propias del derecho sancionador a que aludíamos en el apartado anterior. Seguimos moviéndonos en el ámbito puramente indemnizatorio, si bien la defensa del interés público hace que las medidas cautelares previstas por la LFTCU presenten peculiaridades en su régimen jurídico, en relación con las establecidas en la LEC, que van a ser objeto de análisis más adelante.

En el expediente de cancelación de fianzas no se prevé medida cautelar alguna en favor del sujeto activo. El fundamento de esta ausencia es no ya el carácter privado de los intereses objeto de la pretensión, sino muy especialmente la inembargabilidad de los bienes de las Entidades titulares de los caudales y efectos públicos cuyo manejo dió lugar a la constitución de la garantía, inembargabilidad que excluye toda posibilidad de traba o sujeción de los mismos para asegurar el resultado del expediente ⁽⁹⁾.

Con lo hasta aquí dicho cabría entender agotado el presente apartado, pero es preciso añadir algo más.

⁽⁷⁾ Cfr. las ya citadas Sentencias de 18 de abril y 28 de octubre de 1986 y los Autos de 11 y 18 de enero del mismo año, iniciadores de una doctrina ininterrumpida.

⁽⁸⁾ Auto de 16 de diciembre de 1993.

⁽⁹⁾ Cfr. artículo 44 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

El artículo 59 LFTCU contempla solamente las pretensiones de declaración de responsabilidad contable y cancelación de fianzas, olvidando que la jurisdicción contable puede conocer de otro supuesto distinto de los indicados.

Nos estamos refiriendo al caso de responsabilidades contables nacidas de hechos distintos del alcance o malversación (o de la falta de rendición de cuentas o rendición gravemente defectuosa de las mismas). En estos casos la declaración de la responsabilidad se ha de efectuar mediante el oportuno expediente administrativo, salvo que el Tribunal de Cuentas acuerde recabar el conocimiento del asunto, como establecen los artículos 41.1 LOTCU y 145.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria /TRLGP) aprobado por Real Decreto Legislativo 109/1988, de 23 de septiembre.

En los citados supuestos las resoluciones que se dicten por la Administración en que se declaren responsabilidades contables serán recurribles ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (artículos 24.2 y 41.2 LOTCU, 54.1.a) LFTCU, 144 TRLGP y 12 del Real Decreto 700/1988, de 1 de julio)

La LFTCU no establece procedimiento expreso para este caso, por lo que el Tribunal ha optado por aplicar las normas establecidas para el proceso contencioso-administrativo ordinario en la Ley Reguladora de dicha jurisdicción de 27 de diciembre de 1956, toda vez que dicha norma es la que se ha de aplicar supletoriamente y con carácter previo a la LEC y la Ley de Enjuiciamiento Criminal por así establecerlo la Disposición Final Segunda, apartado 2 LOTCU.

Se plantea con ello la cuestión de si el recurrente podrá solicitar y el Tribunal de Cuentas acordar la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

La posibilidad de adopción de esta medida cautelar, así como el análisis de las establecidas por la LFTCU en relación con los procesos de declaración contable y las actuaciones previas a los mismos van a ser el objeto de los siguientes apartados del presente trabajo.

MEDIDAS CAUTELARES ESTABLECIDAS POR EL ARTÍCULO 47 LFTCU.

A.- Generalidades.

Cuando hechos presuntamente constitutivos de alcance sean conocidos por el Tribunal de Cuentas, se remitirán los antecedentes a la Sección de Enjuiciamiento, turnándose el asunto entre los Consejeros adscritos a la misma.

El Consejero turnado, a la vista de los antecedentes optará bien por acordar el archivo de las actuaciones (previa audiencia del Ministerio Fiscal, Abogado del Estado y quien, en su caso, hubiere deducido la pretensión), siempre que concurra alguna de las circunstancias previstas en el apartado dos del artículo 46 LFTCU, bien para que pasen las actuaciones a la Sección de Enjuiciamiento para que proponga a la Comisión de Gobierno el nombramiento de Delegado Instructor (Art. 46.1 LFTCU).

Una vez designado, el Delegado Instructor procederá a la práctica de una serie de actuaciones fundamentalmente encaminadas a la averiguación del hecho y de los presuntos responsables o sus causahabientes.

A la vista del resultado de sus actuaciones debe practicar la liquidación provisional del alcance (artículo 47.1.c) LFTCU).

Una vez practicada la liquidación provisional es cuando entran en juego las medidas cautelares descritas en los apartados f) y g) del citado artículo 47.1 LFTCU.

El hecho de que se trate de medidas cautelares demuestra que la liquidación provisional no es sino una diligencia mas de entre las previstas en estas actuaciones, y que no tiene carácter declarativo alguno de la responsabilidad contable. No se trata por tanto de una resolución recaída en un expediente contradictorio, como equivocadamente pretenden algunos de los que interponen contra la misma el recurso previsto por el artículo 48.1 de la Ley 7/88.

Los medios cautelares en cuestión consisten en:

- Requerir a los presuntos responsables para que depositen o afiancen, en cualquiera de las formas legalmente admitidas, el importe provisional del alcance, más el cálculo, también provisional, de los intereses que pudieran resultar procedentes, bajo apercibimiento de embargo.

- En el caso de que el requerimiento no fuese atendido, o los presuntos responsables no tuvieran afianzadas o afianzaren, en forma legal, sus posibles responsabilidades, el Delegado Instructor procederá al embargo de los bienes de aquéllos.

B.- Caracter preceptivo y práctica de oficio.

A diferencia del embargo preventivo regulado por el artículo 67 de la Ley 7/88, las medidas que ahora se contemplan se adoptan de oficio por el Delegado Instructor, no siendo preciso que lo solicite alguna de los interesados en el procedimiento.

Además no tienen carácter optativo, sino que el Delegado está obligado a adoptarlas siempre que las diligencias pongan de manifiesto la existencia de un descubierto y se identifique la persona o personas que ha realizado los hechos que lo originan. En este sentido el párrafo inicial del artículo 47.1 de la Ley 7/88 no deja lugar a dudas: «Hecho el nombramiento de Delegado Instructor en los términos establecidos en la Ley Orgánica 2/1982, PROCEDERA éste a la práctica de las siguientes actuaciones...».

Como vemos la Ley no utiliza expresiones como «podrá proceder» o «procederá si lo estima oportuno», sino que emplea un lenguaje imperativo y categórico.

En consecuencia, el embargo se ha de adoptar cualesquiera que sean las circunstancias en que se encuentre el deudor.

Aquí no se plantea por tanto la duda de si el embargo está supeditado a que se den los requisitos exigidos por el artículo 1400, apartado 2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Cuando examinemos el embargo preventivo que se puede decretar en vía judicial estudiaremos si es necesario para decretar el mismo que exista un riesgo fundado de que el presunto responsable devenga insolvente (ya adelantamos en este momento que no lo consideremos preciso), pero respecto al que ahora contemplamos ninguna discusión cabe: se debe despachar por el mero hecho de que se detecten indicios de un presunto alcance y el posible autor del mismo no deposite o afiance su importe, aunque no haya riesgo alguno de que puede hurtar sus bienes a la acción de la jurisdicción contable.

Una cuestión hemos de plantear: el artículo 146 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por el R.D. Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, obliga, tan pronto tengan noticia de una malversación o alcance a los Jefes de los presuntos responsables y a los ordenadores de pagos a adoptar las medidas para asegurar los derechos de la Hacienda Pública. Si ello es así, y las responsabilidades están ya garantizadas cuando se inician las actuaciones previas, ¿debe el Delegado Instructor adoptar las medidas de las letras F) y G) del artículo 47.1 LOTCU?. En la práctica así se hace, lo que obliga a entender que las medidas del artículo 146 TRLGP tienen carácter provisionalísimo y que son sustituidas por las que adopta el Delegado Instructor, lo cual plantea un segundo problema. ¿Quid si el Delegado Instructor no adopta las medidas cautelares por estimar que no procede, este o no su opinión fundada en Derecho?. Habrá que entender que las medidas del 146 TRLGP quedan levantadas «ipso iure» aunque no haya pronunciamiento expreso sobre las mismas por parte del Delegado Instructor.

C.- Forma de realizarlo.

Según el apartado 3 del artículo 47 LFTCU «la diligencia de embargo, en los casos en que resultare procedente, se practicará en la forma prevenida en el Reglamento General de Recaudación para la

vía de apremio, entendiéndose sustituida la providencia de apremio, por el requerimiento a que se refiere el apartado f) del párrafo primero de este artículo».

D.- Efectos.

a).- Duración durante todo el Proceso contable.

El embargo tiene por fin garantizar las posibles responsabilidades contables que se puedan declarar por el Tribunal, de modo que debe mantenerse mientras dure el procedimiento de reintegro por alcance.

En caso de sentencia condenatoria firme se procederá a la ejecución de los bienes embargados. Caso de archivo, sobreseimiento o de sentencia desestimatoria de la pretensión se procederá al levantamiento de la traba.

Esta duración se produce, a nuestro juicio «ope legis» de manera que no necesita solicitud de ratificación en la fase jurisdiccional.

Como ya hemos indicado más arriba este embargo es de naturaleza diferente del preventivo que se puede pedir en el proceso de responsabilidad contable (uno es acordado en un expediente de naturaleza cuasi administrativa, por un órgano no jurisdiccional, de oficio y obligatorio; el otro se adopta por un Consejero en funciones jurisdiccionales, en un proceso judicial y a instancia de parte).

El artículo 67.3 LFTCU exige la ratificación del embargo preventivo «solicitado y obtenido» antes de la demanda, luego no puede entenderse referido al embargo regulado por el artículo 47, tanto por su distinto encuadre sistemático, como por su distinta naturaleza y el hecho de ser acordado de oficio.

No obstante, es práctica habitual que en la demanda se venga solicitando la ratificación del embargo practicado por el Delegado Instructor y que los Consejeros dicten resoluciones expresas accediendo a dicha solicitud.

El autor considera obligado, llegado este punto, entonar un «*mea culpa*» y reconocer que también él al formular escritos de demanda incurre en esta práctica pese a considerarla técnicamente incorrecta. Y es que, a la hora de la verdad, prefiere dejarse de pruritos técnicos y tratar de asegurar al máximo los intereses públicos cuya defensa y representación ostenta. Todo ello sin perjuicio de que el Consejero correspondiente se planteara esta cuestión y la resolviera en uno u otro sentido, decisión cuyo acatamiento anticipa el autor cualesquiera que fuese el sentido de la misma (necesariedad o innecesariedad de la solicitud de ratificación) con tal de que durante la tramitación del proceso se mantenga la medida cautelar adoptada por el Delegado Instructor.

Mientras redactamos este trabajo ha llegado a nuestras manos un auto de los Departamentos de la Sección de Enjuiciamiento que sostiene la necesidad de la ratificación de este tipo de embargo. Muchos nos tememos que una corruptela práctica «*contra legem*» pueda fundar una doctrina, a nuestro juicio, inadecuada.

b).- Efectos respecto de los intereses de demora.

Los artículos 145.2 TRLGP y 59 de la Ley 7/1988 establecen que las cantidades en que se cifren los perjuicios causados a la Hacienda devengarán interés desde el día en que se entienda producido el alcance o irrogados los perjuicios.

La falta de pago de estos intereses supone que no se puedan considerar debidamente resarcidos los perjuicios a la Hacienda, funcionando como intereses compensatorios (Sentencia de la Sala de Apelación nº 30 de 15 de diciembre de 1994).

El «*dies a quo*» del cómputo de estos intereses no plantea problema pues la propia Ley lo determina. Pero el *dies «ad quem»* es más dudoso, si bien habida cuenta de la finalidad de los intereses es obvio que se devengarán hasta el día en que se produzca el total reintegro (Auto de la Sala de Apelación de 20 de mayo de 1993).

Este total reintegro se produce, a nuestro juicio, cuando el ingreso del principal se produce en firme, pero si es en concepto de mero depósito, la deuda sigue vigente, pues no se transmite el dominio de los bienes.

Este criterio no es compartido por todos los Departamentos, de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas. Así el Departamento Primero en Auto de 14 de diciembre de 1994 (Alcance 144/89) estima que se produce la disponibilidad del dinero por la Administración, dado el carácter fungible de aquél. Por contra el Departamento Segundo en Auto de 14 de junio de 1994 (Alcance B-142/92-E) sostiene la tesis que se propugna en este artículo.

Ahora bien, la tesis que defendemos es aplicada por el Tribunal sólo respecto de los depósitos constituidos con base en el requerimiento previsto por la letra f) del artículo 47.1 LFTCU. Pero si se trata del embargo de metálico, sueldos, salarios y pensiones, el Tribunal ha declarado que cesa el devengo de intereses pues al efectuarse la traba de acuerdo con el Reglamento de Recaudación y al establecer los artículos 119 y 123 de este último que estas sumas serán ingresadas en el Tesoro se produce una transmisión de su dominio (Sentencia 30, de 15 de diciembre de 1994, más arriba citada).

E.- Cuantía.

La última cuestión a plantear en este apartado es la de la cuantía del embargo.

Lo normal es que se traben bienes del presunto responsable en cuantía suficiente para cubrir el principal y los intereses. Pero el problema surge cuando son varios los presuntos responsables directos. Dada su responsabilidad solidaria (cfr. art. 38.3 LOTCU) podrán embargarse los bienes de uno. Pero puede resultar que a la hora de dictar sentencia no se estime la pretensión respecto de dicho responsable y si en relación con los demás y que éstos hayan procedido a ocultar sus bienes en el curso del proceso, de manera que la medida cautelar habría resultado inútil.

Cabe en tal caso entender que se pueden trabar bienes de todos los responsables directos en cuantía suficiente para que cada uno de ellos por sí sólo garantice la total responsabilidad. Esta ha sido la solución adoptada por el Delegado Instructor en las Actuaciones Previas 26/94. No obstante, se puede plantear la objeción de que se produce un exceso de embargo.

Desde luego, en el embargo preventivo del artículo 67 LFTCU dudamos mucho que el Consejero admitiera un embargo total respecto de todos y cada uno de los responsables.

F.- Personas.

Ya hemos visto el problema de los responsables directos. En cuanto a los subsidiarios y dado que la exigencia de responsabilidades subsidiarias sólo procederá cuando no hayan podido hacerse efectivas las directas (Art. 43.2 LOTCU) parece que sólo se habría de adoptar las medidas cautelares si no se encontrasen bienes suficientes de los responsables subsidiarios. Pero el artículo 47.2 LFTCU establece que las medidas contra los responsables subsidiarios se adoptarán posteriormente en el caso de que haya dificultad para determinarlos. Luego, «a sensu contrario» si no hay tal dificultad, se deberán adoptar las medidas simultáneamente.

LA PIEZA SEPARADA Y LAS MEDIDAS CAUTELARES

La declaración de responsabilidad contable en supuestos distintos de alcance puede tener lugar por una doble vía según las circunstancias del caso.

Si se trata de perjuicios detectados por el Tribunal en el ejercicio de su función fiscalizadora será el propio Tribunal quien declare la responsabilidad mediante el oportuno juicio de cuentas.

En el supuesto de que los perjuicios salgan a la luz fuera de una actuación fiscalizadora del Tribunal la responsabilidad se determinará, en principio, mediante el oportuno expediente administrativo sin

perjuicio de la facultad de acordar, en cualquier momento, la avocación del conocimiento del asunto (cfr. artículos 41 de la Ley Orgánica 2/1982 y 144.1 TRLGP). Constituye una excepción a este régimen el supuesto de perjuicios causados por la falta de rendición de cuentas o su rendición con graves defectos en el que la posible responsabilidad no se depurará mediante expediente administrativo, sino que corresponderá tal competencia al Tribunal de Cuentas.

Tal como más arriba se indicó, la depuración de responsabilidades contables por hechos descubiertos por el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de su función fiscalizadora, el correspondiente juicio de cuentas debe ir precedido de una pieza separada cuya apertura y tramitación compete al Consejero del Departamento de la Sección de Fiscalización que realizó la actuación fiscalizadora.

Esta pieza separada es objeto de regulación en el artículo 45 de la Ley 7/1988, cuyo tenor literal es el siguiente:

«1.- Una vez concluido el examen y comprobación de cualquier cuenta, grupos de cuentas, o los correspondientes procedimientos de fiscalización, si apareciesen hechos que pudieren ser no constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos, en los términos definidos en la presente Ley, pero que pudieran dar lugar a otro tipo de responsabilidades contables, el Consejero de Cuentas, de oficio o a instancia del Ministerio Fiscal o Letrado del Estado y con citación y, en su caso, intervención del presunto responsable o de sus causahabientes, acordará la formación de pieza separada con la finalidad de concretar los hechos, los posibles responsables, tanto directos como subsidiarios, y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos, cuando así resultare de lo actuado en el procedimiento fiscalizador de que se trate.

2.- La pieza separada a que se refiere el párrafo anterior contendrá los antecedentes del procedimiento fiscalizador que se consideren adecuados a la finalidad señalada y cuantos soliciten el Ministerio Fiscal, el Letrado del Estado el presunto responsable si hubiese comparecido. Una vez ultimada se remitirá la pieza a la Sección de Enjuiciamiento a efectos de la iniciación del oportuno juicio de cuentas».

A la vista del precepto transcrito y poniéndolo en conexión con el tema objeto de nuestro trabajo la pregunta que cabe formular es: ¿Puede el Consejero acordar medidas cautelares tendentes a asegurar los intereses de la entidad que ha sufrido el presunto perjuicio?.

Esta cuestión ya fue planteada en el Seminario sobre Responsabilidad Contable organizado por el Tribunal de Cuentas, siendo varias las intervenciones a favor y en contra de dicha posibilidad.

Por nuestra parte vamos a efectuar una modesta aportación al debate exponiendo los diversos argumentos que, a nuestro juicio, pueden fundamentar una y otra posición.

a.- Argumentos en contra de la posibilidad de que el Consejero pueda adoptar las medidas cautelares.

1º).- No están expresamente previstas en el artículo 45 y no cabe adoptar una medida que supone una restricción sobre el patrimonio, y por tanto una limitación de derechos, si no existe una cobertura normativa expresa que la autorice.

2º).- El propio artículo 45 fija los fines de la pieza separada: a).- Concretar los hechos; b).- Concretar los posibles responsables y c).- Cuantificar los posibles daños.

Pero no incluye como finalidad el aseguramiento de los posibles derechos que pudieran corresponder al ente perjudicado a diferencia del artículo 47 que si lo establece para el caso del alcance.

3º).- Al fin y al cabo el alcance es un supuesto más grave de responsabilidad contable, pues supone un saldo deudor injustificado, de manera que es lógico que en las actuaciones previas a su depuración se adopten medidas más drásticas para garantizar los derechos del sector público.

b.- Argumentos a favor de la posibilidad de adoptar estas medidas.

1º) .- El artículo 45 LFTCU establece una regulación meramente genérica, que se ha de interpretar de modo acorde con el resto de la Ley en que está insertado y por tanto con las medidas cautelares del artículo 47.1 que ha de aplicarse supletoria o analógicamente para colmar la laguna del artículo 45.

2º) No es preciso que el artículo 45 incluya explícitamente entre los fines de la pieza separada el aseguramiento de las posibles responsabilidades, pues este es el fin que de modo general informa tanto a la Ley Orgánica 2/1982, como a la Ley 7/1988. Está por lo tanto implícito en el artículo 45 de la última norma citada que recoge las otras finalidades de la pieza separada para dejar clara su condición de actuación preparatoria que ha de servir de base a la pretensión de responsabilidad contable.

3º) No es válido distinguir entre los perjuicios derivados del alcance y los causados por otras infracciones a la normativa presupuestaria, toda vez que se ha de lograr una protección integral de los intereses públicos, evitando que se pueda producir una insolvencia sobrevenida del presunto responsable que consolide el perjuicio. Esta protección integral exige que el riesgo de insolvencia se evite en todo caso, independientemente de la naturaleza de la infracción presupuestaria que origine el perjuicio.

4º) El artículo 45 LFTCU parece arrastrar una deficiencia histórica, toda vez que el Reglamento del Tribunal de Cuentas de 16 de junio de 1935 sólo se ocupaba del enjuiciamiento del alcance, detectado bien en la rendición de cuentas, bien fuera de las mismas.

El artículo 88.6 del citado Reglamento establecía el embargo preventivo de los bienes del presunto alcanzado, siendo posible que el legislador de 1988 reprodujera el sistema del Reglamento de 1935 sin caer en la cuenta que tras la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria el Tribunal de Cuentas podía conocer de responsabilidades contables por hechos distintos de alcance.

La Dirección General de lo Contencioso del Estado en dictamen de 18 de noviembre de 1982 ⁽¹⁰⁾ -del que fue ponente el autor de estas líneas- ya tuvo ocasión de afirmar, respecto de los expedientes administrativos de responsabilidad contable que, dado el vacío legal sobre medidas cautelares a adoptar en los mismos, cabría una aplicación analógica del artículo 88.6 del Reglamento de 1935.

Hoy día este vacío legal ha desaparecido pues el artículo 6.1 del Real Decreto 700/1988, de 1 de julio, establece que «iniciado el procedimiento, la Autoridad que acordó la incoación podrá adoptar las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que pudiera recaer. No se podrán dictar medidas provisionales que puedan causar perjuicios irreparables o impliquen violación de derechos amparados por las Leyes». Ello sin olvidar que también el artículo 146 TRLGP ordena la adopción de tales medidas.

5º) Enlazando con el argumento anterior cabe afirmar que no resulta lógico negar al Consejero de Cuentas que instruye una pieza separada una facultad que para casos idénticos se reconoce a las Autoridades administrativas.

Piénsese en el caso de que una vez incoado el expediente administrativo y adoptada la medida cautelar correspondiente, se acuerde por el Tribunal de Cuentas avocar el conocimiento del asunto. En este caso parece que la medida cautelar adoptada por la Administración debe subsistir durante la tramitación del juicio de cuentas (añadamos que sin necesidad de solicitud de ratificación, tal y como para el caso del artículo 47.lg) hemos defendido, si bien con las prevenciones indicadas sobre la actuación que tiene lugar en la práctica).

Pues bien, no se considera admisible que el Sector Público vea menos garantizados sus intereses en un juicio de cuentas que en otros por el mero hecho de que hayan sido o no precedidos de una actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, cuando precisamente di-

⁽¹⁰⁾ Publicado en la Revista "Presupuesto y Gasto Público" del Instituto de Estudios Fiscales. Nº 15, año 1983, páginas 143 a 152.

cha actuación debería ser considerada como una garantía adicional del acierto en la detección de indicios de responsabilidad contable.

Hasta aquí la exposición de los argumentos que en favor de una u otra postura se nos ocurre. Cuales son los más sólidos lo dejamos al buen criterio del lector. Personalmente no nos podemos sustraer al peso del ultimo de los fundamentos a favor del embargo que hemos expuesto, pero reconocemos lo discutible de la cuestión.

Es posible que los argumentos en contra sean los que más acogida han encontrado en la práctica, pues hasta la fecha no se ha adoptado medida cautelar alguna en las piezas separadas tramitadas por los distintos Departamentos de la Sección de Fiscalización.

EL EMBARGO PREVENTIVO EN VÍA JURISDICCIONAL

A.- Regulación.- El artículo 67 de la Ley 7/1988 establece:

«1.- Para el aseguramiento de las responsabilidades contables que pudieran decretarse en los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal, podra solicitarse por el Ministerio Fiscal, Letrado del Estado o legal representante de la Entidad del sector público perjudicada, embargo preventivo de los bienes de los iniciados en responsabilidad contable en los casos y en la forma establecidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil, sin que pueda exigirseles fianza de clase alguna para decretarlo.

2.- A los oportunos efectos, las diligencias en que se hubiere concretado provisionalmente el importe de las responsabilidades contables, a que hacen referencia los artículos 45 y 47 de esta Ley, tendrán la consideración de documento suficiente para que pueda despacharse el embargo.

3.- Si el embargo preventivo se hubiere solicitado y obtenido con anterioridad a la presentación de la demanda, su ratificación habrá de efectuarse cuando se evacúe este trámite en el correspondiente procedimiento jurisdiccional o, en su caso, en el de alegaciones del Ministerio Fiscal».

B.- Elementos subietivos.

El artículo 67.1 LFTCU sólo menciona al Ministerio Fiscal, Abogado del Estado o representante de la Entidad del Sector Público perjudicada, de manera que hay que entender que quien ejerce la acción pública a que se refieren los artículos 47.3 de la Ley Orgánica 2/1982 y 56 de la Ley 7/1988 no está facultado para solicitar y obtener el embargo preventivo.

Conviene aclarar que no se debe identificar al solicitante del embargo preventivo con el demandante pues existe un caso en que se puede obtener el embargo sin interponer demanda, si bien se ha de adoptar una posición procesal actora.

Nos referimos al caso del embargo solicitado por el Ministerio Fiscal, en el cual es posible que una vez obtenido, la demanda sea interpuesta por el Abogado del Estado, o en su caso, representante de la Administración perjudicada.

En este supuesto y una vez contestada a demanda, se da traslado de lo actuado al Ministerio Fiscal al objeto de que alegue, dentro del plazo de veinte días, cuanto considere procedente en punto al mantenimiento o no de la pretensión de responsabilidad contable (artículo 70.2 LFTCU), siendo en este trámite cuando el Fiscal deba solicitar la ratificación del embargo. Lógicamente ello supone que en este trámite el Ministerio Público debe adherirse a la pretensión, pues si no la considera procedente carece de sentido por su parte pretender que se mantenga la medida cautelar; la no adhesión a la demanda supone por tanto una falta de ratificación de la solicitud de embargo en su día formulada.

C.- Momento de la solicitud.

a) Reqla general.- Lo normal es que se solicite el embargo en el escrito de formulación de demanda, mediante el correspondiente otrosí.

b).- solicitud anterior a la demanda.- Como hemos visto el artículo 67.3 LFTCU permite solicitar el embargo preventivo con anterioridad a la demanda a condición de que en la misma -o, en su caso, en el escrito de alegaciones del Ministerio Fiscal, como ya hemos indicado-, se solicite la ratificación.

Esta posibilidad plantea diversas cuestiones que se pasan a examinar.

Aunque el precepto alude a una solicitud anterior a la demanda, es evidente que no cabe solicitar el embargo en cualquier momento a partir de aquél en que la Entidad perjudicada tenga conocimiento del perjuicio, sino que sólo cabrá una vez que haya finalizado la tramitación de la pieza separada o se haya practicado la liquidación provisional del alcance, según los casos. Esta afirmación se basa en el hecho de que el artículo 1400.1º LEC exige para que proceda el despacho del embargo, que se acompañe a la solicitud un documento del que resulte la existencia de la deuda y que el artículo 67.2 LFTCU concede esta virtualidad a las actuaciones previstas en los artículos 45 a 47 de la misma.

Cabe opinar que no es preciso esperar a que tales actuaciones hayan tenido lugar si se aporta otro documento, pero ello supone plantear la cuestión de si las actuaciones en cuestión son los únicos documentos a los que la Ley concede eficacia para despachar el embargo o si cabe decretarlo con base en otros documentos. cuestión que vamos a examinar más adelante. pero que entendemos debe ser resuelta en favor de la tesis restrictiva.

Dado que desde el momento en que finalizan las actuaciones de los artículos 46 a 47 de la Ley de Funcionamiento hasta que pasan las actuaciones al Consejero turnado y este realiza las actuaciones del artículo 68 de la misma Ley que desembocan en la personación de las partes, transcurre un inevitable período de tiempo, cabe preguntarse si es posible presentar la solicitud durante este periodo, y muy especialmente antes de que la Sección de Enjuiciamiento haya recibido las actuaciones.

Estimamos que no es admisible esta posibilidad.

A diferencia del embargo previsto en el artículo 47.1.f), el del artículo 67 de la Ley 7/88 se acuerda en el ejercicio de una actividad judicial y a instancia de parte, como hemos establecido más arriba. Por tanto no parece lógico que se pueda solicitar y obtener el embargo antes de que el Consejero haya empezado a conocer del asunto.

En contra cabe alegar que en el proceso civil el embargo se solicita antes de nacido el proceso y que en el caso de localidades con pluralidad de Juzgados se turnará al Juez que corresponda, por lo que cabe también en la jurisdicción contable que, presentada la solicitud en la Sección de Enjuiciamiento, ésta la turne al Consejero que proceda antes del trámite del artículo 68 LFTCU.

Pero no nos parece sólido el argumento que acabamos de exponer dado el distinto régimen que en cuanto a las personaciones se establecen en la Ley de Enjuiciamiento Civil y en la de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

En la LEC el actor se persona mediante la interposición de la demanda. a la vista de la cual se otorga plazo al demandado para personarse y contestar (con las diversas variantes que cada tipo de juicio establece), mientras que la LFTCU establece una fase judicial preliminar que exige la personación de las partes (artículo 68). y es con posterioridad cuando se concede al legitimado activo plazo para interponer la demanda (artículos 69 y 73). Aunque la Ley no lo diga expresamente resulta obvio que si la Entidad perjudicada o el Ministerio Fiscal no se personan en esta fase, no podran ejercer la pretensión, y el Consejero no les concederá plazo para formular demanda.

Por ello, estimamos que dada esta peculiaridad de la personación en la jurisdicción contable, sólo cabe solicitar el embargo preventivo cuando se han pasado las actuaciones previas (en sentido amplio) a la Sección de Enjuiciamiento y ésta ha turnado el asunto al Consejero que corresponda.

Se está ante una actuación jurisdiccional que no parece posible, dadas las peculiaridades de la LFTCU, efectuar hasta que tiene comienzo la fase jurisdiccional propiamente dicha.

Una vez turnadas las actuaciones y emplazadas las partes para personación cabrá presentar la solicitud de embargo. Es más, si la misma se presenta dentro del plazo de nueve días establecido por el artículo 68, debe entenderse, con una interpretación antiformalista de la Ley, que la misma equivale a la personación, aunque no se contenga en el escrito manifestación expresa al respecto y no se presente en plazo otro escrito de personación, pues la petición de embargo supone una inequívoca manifestación de voluntad de que se piensa ejercitar la pretensión y se desea ser tenido como parte en la fase jurisdiccional.

Según el artículo 1415 LEC si el dueño de los bienes embargados lo exigiere, deberá el que haya obtenido el embargo presentar su demanda en el término preciso de diez días.

Hay que entender que el precepto en cuestión es inaplicable a la jurisdicción contable, habida cuenta del especial régimen procedimental a que se ha hecho referencia.

Una vez turnado el asunto al Consejero éste en el siguiente día hábil debe acordar que se anuncien en edictos los hechos objeto de las actuaciones previas a la pieza separada, para que puedan personarse en el plazo de 9 días quienes tengan interés en sostener la pretensión u oponerse a ella. Asimismo, en la misma providencia acordará el emplazamiento del Ministerio Fiscal, Abogado del Estado, representante legal de la Entidad perjudicada, en su caso, y presuntos responsables para que, también en plazo de nueve días, se personen. (Artículo 68 apartados 1 y 3 LFTCU).

Pues bien, una vez publicados los edictos y transcurrido el plazo de personación se da traslado de las actuaciones al Abogado del Estado o representante legal de la Entidad perjudicada y a los demás comparecidos para que, en el plazo común de veinte días, deduzcan la oportuna demanda.

En el caso de que se solicite el embargo tan pronto se sepa que ha sido turnado el asunto, y si el Consejero lo otorga, es más que posible que transcurran mas de diez días hábiles antes de que se publiquen los edictos y transcurra el plazo de personación y ello sin olvidar que el Ministerio Fiscal sólo tendrá que interponer demanda si no lo ha hecho el representante de la Entidad, siendo posible incluso, como más arriba dijimos, que no presente demanda, sino un escrito de alegaciones en el que solicitaría la ratificación.

Dicho en otras palabras: el artículo 1415 LEC es incompatible con las especialidades procesales de la LFTCU, por lo que el dueño de los bienes no podrá exigir, a su amparo, que se interponga demanda en diez días. Habrá que estar a los trámites de los artículos 68, 69 y 73 de la Ley 7/88.

Una vez obtenido el embargo se ha de ratificar en la demanda o en el escrito de alegaciones del Ministerio Fiscal, en su caso (artículo 67.3 LFTCU).

Por las razones que acabamos de exponer no se considera aplicable el artículo 1411 LEC que obliga a interponer demanda en el plazo de los veinte días siguientes a la verificación del embargo. La demanda se ha de presentar, por tanto, en los plazos previstos por el artículo 69 LFTCU.

c) Solicitud posterior a la demanda.-

No la contempla el artículo 67 LFTCU pero tampoco la prohíbe por lo que habida cuenta que el artículo 1412 LEC la permite, habrá que considerarla posible.

Ahora bien el citado precepto de la Ley Rituaria condiciona esta posibilidad a que el deudor se encuentre en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 1400 de la misma, lo cual no deja de ser ocioso, pues tales requisitos han de concurrir en todo caso, sea cualesquiera el momento en que se solicite la medida.

Lo que si nos interesa dejar claro es que de los requisitos establecidos por el artículo 1400 LEC sólo entendemos exigible en el ámbito contable el previsto en el apartado primero, cuestión ésta que más adelante abordaremos con más amplitud.

Por consiguiente estimamos que se podrá solicitar y obtener el embargo preventivo después de interpuesta la demanda con sólo cumplir el requisito de haber aportado título del que se desprenda la existencia de la deuda.

No podemos dejar de aludir a una opinión doctrinal según la cual se puede solicitar el embargo preventivo no sólo durante la tramitación de la primera instancia, sino también durante la apelación e incluso la casación ⁽¹⁾.

D.- Requisitos.

a) **Título.-** Ya hemos dicho que el artículo 1400 LEC establece que para decretar el embargo preventivo será necesario que con la solicitud se presente un documento del que resulte la existencia de la deuda, y que el artículo 67.2 LFTCU considera título suficiente, a estos efectos, las diligencias en que se hubieren concretado provisionalmente el importe de las responsabilidades contables conforme a los artículos 45 y 47 de la propia Ley.

Este precepto plantea dos cuestiones básicas: 1º).- Qué requisitos deben reunir las diligencias reguladas en el capítulo XI. Título IV LFTCU para ser considerados títulos aptos para despachar el embargo preventivo. 2º).- Si se puede decretar el embargo con base en otros documentos diferentes a estas diligencias.

Entrando en la primera de las cuestiones, consideramos que bastará con que en las diligencias se determine provisionalmente que existen indicios de un perjuicio a los caudales o efectos públicos y que se cuantifique el mismo.

⁽¹⁾ Cfr. Miguel Angel Fernández "Derecho Procesal Civil". Tomo III. Editorial "Centro de Estudios Ramón Areces". Año. 1991. Página 309, nota a pié de la misma.

Es práctica frecuente que en las Actos de Liquidación Provisional del Presunto Alcance los Delegados Instructores después de cuantificar el mismo, incluyan en la misma una opinión sobre la apreciación de la concurrencia de dolo o culpa grave en la conducta de la persona que aparece como presunto autor de los hechos que han generado el perjuicio, llegando a afirmar que no aprecian la existencia de responsabilidad contable por no concurrir tales requisitos.

La procedencia de este tipo de declaraciones por parte del Delegado Instructor -a la que personalmente nos oponemos de forma total- ha dado lugar a una doctrina vacilante de la Sala de Apelación del Tribunal ⁽¹²⁾.

No vamos a entrar aquí en la polémica que ha suscitado esta cuestión en cuanto al fondo, pero si queremos resaltar que esta práctica ha dado lugar a algunas resoluciones denegatorias del embargo preventivo por entender que en este caso no hay título suficiente para despacharlo ⁽¹³⁾.

A nuestro juicio estas resoluciones no son correctas técnicamente -dicho sea con un puro ánimo de estudio doctrinal y con el máximo respeto a quienes las dictaron- toda vez que el artículo 67.2 LFTCU sólo exige que se concrete el importe del perjuicio sin aludir a la declaración de posibles responsables, por lo que bastará que el Acta de Liquidación declare la existencia de un descubierto y fije su cuantía para que se despache el embargo, siendo suficiente, en el ámbito subjetivo, que de los antecedentes obrantes en las actuaciones se desprenda quién es el presunto autor, aunque el Delegado Instructor no declare explícitamente su condición de presunto responsable, o incluso establezca una conclusión expresa contraria a la apreciación provisional de dicha condición.

⁽¹²⁾ A favor de estas facultades de los Delegados Instructores están los dos Autos de 22 de julio de 1993. En contra, los Autos de 2 de noviembre de 1992, y los dos de 24 de febrero de 1995.

⁽¹³⁾ La primera de estas resoluciones fue la Providencia de 29 de diciembre de 1993. (Al. n° B-145/92).

Deseamos hacer una digresión a efectos de puntualizar un extremo. Cuando en el párrafo precedente hablamos de que el Delegado «declara» la existencia de un alcance o quién es presunto responsable, empleamos el término de un modo incorrecto, sólo porque esta es la terminología utilizada en la práctica. Quede bien claro que sólo los Consejeros de la Sección de Enjuiciamiento pueden declarar la existencia de una responsabilidad contable sin perjuicio de que puedan hacerlo las Autoridades administrativas en el caso del artículo 144 TRLGP. Los Delegados Instructores en las Actuaciones Previas se limitan a recoger los antecedentes necesarios para ejercer la pretensión y a dejar constancia de unos hechos, de las personas que los han realizado y a cuantificar el presunto perjuicio que en apariencia se ha producido, sin que ello suponga declaración de existencia o inexistencia de responsabilidad.

Aclarada la cuestión terminológica retomemos el hilo de nuestro razonamiento para afirmar que hasta el momento, la mayoría de las resoluciones dictadas por los Consejeros son favorables a la tesis que sostenemos.

Cabe citar como ejemplo el Auto del Departamento Segundo de 16 de septiembre de 1994 (Reintegro por Alcance B-151/92, Ramo de Correos, Asturias) en cuyo razonamiento jurídico Segundo se afirma:

«Por otra parte -no obstante compartir el criterio del Abogado del Estado en el sentido de que la nueva acta de liquidación provisional contiene conclusiones similares a la primera-, dado que aparecen individualizados los hechos, la partida de alcance y la persona del presunto responsable, resulta procedente en el presente caso la continuación del procedimiento, pudiendo adoptarse en fase procesal las medidas de aseguramiento en favor de la Hacienda presuntamente perjudicada, si así se solicitare...».

Este Auto se dictó con ocasión de una solicitud de anulación de la nueva Acta de Liquidación, pues la misma reiteraba la no apreciación de culpa grave, razón por la cual ya había sido anulada la prime-

ra de las actas. El Consejero acordó, por razones de economía procedimental, no anular el acta y continuar las actuaciones. Interpuesta demanda por el Abogado del Estado y solicitada en la misma el embargo preventivo, fue admitida su petición por Auto de 11 de octubre de 1994.

Aparte del caso indicado -declaración relativa al grado de culpa en la conducta del autor de los hechos- existen otros similares que no impedirían el despacho del embargo: declaración de que no se pueden imputar la posibilidad a persona concreta. pese a estar identificada, declaración de que existe un perjuicio que podría originar una responsabilidad contable pero por hechos distintos del alcance, determinación de un descubierto pero que no se considera que responda a una verdadera falta de numerario sino a unos posibles defectos de contabilidad, etc.

Por contra, si en el Acta se establece que de los antecedentes no se desprende la existencia de un saldo deudor injustificado en las cuentas -afirmación que si entra, en nuestra opinión, en las competencias del Delegado Instructor- faltaría el requisito imprescindible de la cuantificación del perjuicio, por lo que las actuaciones previas carecerían de virtualidad para servir de base al despacho de la medida cautelar.

Estos problemas que hemos planteado respecto de las Actuaciones Previas no se han producido en la práctica en relación con las piezas separadas, pero en el plano teórico opinamos que bastará con que en la misma el Consejero del Departamento de la Sección de Fiscalización establezca la cuantía del presunto perjuicio para que se considere cumplido el requisito establecido por los artículos 1400.1 LEC y 67.2 LFTCU.

Cuestión diferente es que de las diligencias previas resulten indicios de un perjuicio para los caudales públicos, pero que a la vista de los antecedentes sea totalmente imposible identificar, ni siquiera por presunciones, al autor de los hechos.

En este caso más que una imposibilidad de obtener el embargo preventivo existe una imposibilidad material de ejercer la pretensión,

de manera que, en el caso de no haberse decretado el archivo de las actuaciones con base en el artículo 68.1 LFTCU, lo normal es que se proceda al archivo de las actuaciones por falta de presentación de demanda, como preven los artículos 69.3 y 73.4 de la Ley 7/88.

El segundo problema que vamos a examinar es, como ya anunciamos, si las diligencias de los artículos 45 y 47 LFTCU son los únicos documentos aptos para decretar el embargo preventivo, o si, por contra, puede despacharse el mismo con base en otros documentos de los que se desprenda la existencia de una posible responsabilidad contable, aunque en las diligencias tramitadas por el Tribunal no concreten el importe de las mismas.

Piénsese que en muchas ocasiones los indicios de responsabilidad resultan de documentos oficiales: informes de la Intervención, auditorías realizadas por los órganos de control interno, e incluso en Actas de constancia de hechos levantados por Inspectores de Trabajo, del SENPA, etc.

Si en las diligencias preliminares se confirman estos indicios no existe problema alguno, pero si en las mismas se llega a una conclusión negativa respecto del posible perjuicio a los caudales no consideramos posible que se pueda obtener el embargo con base en los otros documentos.

Basamos nuestra opinión en la razón, unánimemente admitida, de que el legislador impone al actor la obligación de aportar un indicio de la existencia de la deuda, pues sin el mismo es evidente que no ha lugar a la adopción de una medida destinada a proteger un derecho del que ni siquiera se puede aportar una mera apariencia.

Pues bien, si el Consejero en la pieza separada o el Delegado Instructor en las actuaciones previas concluyen que no se aprecian indicios de perjuicio a los caudales públicos, la apariencia creada por los otros documentos -que lógicamente habrían de estar incorporados a las diligencias- habría desaparecido (las diligencias tramitadas por el Tribunal de Cuentas la habrían borrado).

Que la conclusión establecida en las diligencias preliminares sea o no correcta es cuestión que se determinará en su caso, en el correspondiente proceso de responsabilidad contable, pues no impide que el representante del Sector Público o el Ministerio Fiscal puedan ejercitar la pretensión, pudiendo el Juzgador estimarla por no compartir la opinión del Consejero de la Sección de Fiscalización o del Delegado Instructor.

b) Innecesariedad de la concurrencia del «Periculum in mora».

Es. ésta, sin duda, la cuestión más espinosa de todas las que se van a abordar en el presente trabajo y en la que la opinión del autor - así como la de las mayoritarias resoluciones del Tribunal que tácitamente coinciden con ella- puede despertar una mayor controversia y oposición.

En el proceso civil no basta con que el acreedor aporte un título del que se desprenda, en principio, la existencia de una deuda para que se decrete del embargo cautelar, sino que es preciso además que se dé alguno de los siguientes requisitos establecidos por el número 2 del artículo 1400 LEC:

- Que el deudor sea extranjero no naturalizado en España.
- Que aunque sea español o extranjero naturalizado, no tenga domicilio conocido, o bienes raíces o un establecimiento agrícola, industrial o mercantil en el lugar donde corresponda demandarle en justicia el pago de la deuda.
- Que, aun teniendo las circunstancias que acaban de expresarse, haya desaparecido de su domicilio o establecimiento, sin dejar persona alguna al frente de él; y si la hubiere dejado, que ésta ignore su residencia; o que se oculte, o exista motivo racional para creer que ocultará o malbaratará sus bienes en daño de sus acreedores.

No obstante, no será necesario que se den estos requisitos siempre que se den conjuntamente las siguientes circunstancias:

- Que el crédito no exceda de 50.000,- pesetas.
- Que el título de los que resulte la deuda sea alguno de los comprendidos en los números 1º, 4º, 5º y 6º del artículo 1429 LEC. Cabe sin embargo decretar el embargo cuando el título no fuera ejecutivo sin el reconocimiento de la firma del deudor, pero en este caso se adoptará la medida a cuenta y riesgo del que la pidiere.

A la vista de estos preceptos y de que el artículo 67.1 LFTCU establece que el embargo preventivo se podrá solicitar en la forma y «en los casos» establecidos en la Ley de Enjuiciamiento la primera impresión es que el artículo 1400.2 LEC así como el límite cuantitativo de 50.000,- pesetas establecido por el artículo 1401 de la misma son aplicables a la jurisdicción contable.

Pero un análisis más profundo de la cuestión, sin limitarnos a una interpretación literalista, lleva a la conclusión diametralmente opuesta, de manera que cuando el artículo 67.1 LFTCU establece que se podrá pedir el embargo preventivo «en los casos» de la LFTCU se está refiriendo sólo al apartado primero del artículo 1400, de modo que bastará la aportación de título para despacharlo.

Los argumentos en que basamos nuestra opinión son los siguientes:

- 1º) El artículo 3.1 del Código Civil obliga a interpretar las Leyes según su contexto, de manera que el artículo 67 de la Ley 7/88 se ha de interpretar de modo acorde con el resto de los Preceptos de la última.

Hemos de recordar que el artículo 47.1.G) de la Ley 7/88 obliga a los Delegados Instructores a embargar bienes de los presuntos responsables en cantidad suficientes para garantizar el principal del alcance con los intereses liquidados provisionalmente si no ha sido atendido su requerimiento de depósito o afianzamiento de los posibles perjuicios causados a los caudales o efectos públicos.

Ya sabemos que este embargo se ha de declarar de Oficio, siendo obligatoria su práctica y no está sujeto a requisito personal alguno, sino que es absolutamente independiente de la fiabilidad, solvencia u otras condiciones personales del presunto responsable; el artículo 47.1.G) no alude para nada al «periculum in mora», sino que impone el embargo sin más requisitos.

Si ello es así, no tiene razón de ser que cuando el Delegado Instructor incumple dicho deber resulte la parte actora perjudicada, de manera que ya no podrá obtener en vía procesal la garantía cautelar en iguales condiciones subjetivas que las previstas en el artículo 47 de la Ley 7/88.

No podemos omitir que los Autos de la Sala de Apelación de 22 de julio de 1993, favorables a la posibilidad de que los Delegados Instructores incluyan en los Actos de Liquidación pronunciamientos sobre el grado de culpabilidad del presunto responsable -afirman que en el caso de que el Delegado Instructor considere que no existe responsabilidad por no concurrir dolo, o culpa grave no debe adoptar las medidas previstas en los apartados F) y G) del artículo 47.1 LFTCU-, pues de hacerlo estaría vulnerando el principio de presunción de inocencia.

Pero esta afirmación en nuestra modesta opinión y reiterando nuestro respeto a la Sala, adolece del defecto de olvidar que la adopción de una medida cautelar no vulnera el principio de presunción de inocencia, como hemos tenido ocasión de ver al principio de este trabajo.

Por supuesto, si se está a los otros Autos de la Sala de Apelación, que limitan las facultades de los Delegados Instructores, el argumento que venimos exponiendo alcanza su máxima fundamentación: si el Delegado Instructor se extralimita en sus funciones y como consecuencia de ello no adopta medida cautelar alguna, resultaría inadmisibles limitar la posibilidad de obtener un embargo preventivo en la fase jurisdiccional.

Si de las actuaciones previas pasamos a la pieza separada, el planteamiento varía según se entienda o no que en la misma cabe adoptar medidas cautelares.

Si se considera que el Consejero Instructor de la pieza puede adoptar estas medidas, el planteamiento sería el mismo que hemos efectuado respecto de las actuaciones previas: cuando no se decreta el embargo pese a ser procedente se estaría haciendo recaer sobre el actor indebidamente las consecuencias de una actuación contraria a Derecho.

En caso de optar por la tesis contraria a la posibilidad de acordar medidas cautelares en la pieza separada llegaríamos a la paradoja, ya apuntada en su momento, de que los intereses públicos se verían menos garantizados cuando la pretensión de responsabilidad contable tuviera su base en una actuación fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, frente al supuesto de incoación de expediente administrativo, en el que si cabría la adopción de medidas de aseguramiento.

Todos estos problemas desaparecen si se interpretan de modo conjunto y armónico todos los preceptos del Ordenamiento que regulan las medidas de aseguramiento en materia de responsabilidad contable y se concluye que el apartado 2 del artículo 1400 LEC no juega cuando de la declaración de aquélla se trata.

- 2º) Como ya hemos visto el artículo 1401 LEC permite el embargo preventivo, aunque no se den las circunstancias subjetivas del apartado 2º del artículo 1400, cuando el actor basa su pretensión en determinados títulos de entre los que, según el artículo 1429, llevan aparejada ejecución.

Si bien el artículo 1401 se refiere a cantidades inferiores a 50.000,— pesetas, hay que entender que cuando actúa

la jurisdicción contable, el título en que se basa la petición de embargo y el interés a proteger son de tal entidad que procede despachar el embargo cualquiera que sea la cuantía de la pretensión.

El ya citado artículo 3.1 del Código Civil señala como principal criterio interpretativo de las normas la finalidad que persigan, y no se puede olvidar que la Ley Orgánica 2/82 y la Ley 7/88 tienen por fin la protección de los caudales públicos, que se nutren de las aportaciones de los ciudadanos, de manera que defiende de modo especialmente destacado el interés general en su más estricto y puro sentido.

No se está, como en el caso de los procesos civiles regulados por la LEC, ante un interés patrimonial privado de parte, sino ante un interés general, y ese interés debe primar a la hora de interpretar las normas que específicamente lo defienden, de modo que dicha interpretación ha de ser la más favorable a la debida y suficiente garantía del citado interés.

Esta interpretación del alcance del artículo 1401 LEC parece ser la mantenida por el ya citado Auto de 11 de octubre de 1994 (Alcance B-151/92), cuyo Razonamiento Jurídico Segundo, tras reproducir el texto del artículo 67 LFTCU, añadía: «... y el artículo 1401 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece la posibilidad del embargo preventivo siempre que el título invocado lleve aparejada su condición de ejecutivo, característica ésta que concurrir en el Acta de Liquidación Provisional, a tenor de lo dispuesto en el artículo 67.2 de la precitada Ley de Funcionamiento, que lo considera como documento suficiente para que pueda despacharse el embargo».

Conviene aclarar que dicho Auto decretó el embargo de los haberes de un Funcionario público en activo, con domicilio conocido, presente en el mismo, y que la cuantía

de la pretensión excedía con mucho del límite señalado por el artículo 1401 LEC. De ahí que aunque no lo diga expresamente, es evidente que el Consejero estima que en la jurisdicción contable no juegan ni los requisitos del párrafo segundo del artículo 1400 LEC ni el tope cuantitativo del artículo 1401 de la misma.

- 3º) Las normas se han de interpretar del modo más acorde con la Constitución (Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1983, de 6 de mayo, entre otras muchas) y en el sentido más favorable a los derechos fundamentales en ella consagrados (STC 67/1984, de 7 de junio).

Centrada así la argumentación cabe traer a colación como primera norma constitucional a cuya luz se ha de interpretar el artículo 67 LFTCU el artículo 101.1 CE, según el cual la Administración está sujeta al principio de eficacia, y es evidente que un requisito básico para tal eficacia es que los caudales públicos sean correctamente administrados y que, en caso de posible perjuicio de los mismos, su reintegro o indemnización sean debidamente garantizados.

Más decisiva nos parece la aplicación al supuesto que estamos estudiando del artículo 14 CE, que obliga a no aplicar o interpretar las normas de forma discriminatoria.

Pues bien, no se puede olvidar que, en ciertos casos, la responsabilidad contable tiene su origen en hechos constitutivos de delito, y que en tales supuestos su declaración está reservada al Tribunal de Cuentas y no a los Juzgados y Tribunales del orden jurisdiccional penal, los cuales han de abstenerse de conocer de la responsabilidad civil derivada del delito (artículos 18.2 de la Ley Orgánica 2/82 y 49.3 de la Ley 7/88).

De no ser por dicha obligación de abstenerse, los Juzgados de Instrucción, al conocer del asunto, habrían de adop-

tar de oficio las medidas conducentes a garantizar la responsabilidad civil, tal y como imponen los artículos 589 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, los cuales no sujetan la medida a ningún condicionamiento de nacionalidad, ausencia etc. del imputado. En el ámbito de la LECR no juega el requisito del «periculum in mora».

Los perjudicados por un delito pueden, optar entre ejercitar la acción civil ante el órgano judicial penal o rechazar el ofrecimiento de acciones establecido por el artículo 109 LECR y ejercer su pretensión ante el orden jurisdiccional civil, tal y como permite el artículo 111 de la Ley citada.

En caso de optarse por el vía civil no procederá que el Juez de Instrucción adopte las medidas tendentes a garantizar la responsabilidad civil, y si el actor quiere gozar de una medida cautelar habrá de instar el embargo preventivo, en cuyo caso quedará sujeto a todos los requisitos que para su otorgamiento establecen los tantas veces citados artículos 1400 y 1401 LEC.

Pierde así el actor los beneficios de la utilización de la vía penal y tiene que pechar con las limitaciones que la Ley procesal civil establece, lo cual es totalmente admisible pues cada cual debe estar a las consecuencias de sus propios actos y si la parte perjudicada ha decidido libremente acudir a la vía civil debe aceptar las desventajas que su decisión supone.

Pero si dicha libre elección no existe sino que es el Ordenamiento Jurídico el que, sin opción alguna, obliga a acudir a una vía distinta de la penal para obtener el resarcimiento de los perjuicios derivados de un delito, el razonamiento del párrafo anterior cae por su propio peso, pues no es de recibo pretender que una persona tenga que soportar las consecuencias de un acto que no ha podido adoptar libremente, sino que le es impuesto por la Ley.

Y este es el caso de la responsabilidad contable; cuando la misma nace de un delito ni el Estado ni las demás Entidades del Sector Público pueden acudir al orden jurisdiccional penal, sino que están obligados a demandar justicia ante el Tribunal de Cuentas, quedando privados de las medidas cautelares que la LECR establece.

El inconveniente que hemos indicado en el párrafo anterior queda totalmente paliado si por el Delegado Instructor se adoptan las medidas del artículo 47.1. LFTCU. Pero si no se adoptan, pese a ser procedentes, sólo cabe entender que el embargo preventivo sólo está sujeto al requisito del título acreditativo de la deuda, pues en caso contrario se estaría situando a la Entidad perjudicada en una situación de desventaja respecto al régimen de la LECR, sin que haya mediado opción libre por su parte que lo justifique.

De todo ello resultaría que, de exigirse en los procesos contables que concurren los requisitos subjetivos y cuantitativos establecidos por los artículos 1400-2º y 1401 LEC, se estaría haciendo a la Administración -en los casos de perjuicio a los caudales públicos derivados de delito- de peor condición que los particulares perjudicados por otros delitos, que se verían beneficiados por las medidas de aseguramiento de responsabilidad civil adoptadas de oficio por el Juez Instructor penal.

Es más, cuando el perjuicio causado a los bienes del Sector Público no se deriva de un supuesto delictivo originador de una responsabilidad contable (piénsese, por ejemplo, en el hurto o robo de fondos públicos cometidos por un particular), la Administración puede ejercitar la acción civil ante el orden jurisdiccional penal, con las consecuencias que ello supone en relación con las medidas cautelares.

Así las cosas, de prosperar la tesis favorable a la exigencia del «periculum in mora» se daría el resultado -que,

evidentemente, no puede ser el querido por el ordenamiento- de que los caudales públicos estarían menos garantizados cuando quien los perjudica por medio de un acto delictivo es, precisamente, la persona encargada de su manejo y custodia, la cual además se vería en una posición procesal más favorable respecto de las medidas cautelares, que los particulares causantes de perjuicios similares, sin razón alguna que justifique semejante disparidad de trato, lo que supondría una clara vulneración del artículo 14 CE.

Como colofón de este apartado indicaremos que en nuestra experiencia profesional hemos comprobado que el Tribunal en la inmensa mayoría de los casos en que hemos solicitado el embargo preventivo sin concurrir los requisitos del artículo 1400.2 LEC, y en pretensiones superiores a las 50.000.— pesetas, ha decretado el embargo. Sólo en dos recientes ocasiones nos ha sido denegada la medida cuatelar por falta de los requisitos que examinamos, razón por la que hemos recurrido en súplica las resoluciones correspondientes.

Una vez finalizada la primera redacción de este trabajo, y antes de finalizar el examen de su Inscripción mecanográfica, nos ha sido notificado el Auto que resuelve, en sentido desestimatorio, el primero de los recursos de súplica a los que acabamos de aludir.

El Auto, de fecha 19 de junio de 1995 (Alcance B-116/94), ha sido dictado por el mismo Departamento que pronunció los Autos de fecha 16 de septiembre y 11 de octubre de 1994 (Alcance B-151/92), y en sus Fundamentos Tercero a Quinto establece:

«El embargo preventivo es una modalidad de las medidas cautelares tendente al aseguramiento de una posible sentencia de condena al pago de una suma, y como todas ellas se adopta con base en el peligro de que el retraso en la obtención de la sentencia produzca su ineficacia (<periculum in mora>) y en la justificación del derecho que se reclama. El segundo de estos requisitos se cumple con la presentación de un documento del que resulte la deuda (artículo 1400.1º de la Ley de Enjuicia-

miento Civil), mientras que el primero de ellos se refiere el número 2º del citado artículo 1400, donde se describen circunstancias objetivas que implican la existencia del "periculum in mora".

La Ley de Funcionamiento de este Tribunal se refiere a dichos requisitos cuando permite la solicitud de embargo preventivo de los bienes de los iniciados en responsabilidad contable, efectuando una remisión a la Ley procesal civil («en los casos y en la forma establecidos en la Ley de Enjuiciamiento Civil»), con dos salvedades: primera, que a los solicitantes no podrán exigirseles fianza de clase alguna para decretar el embargo, exceptuando así lo dispuesto en el artículo 1402 de la Ley de Enjuiciamiento Civil en cuanto a la necesidad de la prestación de una contra-cautela para acordarlo, y segunda que, las diligencias en que se hubiere concretado provisionalmente el importe de las responsabilidades contables a que hacen referencia los artículos 45 -pieza separada- y 47 -actuaciones del Delegado Instructor- de la Ley de Funcionamiento, tendrán la consideración de documento suficiente para despachar el embargo.

4º) No son, pues, atendibles los motivos aducidos por el Abogado del Estado en el sentido de que en la jurisdicción contable basta con que se concrete el importe del perjuicio, sin la declaración de posibles responsabilidades, esto es sin reparar en circunstancias objetivas derivadas de la posición del deudor, para que automáticamente deba despacharse el embargo. Ello, no sólo por la remisión a la Ley de Enjuiciamiento Civil que realiza la legislación de este Tribunal -con las únicas particularidades antes expresadas-, sino también por la propia literalidad del artículo 67. que se refiere al importe de las responsabilidades contables y no al importe del alcance o de los perjuicios ocasionados a los caudales o efectos públicos.

En cuanto a lo previsto en la fase de actuaciones previas para el embargo de los bienes de los presuntos responsables, no debe olvidarse que se trata de una fase no jurisdiccional y que por tanto no es posible trasladar en bloque lo dispuesto en dicha fase a la fase jurisdiccional, y que si el embargo se ha llevado a cabo, debe en todo caso el legitimado activo solicitar su ratificación en el trámite de demanda

-en el de alegaciones al Ministerio Fiscal-, según dispone el apartado tercero del artículo 67 de la Ley de Funcionamiento, siendo en el proceso jurisdiccional donde el órgano juzgador podrá valorar, en su caso, la concurrencia de los requisitos necesarios para acceder a su ratificación. a la luz de lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil y con las especialidades prevenidas en la de este Tribunal.

Por último. respecto de la diferente medida de los Juzgados de lo Penal para adoptar de oficio medidas conducentes a garantizar la responsabilidad civil sin distinciones sobre la posición del imputado, no carece de entidad el razonamiento del Abogado del Estado. pero ello siempre y cuando nos encontremos ante el surgimiento de casos de responsabilidad contable que sean asimismo constitutivos de delito. Esta circunstancia, unida a las especialidades de la Hacienda Pública cuyos intereses merecen una especial protección, así como el hecho de que el propio artículo 1400.2, junto a manifestaciones legales objetivas que determinan el «periculum in mora». contenga otra («motivo racional para creer que ocultará o malbaratará sus bienes en daño de sus acreedores») que constituye un auténtico concepto jurídico indeterminado y, en consecuencia, permite su apreciación al prudente criterio del juzgador, ha de llevarnos necesariamente al examen del caso concreto.

5º ...De la descripción de los hechos y las circunstancias de las personas que aparecen como presuntos responsables -tan sólo dos de ellos, además, fueron citados para la práctica de las actuaciones previas-, no se desprende que nos hallemos ante un supuesto constitutivo asimismo de delito o que existan motivos racionales para pensar que de no decretarse el embargo se produzca un peligro que determine la ineficacia de una eventual sentencia condenatoria. En fin, dada la entidad del perjuicio ocasionado tampoco se advierte en el presente caso la necesidad de tutelar especialmente el interés que la Hacienda Pública representa, y en cuanto a las resoluciones de este Departamento que el Abogado del Estado cita en apoyo de su tesis, baste decir ahora que la solicitud de embargo debe ser o no en razón del caso concreto que la origina, y que en aquel supuesto se trataba de garantizar los derechos de la Hacienda Pública a consecuencia de unas actuaciones previas cuya dilación origino el pase a la fase juris-

diccional sin proceder a una segunda nulidad que, ésta si, hubiera determinado- por el tiempo transcurrido entre los hechos y la sentencia que se dictare, por la cuantía del descubierto, etc. etc.- un peligro potencial de insatisfacción de la Hacienda Pública en caso de sentencia estimatoria de las pretensiones del actor.

En todo caso, debe admitirse que en el Auto de 11 de octubre de 1994, la referencia al artículo 1401 de la Ley de Enjuiciamiento Civil no lo era, como se deduce del recurso del Abogado del Estado, a su párrafo segundo- que permite incluso prescindir de los requisitos del número 20 del artículo 1400 en los casos de título comprendido en los números 1º, 4º, 5º y 6º del artículo 1429, siempre que la deuda no exceda de 50.000,—pesetas, sino al primero, puesto en relación con el número 1 del artículo 1400: con la solicitud de embargo debe presentarse un documento del que resulte la existencia de la deuda, entendiéndose cubierto el requisito cuando con la solicitud se presentare un título de los que tienen fuerza ejecutiva (ex. artículo 1429, art. 1401, párrafo primero) y, en el caso de la jurisdicción contable, existencia de los críticas diligencias de los artículos 45 y 47 en que se hubiere concretado el importe de las responsabilidades contables, según dispone el artículo 67.2. todos ellos de la Ley 7/1988. de Funcionamiento de este Tribunal».

Hasta aquí el Auto en cuestión. El aprecio y admiración que sentimos por su autor no nos impide mostrar nuestra disconformidad con la doctrina que en el mismo se contiene y formular unas respetuosas críticas a la misma. Al fin y al cabo, de la discusión nace la luz siempre que aquélla se centre sobre las ideas y la máxima consideración hacia las personas.

Las objeciones que, a vuelapluma se nos ocurren son las siguientes:

- a) No entendemos la consecuencia que se trata de extraer de la alusión al tenor literal del artículo 67.3 LFTCU y la especificación de que se refiere el importe de las responsabilidades, no al del alcance o de los perjuicios. ¿Quiere decirse con esto que hay que esperar a que el Delegado Instructor

«declare» aunque sea provisionalmente esas responsabilidades?.

Ya hemos visto que el Delegado no puede declarar responsabilidad alguna, pues sólo el Consejero puede hacerlo. Es una actuación, la previa, que se limita a constatar la existencia de un descubierto y la identidad del autor de las actuaciones que la generan, sin naturaleza declarativa alguna. Luego cuando el artículo 67 alude a las responsabilidades nada en especial ha querido decir. Lo mismo podría haber hablado de presunto alcance o de posibles perjuicios.

- b) Por las razones expuestas más arriba no podemos compartir la opinión de que es obligatorio solicitar la ratificación del embargo decretado por el Delegado Instructor. No cabe confundir el mismo con el del artículo 67 y aquí sí que es explícito y claro el tenor literal de la norma. El artículo 67.3 de la Ley 7/88, sólo exige la ratificación del embargo «solicitado» antes de la demanda, y es evidente que en el embargo del artículo 47.1.g) de la propia Ley no media solicitud de parte, sino que se ha de acordar de oficio de modo imperativo e ineludible.
- c) Parece que el Auto admite que se pueda despachar el embargo preventivo sin concurrencia del «periculum in mora» cuando se está ante responsabilidades penales derivadas de delito. Pero si es así resultaría que el embargo preventivo del artículo 67 LFTCU se puede otorgar en casos y forma distintas de las establecidas en la LEC. Y en tal caso ¿por qué no se ha de hacer excepción respecto de los supuestos no derivados del delito?. ¿Es que en estos casos el interés público no merece ser protegido, siendo posible que las cifras en juego sean mayores?.
- d) Se trata de justificar el apartamiento de la doctrina sostenida en casos anteriores -en los que por cierto la responsabilidad no se derivaba del delito- tratando de ver un «periculum in mora» derivado del retraso en el actuar del Delegado Instructor.

Ello a nuestro juicio supone desvirtuar la cuestión. El supuesto del inciso final del artículo 1400.2 LEC se refiere a un riesgo de insolvencia conectado con la situación personal del deudor, y no es correcto conectarlo con la actuación irregular del Delegado Instructor.

Por mucho que se tarde en tramitar las actuaciones previas, no necesariamente tiene que colocarse el deudor en una situación de posible insolvencia.

Volvemos pues a lo que venimos defendiendo; lo que prima es el interés general que defiende la jurisdicción contable, de manera que es indiferente que exista una situación de peligro de insolvencia del deudor para que proceda la concesión del embargo Preventivo.

- e) Finalmente, no entendemos cuál puede ser el fin práctico de la aclaración de que el auto de 11 de octubre de 1994 se refiere al párrafo primero y no el segundo de la LEC, pues la consecuencia legal es la misma, suponiendo un refuerzo a nuestra tesis, ya que el apartado primero no excluye, en el régimen civil el «periculum in mora», como ha establecido la unánime doctrina procesalista ⁽¹⁴⁾. Por tanto, la cita del

⁽¹⁴⁾ La doctrina distingue los siguientes supuestos:

- Títulos ejecutivos de cuantía inferior a 50.000, pesetas, y que sea alguno de los previstos en los números 1º, 4º, 5º y 6º del artículo 1429 LEC y de cuantía superior a 50.000, pesetas, así como restantes títulos ejecutivos del artículo citado: procede otorgar el embargo sin fianza, pero ha de concurrir "periculum in mora".

- Títulos que para ser ejecutivos precisan reconocimiento de la firma del deudor, títulos no firmados por el deudor, sino por otra persona a su ruego: se puede decretar el embargo con fianza, si el Juez la estima procedente, y siempre que concurra "periculum in mora", siempre que citado dos veces el deudor para reconocer la deuda bajo juramento no comparezca. En estos casos no es obligatorio otorgar el embargo, sino que queda al arbitrio del Juez a diferencia de los upuestos de los párrafos primero y segundo del artículo 1401 LEC.

- Títulos no ejecutivos: se puede conceder el embargo (no es obligatorio), si hay periculum in mora y se presta fianza de estimarlo el Juez preciso.

Cfr.: Jaime Guasp. "Derecho Procesal Civil", Tercera Edición, 1968. Instituto de Estudios Políticos. Páginas 689 y 690 del Tomo II de Leonardo Prieto Castro: "Tratado de Derecho Procesal Civil". Ed. Aranzadi. 1982. Tomo II, páginas 824 a 826.

Miguel Angel Fernández: Op. cit. Tomo III, páginas 310 a 313.

párrafo en cuestión sólo supone lo que venimos defendiendo; que basta el título ejecutivo para que se despache el embargo preventivo en la jurisdicción contable, aunque no haya riesgo de insolvencia del deudor.

c).- Exclusión de la obligación de prestar fianza.

El artículo 67.1 inciso final establece que para el despacho del embargo no se podrá exigir fianza de clase alguna.

El precepto resulta ocioso si se tienen en cuenta, una vez más, las peculiaridades del régimen Procesal de la LFTCU.

Según el artículo 1402 LEC el Juez deberá exigir la prestación de fianza si el que pidiere el embargo no tuviere responsabilidad conocida y se estuviere en los casos previstos en los tres últimos párrafos del artículo 1401 (documento que no sea ejecutivo sin reconocimiento del deudor, reconocimiento presunto de la certeza de documento firmado por persona distinta del deudor a su ruego y reconocimiento del documento aunque se niegue la deuda).

Pero en el caso de la jurisdicción contable mal se puede producir el caso de los tres últimos párrafos del artículo 1401 LEC, pues los únicos títulos admisibles son, como hemos visto, las actuaciones preliminares de los artículos 45 y 47.

Aunque a efectos dialécticos admitiéramos la posibilidad de despachar el embargo con base en otros documentos no alcanzamos a imaginar una posibilidad de documento en el que el presunto responsable reconozca su obligación de indemnizar el perjuicio causado a los caudales públicos y que además necesite de reconocimiento de la firma del deudor. Lógicamente ha de ser un documento privado. (artículo 1429-2 LEC) y sólo se nos ocurren supuestos como una carta o escrito similar dirigido por el responsable a la Entidad perjudicada, o si ésta es una Sociedad Estatal un acta de reconocimiento sin intervención de fedatario público.

La verdad es que no nos imaginamos al representante de la Entidad perjudicado o al Ministerio Fiscal aportando un documento como el que hemos indicado y solicitando del Consejero que requiera al interesado para que reconozca la firma.

Sin embargo, no podemos afirmar que dado que sólo el representante de la Entidad perjudicada como el Ministerio Fiscal pueden pedir el embargo preventivo, siempre existirá solvencia por parte del actor y que la legislación suelo eximir a las Administraciones Públicas de la prestación de fianzas y cauciones en el ámbito procesal, pues la inclusión en el Sector Público de las Sociedades Estatales puede dar lugar a que las mismas no tengan reconocida dicho beneficio y puedan encontrarse en teoría, en situaciones de dudosa solvencia.

Pero aun en el caso de Sociedades Estatales, no por ello dejan de pertenecer al Sector Público, y los caudales presuntamente afectados tienen la naturaleza de públicos, merecedores de una defensa que justifica la exención de fianza, cualesquiera que sea la solvencia que ofrezcan.

E) Recursos.

La concesión del embargo se ha de acordar mediante Auto, pues así lo establece el artículo 1402 LEC.

Respecto de la denegación nada dice la Ley Rituaria, pero también consideramos preciso el Auto, pues según el artículo 245.1.b) de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 369 LEC es precisa dicha forma en las resoluciones que resuelven incidentes que no hayan de resolverse por sentencia, y no cabe duda que el embargo preventivo puede ser calificado de cuestión incidental «sui géneris» que excede en todo caso de la mera tramitación, y la ordenación material del proceso, único caso en que han de tener forma de Providencia, según los artículos citados.

No obstante es práctica frecuente en la jurisdicción contable resolver las solicitudes de embargo preventivo mediante providencia,

lo cual no tendrá excesiva importancia siempre que estén motivadas debidamente. Recuérdese que según el artículo 370 LEC las providencias no deben contener motivación, pero que el artículo 248.1 LOPJ ha modificado este régimen permitiendo la motivación sucinta si se estima conveniente.

El auto denegatorio del embargo será susceptible de recurso ante el Consejero.

La remisión que a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa efectúa el artículo 80.1 LFTCU obliga a otorgar a este recurso la incorrecta denominación de «súplica» cuando lo correcto sería hablar de «reposición» por tratarse de un órgano unipersonal (Algún Departamento, por esta razón, prefiere seguir llamando reposición al recurso contra sus providencias y autos).

Contra el auto resolutorio del recurso de «súplica» creemos cabrá apelación, pese a que el artículo 92 LRJCA no la establece contra este tipo de resoluciones.

La situación creada tras la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa por L.10/1992, de 30 de abril, que sólo se acordó de la jurisdicción contable -con poco acierto- al regular los recursos de casación ordinarios y de revisión planteó el problema de si cabría apelación contra sentencias y autos en el orden jurisdiccional contable.

La cuestión ha quedado resuelta respecto de las Sentencias, admitiéndose la apelación contra las mismas con base en el artículo 24.2 de la Ley Orgánica 2/82, y el 80.3 de la LFTCU entendiendo que el procedimiento aplicable será el de la apelación civil.⁽¹⁵⁾

Por esta razón estimamos que también cabrá apelación contra los autos resolutorios de «súplicas», tal como hemos dicho, y muy especialmente en el caso del embargo preventivo dado que en los

⁽¹⁵⁾ Auto de la Sala de Apelación de 28 de julio de 1993.

procesos civiles está previsto dicho recurso por el artículo 1403 LEC, el cual, por cierto establece que se admitirá en ambos efectos.

Esta tesis se ve confirmada por el Auto del Departamento Tercero de 18 de diciembre de 1992 (Alcance 123/91), cuyo Fundamento 2º establece «Una vez vigente la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, su disposición derogatoria segunda... ha suprimido el recurso de apelación en el orden contencioso administrativo y ha dejado sin efecto la remisión que al mismo se contenía en el artículo 80.3 de la Ley de Funcionamiento, pero es indiscutible que este hecho en modo alguno acarrea como consecuencia la desaparición del recurso de apelación contable como tal instrumento de impugnación de Autos y Sentencias ante la Sala de Justicia de este Tribunal. dado que el recurso se establece en la Ley de Funcionamiento -art. 80.2, independientemente de la forma en que ha de ser sustanciado y decidido y, además, que fue realmente instaurado por la Ley Orgánica 2/1982, en el artículo 24.2 de la misma» (El subrogado es nuestro).

Como refuerzo podemos citar el artículo 43.1 LRJCA en su primitiva redacción que concedía recurso de apelación contra los Autos dictados en primera instancia. En el apartado 2. letra d) del propio artículo excluía de apelación los autos resolutorios de recursos de súplicas interpuestos contra «providencias». luego los resolutorios de súplicas contra autos no estaban incluidos en la excepción y si cabría apelación contra los mismos, y ya hemos visto que la concesión o denegación del embargo ha de hacerse mediante auto, luego si, indebidamente, se hace por Providencia, no puede hacerse recaer sobre la parte tal irregularidad privándole de un legítimo derecho a un recurso que el Ordenamiento le concede.

Cuestión difícil de resolver es la posibilidad de reacción del deudor contra el auto que conceda el embargo, pues cabe plantear si el precepto aplicable será, como en el caso de la concesión, el artículo 80.1 de la Ley 7/88 o dada la especialidad de la materia, debe prevalecer la normativa civil y más concretamente los artículos 1403 y 1416 LEC, que no conceden al deudor la posibilidad de recurso alguno contra el auto de decreto del embargo, si no la posibilidad de

oponerse al mismo, una vez practicado, por los trámites establecidos para los incidentes.

Una cosa es clara, el despacho del embargo se ha de acordar «inaudita parte» como establece el artículo 1403 LEC, pues resulta consustancial a las medidas cautelares.

En cuanto a que lo procedente sera el incidente del artículo 1416, podría afirmarse que no es aplicable a la jurisdicción contable, pues la oposición se ha de basar en que no concurren los requisitos del artículo 1400 LEC y hemos llegado a la conclusión de que es la jurisdicción que nos ocupa no es exigible el «periculum in mora».

Pero no se ha de olvidar que el artículo 1400 LEC exige además la presentación de título acreditativo de la deuda, y que este requisito si es aplicable a la jurisdicción contable.

Lo cierto es que en la práctica se esta concediendo el recurso de «súplica». Entendemos que contra el Auto resolutorio de la suplica cabra apelación por las razones que hemos expuesto para el caso de denegación del recurso. Dado que nos estaríamos apartando del régimen de la LEC, se plantea la duda de si esta apelación se ha de admitir a ambos o a un sólo efecto.

Nos inclinamos por considerar que en caso de desestimación del recurso de «súplica», la apelación se ha de admitir a un solo efecto con base en el artículo 382 LEC. Si la suplica fuese estimada, dejando sin efecto el embargo ya concedido, creemos que la apelación del representante del Sector Público o del Ministerio Fiscal habrá de ser admitida en ambos efectos por analogía con el supuesto regulado por el artículo 1403 LEC.

F) Práctica y Levantamiento.

El primer efecto del despacho del embargo (aparte de la posibilidad de recurrirlo), será su práctica material, sirviendo el auto en que se acuerde de mandamiento al alguacil y secretario que hayan de practicarlo (Art. 1404 LEC).

El embargo se practicará sobre los bienes concretos a que se refiere el auto, pero si no se hubiese limitado a cosas concretas, se procederá a la traba de los bienes suficientes para garantizar la pretensión, siguiendo el orden establecido en el artículo 1447 LEC. La elección de los bienes podrá ser efectuada por el Secretario o por el propio autor, que está autorizado a acudir al acto del embargo. (Artículos 1407 y 1408 LEC.).

Esta es la teoría, pues la práctica difiere mucho de las normas descritas.

Lo normal será el embargo de cuentas corrientes u otros tipos de depósitos en establecimientos de crédito, valores mobiliarios, sueldos, pensiones, vehículos automóviles, embarcaciones y bienes inmuebles, bastando para ello que el Tribunal se dirija por escrito, ordenando la traba, a la entidad depositaria pagadora, o bien al Registro Administrativo correspondiente o al de la Propiedad, a fin de que se anote el embargo.

La práctica de aprehensión material de bienes muebles en el domicilio del presunto responsable no ha sido hasta ahora efectuada por el Tribunal, a nuestro juicio por una sencilla razón: el legislador no ha dotado al Tribunal de los medios personales para ello. El artículo 1407 LEC establece que el embargo será ejecutado por el Secretario y el alguacil, pero ni la Ley Orgánica 2/82, ni la Ley 7/88, al regular el personal al servicio del Tribunal de Cuentas han incluido un tipo de funcionarios similar a los Agentes Judiciales, previstos por los artículos 454.1 y concordantes LOPJ. Sin este tipo de personal mal se pueden realizar las actuaciones que exigen su intervención, no siendo válido pretender que esta peculiar función la realicen otros funcionarios del Tribunal (p.ej. auxiliares, subalternos, etc.).

Fuera de Madrid si será posible realizar estas actuaciones, por medio del Juzgado competente al que se habría de librar el oportuno exhorto. Pero es éste un procedimiento lento y engorroso en la práctica que no invita a su utilización si no ha sido posible localizar otros bienes embargables por medios más fáciles.

- Según el artículo 1405 LEC no se llevará a efecto el embargo si en el acto de hacerlo la persona contra quien se haya decretado pagare, consignare o diere fianza para responder de las sumas que se le reclamen, añadiendo el artículo 1406 que en este caso los ejecutores suspenderan toda diligencia hasta que el Juez resuelva, a la vista de la fianza, si bien adoptaran bajo su responsabilidad las medidas necesarias para evitar la ocultación de los bienes.

Ya hemos indicado que el embargo en el domicilio del deudor es, en la práctica, figura ajena a la jurisdicción contable.

De todas formas, cabe entender de modo amplio el artículo 1405 LEC, de manera que practicado el embargo por cualquiera de las formas indicadas al comentar el artículo 1407 LEC, puede el presunto responsable dirigirse al tribunal ofreciendo garantía suficiente del abono del principal e intereses. Incluso nos parece posible que tal solicitud se formule una vez decretado el embargo, antes de su práctica material.

En uno u otro caso podrá el Consejero -en nuestra opinión- una vez oídas a las otras partes, y constituida en forma la garantía acordar el levantamiento del embargo.

Caso especial sera el del pago en firme, pues si éste tiene lugar, lo que procederá, oídas las partes, es que por el Consejero se acuerde el sobreseimiento de las actuaciones con base en el artículo 79.1.c) LFTCU.

- Una vez trabados los bienes, el modo de mantener la traba varía según los bienes.

Ante el silencio de la LFTCU se estará a lo dispuesto en la LEC, de modo que respecto de los bienes inmuebles bastará la práctica de la correspondiente anotación en el Registro de la Propiedad. Los muebles o semovientes se depositarán en persona de responsabilidad. El metálico o efectos públicos se consignarán en establecimiento adecuado (que nosotros estimamos puede ser perfectamente la Caja General de Depósitos). Si los bienes, estuvieren en poder de un tercero quedará este constiuuido en depósito (Artículos 1404 y 1410 LEC).

Este sistema tiene su importancia en relación con el devengo de intereses como inmediatamente vamos a ver.

G.- Embargo preventivo y sentencia.

- Como señala la doctrina, mientras no recaiga sentencia firme se mantendrá el embargo preventivo (incluso en el caso de que la sentencia de instancia fuere desestimatoria de la pretensión).

Un caso especial lo constituye la sentencia de apelación que declare la inexistencia de responsabilidad contable, pero que sea susceptible de casación.

Según el artículo 84.2 LFTCU la interposición del recurso de casación no impedirá la ejecución de la sentencia, salvo que el recurrente prestase fianza o aval suficientes para garantizar el cumplimiento de la misma.

Pero por su parte, el artículo 85.1 de la propia Ley 7/88 establece que la sentencia se ejecutará «una vez que sea firme» y es evidente que la recurrida en casación no lo es.

Esta aparente antinomia es idéntica a la que se produce entre los artículos 98.1 y 104 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y que el Tribunal Supremo ha resuelto en el sentido de entender que solo cabe ejecutar las sentencias cuando son firmes, pero que el artículo 98.1 permite una ejecución provisional, a instancia de parte, similar a la prevista en los artículos 1722 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil.⁽¹⁶⁾

Lo mismo cabe entender respecto del artículo 84.2 LFTCU.

Ahora bien, si la caución no es problema en el caso de sentencia de condena (en la cual cabrá la ejecución salvo que el declarado responsable preste caución o aval hasta que el recurso de casación quede resuelto), en el caso de desestimación de la pretensión la cuestión no aparece tan clara.

⁽¹⁶⁾ Auto del Tribunal Supremo de 11 de enero de 1993.

Se podrá decir que si no hay pronunciamiento que condene a resarcir, no es precisa ejecución alguna y no cabe pedir su práctica provisional.

Pero si está pendiente embargo preventivo ¿cabrá que el demandado solicite y obtenga que, al amparo del artículo 84.2 LFTCU, y como ejecución provisional de la sentencia se levante la medida cautelar?.

Rotundamente se ha de afirmar que no.

Ya de entrada resulta extraño el levantamiento «provisional» de una medida cautelar, que, por serlo goza también del carácter de provisional.

Además no se puede pretender que para evitar ese levantamiento «provisional» del embargo preventivo haya que exigir al representante de la Entidad o al Ministerio Fiscal que presten aval o fianza, dado que están excluidos de tal obligación.

Hemos visto que esta ejecución provisional equivale a la regulada en el artículo 1722 LEC, el cual obliga al solicitante de la ejecución a prestar fianza o aval bancario para responder de lo que hubiera percibido, caso de que fuere estimada la casación.

¿Cómo es posible que la LFTCU establezca precisamente la medida contraria -exigir la fianza al recurrente en vez del beneficiado por la ejecución provisional- que no sólo se opone al régimen de la LEC y también aparentemente, a la lógica más elemental?.

La solución es clara: el artículo 84.2 debe interpretarse en el sentido de que sólo es aplicable al caso de sentencia estimatoria de la pretensión recurrida en casación por el declarado responsable. En tal caso, la fianza tendría por fin el mantener la garantía de los caudales públicos durante la tramitación del recurso.

(En el supuesto de que existiese embargo preventivo, la prestación de la fianza supondría no sólo la enervación de la ejecución pro-

visional, sino el levantamiento del embargo, pues se estaría ante un supuesto similar al del artículo 1405 LEC).

Esta interpretación es la única que permite entender no sólo que se exija fianza al recurrente (para garantizar los caudales públicos caso de desestimación de recurso), sino también que no se hable para nada de prestación de fianza por el solicitante de la ejecución: el Sector Público está exento de fianza y cauciones.

Si a lo dicho añadimos que el levantamiento del embargo preventivo, sin prestar fianza alguna, so capa de una ejecución provisional de la sentencia absolutoria recurrida en casación, supondría dejar desprotegidos los caudales públicos, no queda más remedio que concluir que tal levantamiento provisional no está permitido por la LFTCU y que la medida cautelar debe mantenerse hasta que el Tribunal Supremo dicte Sentencia.

- Si la sentencia firme es estimatoria de la pretensión y declarativa de la responsabilidad contable, la consecuencia es evidente, el embargo preventivo pierde su carácter provisional y los bienes embargados recibirán el tratamiento que corresponda, según su naturaleza, en la fase de ejecución (entrega al ejecutante del metálico y enajenación de los demás bienes).

Y es aquí donde entra en juego el modo en que se llevó a efecto el embargo preventivo en relación con el devengo de intereses.

Al haberse producido un mero depósito de los bienes -incluido el metálico y los sueldos o pensiones- y no un ingreso en el Tesoro como en el caso del embargo del artículo 47.1.G) LFTCU, el devengo se producirá hasta que se resarzan los perjuicios, si bien ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 921 LEC.

MEDIDAS CAUTELARES EN EL CASO DEL ARTÍCULO 41.2 DE LA LEY ORGÁNICA 2/1982

Ya hemos dicho al principio de este trabajo que, salvo avocación del conocimiento del asunto por el Tribunal de Cuentas, responsabi-

lidades contables derivadas de los hechos descritos en los partados b) y d), f) y g) del artículo 141.1 TRLGP, se depurarán mediante el oportuno expediente administrativo.

En el supuesto de que en el expediente se declare la existencia de responsabilidad contable, cabrá recurso ante la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas (Artículo 41.2 LO 2/82).

Llamamos la atención sobre el hecho de que el artículo 41.2 LOTCU no se refiere a todas las resoluciones que se dicten en este tipo de expedientes sino sólo a aquéllos «en que se declaren» responsabilidades, lo que lleva a la consecuencia de que no cabrá este recurso contra las resoluciones que declaren la inexistencia de responsabilidad.

Pero esta es una cuestión que se aparta del objeto de nuestro trabajo y que merece un estudio amplio y específico para cuya realización nos comprometemos pero sin fijarnos plazo.

Centrándonos sobre lo que aquí nos interesa recordemos lo más arriba dicho sobre la tramitación de este recurso por los cauces del contencioso administrativo ordinario, dado el silencio que sobre la cuestión guarda el artículo 41.2 LOTCU.

La resolución declarativa de la responsabilidad contable es un acto administrativo que goza de ejecutoriedad conforme a lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Con ello se plantea el problema de si en la tramitación del recurso del artículo 41.2 LOTCU serán aplicable los artículos 122 a 125 LRJCA que permiten al Tribunal, a instancia del actor, acordar la suspensión del acto impugnado.

La respuesta del Tribunal ha sido positiva, como lo demuestra el Auto de la Sala de Justicia de 20 de mayo de 1993, que denegó la solicitud de suspensión de la ejecución formulada por el declarado responsable, pero no por considerar inaplicable el artículo 122 LRJAE -cuestión que ni siquiera se planteó- sino por entender que no concurrían los requisitos establecidos por el apartado 2 del artículo citado.

Señalemos que el Auto en cuestión se hace eco de la doctrina que permite la suspensión aunque de la ejecución no se deriven perjuicios de imposible o difícil reparación siempre que del examen de la demanda se desprenda un «*fumus boni iuris*», o apariencia de buen derecho, y admite su aplicabilidad, si bien en el caso examinado no apreció que concurriese dicho requisito por lo que, tal y como hemos dicho, denego la suspensión solicitada.

La tesis del «*fumus boni iuris*» ha tenido su entrada en nuestro país por vía doctrinal, acogida después por los órganos jurisdiccionales.

Por los autores -o cabría decir mejor el autor- que propugnaron la aplicación de esta teoría a nuestro proceso contencioso-administrativo se cita como fundamento la sentencia «Factorame» del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 19 de julio de 1990.

A nuestro juicio la aplicación a nuestro ordenamiento del citado precedente supone casi un salto en el vacío a la hora de extrapolar las normas del procedimiento comunitario, pues supone olvidar que la normativa española presenta una diferencia básica con relación a aquél.

En efecto, los artículos 185 del Tratado de la Comunidad Económica Europea (hoy Comunidad Europea tras la reforma de Maastricht), 39 del Tratado CECA y 157 del Tratado EUROATOM, tras proclamar que los recursos ante el Tribunal no suspenden el acto impugnado, establece que, no obstante, podrá el Tribunal acordar la suspensión de la ejecución del acto impugnado.

Pero ni los preceptos citados, ni los que los desarrollan (83 a 90 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de 4 de diciembre de 1974, y 104 a 110 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia de 2 de mayo de 1991) establecen los casos en que procede acordar la suspensión.

Este vacío legal ha permitido al Tribunal fundar la suspensión en los dos principios que dan cobertura teórica a las medidas cautelares:

el «periculum in mora» (o riesgo de que la duración del proceso produzca un daño irreparable al que ejercita la pretensión) y el ya citado «fumus boni iuris».

Pero esta libertad de elección de los motivos de suspensión desaparece, a nuestro juicio, en los ordenamientos cuyas normas prevén de modo expreso cuáles son dichos motivos, de modo que el Tribunal debe otorgar aquélla única y exclusivamente cuando concurren los mismos, y no otros no permitidos por la Ley.

Esta opinión es precisamente la sostenida por la más reciente doctrina italiana que considera heterodoxa la doctrina del «fumus boni iuris» dado que los textos legislativos fundan la suspensión en el perjuicio irreparable, tal y como ha puesto de manifiesto Gimeno Sendra ⁽¹⁷⁾, que asimismo señala que esta heterodoxia ha sido declarada por el Consejo de Estado italiano.

En España esta aplicación «praeter legem» (si es que no la consideramos «contra legem») de la teoría del «fumus boni iuris» se trata de fundamentar en el artículo 24 de la Constitución estimando que el mismo obliga a evitar que el que necesita acudir a un proceso para que se le reconozca un derecho no tiene que sufrir las consecuencias perjudiciales que de la duración de aquél se derivan. Sinceramente, creemos que esta necesidad queda sobradamente cubierta con la evitación de que se produzca un perjuicio irreparable y por tanto con lo dispuesto por el artículo 122.2 LRJCA, y que la introducción de este motivo extralegal de suspensión no es una obligada e ineludible consecuencia de nuestro Texto Constitucional.

Otra cosa sera que «de lege ferenda» se propugne que la suspensión se pueda basar en ambos fundamentos, pero «de lege data» no lo consideramos imprescindible, ni siquiera bajo el prisma del principio de la tutela judicial efectiva. Ya hemos visto que la doctrina italiana critica la aplicación del «fumus boni iuris» por no estar previsto en la Ley de modo expreso, y no hemos de olvidar que el artícu-

⁽¹⁷⁾ "Derecho Procesal Administrativo". "Edt. Tirant Loblanch". 1991. Páginas 530 y 531.

lo 24 de la Constitución Italiana de 1947, también establece el citado principio de tutela judicial ⁽¹⁸⁾ sin que ello haya supuesto un obstáculo para la crítica de la aplicación «extra legem» de la teoría en cuestión.

Pese a todo lo que hemos expuesto hay una realidad incuestionable que hemos de aceptar: por muchas críticas técnicas que nos suscite, la teoría del «fumus» ha sido acogida por nuestra jurisprudencia que la ha utilizado para basar suspensiones en las que no concurría el requisito de perjuicio difícilmente reparable. Incluso el Tribunal de Cuentas parece darla por buena, como ya hemos visto.

Pero no es menos cierto que la jurisprudencia se muestra cautelosa en la aplicación de este principio y que el Auto de la Sala de Apelación que hemos citado también comparte esta prudencia, pues afirma que «habrá que estar al caso concreto, ya que aceptar sin más de forma genérica la aplicación del principio equivaldría a considerar como norma la suspensión de la ejecutividad de los actos administrativos, cuando en realidad la Doctrina entiende lo contrario, salvo en aquellos supuestos puntuales en que el administrado pueda verse constreñido a recurrir a la iniciación de un proceso por deficiencia o desidia de la propia organización administrativa o judicial».

Para finalizar nuestro estudio señalemos que cualesquiera que fuese el motivo en que se base la suspensión, su otorgamiento debería estar condicionado a la constitución de caución suficiente por parte del recurrente, tal y como establece el art. 124 LRJCA:

Lo normal es que no sea precisa la exigencia de caución porque la Administración ya habrá adoptado las medidas cautelares oportunas en el curso del expediente administrativo, tal y como permite el más arriba citado artículo 6º del R.D. 700/1988. Estas medidas habrán de mantenerse mientras no recaiga sentencia firme.

⁽¹⁸⁾ Establece el citado artículo de la Carta Magna Italiana "Todos pueden actuar en juicio para tutelar sus propios derechos y legítimos intereses. La defensa es un derecho inviolable en cualquier estado o grado del procedimiento".

Se podrá argüir que si la Administración no ha adoptado medida cautelar alguna, el Tribunal no ha de exigir caución para otorgar la suspensión, pues el artículo 124-1 LRJCA impone el citado requisito cuando a causa de la suspensión pudiera existir algún daño o perjuicio para los intereses públicos, y si la Administración no acordó exigir depósito o fianza ni decretó embargo preventivo de bienes, la razón no podría ser otra que la inexistencia de riesgo para los caudales públicos.

Esta argumentación no puede ser admitida sin más, sino que, por contra, la postura más prudente es estar al caso concreto, pues en ocasiones sucederá que la Administración ha prescindido de adoptar las medidas de aseguramiento no por inexistencia de riesgo, sino por negligencia, y es evidente que en semejantes casos el interés público exige que el Tribunal de Cuentas supla la desidia de la Administración y, si aprecia que hay riesgo para los caudales públicos, supedite la suspensión a la prestación de garantía adecuada.

Al hilo de lo que acabamos de exponer queremos plantear una última cuestión aunque ello suponga salirnos del ámbito estricto de nuestro trabajo, circunscrito, en principio, a las medidas cautelares adoptadas en relación con el ejercicio de la jurisdicción contable (bien sea en la fase jurisdiccional, bien sea en las actuaciones preliminares), y no incluye las medidas a adoptar en ocasión de la incoación de expedientes administrativos de declaración de responsabilidad contable.

La duda que se nos plantea es: ¿está obligada la Administración a adoptar las medidas cautelares o es una facultad que puede no ejercer?.

Ya hemos visto que según el artículo 6.1 del R.D. de 1 de julio de 1988, establece la Autoridad que acordó la incoación del procedimiento «podrá adoptar las medidas provisionales que estime oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que puidere recaer».

La expresión «podrá» induce a pensar que la norma no está imponiendo una obligación, sino concediendo una facultad. Ello se refuerza si se compara con el lenguaje imperativo que utiliza el artí-

culo 47.1 LFTCU en relación con las diligencias en el mismo reguladas, incluidas las de sus apartados F) y G) («Hecho el nombramiento de Delegado Instructor procederá este a la práctica ...»).

Pero esta opinión inicial exige muchas matizaciones.

De entrada no podemos pensar que se esté otorgando una facultad de ejercicio puramente discrecional, sino que tendría un contenido reglado de manera que si se aprecia riesgo para los caudales públicos sería obligatoria la adopción de las medidas cautelares.

El tipo de redacción de la norma que contemplamos es similar al utilizado por el antiguo artículo 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (hoy recogido, con variantes, por el artículo 102 LRJPAC), y que establecía que «la Administración podrá ... declarar la nulidad de los actos enumerados en el artículo 47».

Al interpretar este precepto, la Sentencia de 16 de junio de 1981 estableció que la expresión «podrá» había de entenderse en el sentido de que se le atribuye a la Administración legal y expresamente una potestad anulatoria de la que en otro caso carecería, pero que supuesta y acreditada la concurrencia de motivos de nulidad de pleno derecho, la Administración debe, por imperativo del principio de legalidad, declarar la nulidad».

Igual solución se debe aplicar al caso del artículo 6.1 del R.D. de 1 de julio de 1988. Se está concediendo una potestad de adoptar unas medidas cautelares, pero dicha adopción no es discrecional, sino que, reiteramos, es obligatoria si se aprecia peligro de que la resolución declarativa de la responsabilidad contable pueda no llevarse a efecto.

Pero no creemos que deba agotarse aquí el examen de la cuestión, ni que ésta que hemos apuntado sea la solución de seguir.

Recordemos que el apartado 2 del artículo 6 del R.D. 700/1988 añade que: «El Ministro de Economía y Hacienda, comunicará, cuando proceda, la incoación del expediente de responsabilidad contable

a las autoridades que se indican en el artículo 14.6 de la Ley General Presupuestaria a fin de que adopten las medidas necesarias para asegurar los derechos de la Hacienda Pública.

Las medidas adoptadas, así como su evolución y cumplimiento, serán puestas en conocimiento de dicho Departamento». ⁽¹⁹⁾

Por su parte, el artículo 146 TRLGP dispone:

«Tan pronto como se tenga noticia de un alcance, malversación, daño o perjuicio a la Hacienda Pública o hayan transcurrido los plazos señalados en el artículo 79 de la presente Ley, sin haber sido justificadas las órdenes de pago 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, dando inmediato conocimiento al Tribunal de Cuentas o al Ministro de Economía y Hacienda, en cada caso, para que procedan según sus competencias y conforme a los procedimientos establecidos».

Resaltamos que el artículo 146 TRLGP utiliza un lenguaje imperativo («adoptarán ... las medidas») y que lo mismo hace el apartado 2 del artículo 6 del R.D. 700/1988 pues emplea la expresión «a fin de que adopten las medidas» y no la de «puedan adoptar» o, tan siquiera, «adopten» si procede».

Téngase en cuenta asimismo que el R.D. 700/1988 pudiera considerarse sin rango suficiente para servir de cobertura a unas medidas cautelares (cuestión que sería discutible), pero que la Ley General Presupuestaria si goza de ese rango.

⁽¹⁹⁾ Llama la atención este precepto, pues lo normal es que sean los Jefes de los presuntos responsables o los ordenadores de pagos, y no el Ministro, quienes tengan las primeras noticias del perjuicio, debiendo adoptar las medidas oportunas y ponerlo después en conocimiento del Ministro, pues así lo impone el artículo 146 TRLGP. El precepto que examinamos está pensado en una situación anormal, pues lo lógico será, como hemos indicado, que los hechos se produzcan en una sucesión cronológica totalmente inversa a la prevista por el artículo 6.2 del R.D. 700/88.

Así las cosas sólo cabe plantearse una última duda. ¿Las medidas a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 6 del R.D. de 1 de julio de 1988 son las mismas o diferentes?. Hay que concluir que son las mismas, pues no se alcanza a imaginar cuáles serían las medidas cautelares diferenciadas a adoptar en uno otro caso.

Y si ello es así, surge de inmediato la duda de cuál es la Autoridad competente para adoptarlas: la que incoa el expediente o las establecidas en el artículo 146 TRLGP. Esta duda induce a pensar si no estaremos ante una antinomia de modo que los párrafos en cuestión se contradicen.

Esta duda solo se puede salvar con una interpretación armonizadora: la Autoridad que incoa el expediente puede optar entre adoptar por sí las medidas o que las adopten las autoridades del artículo 146 TRLGP. Sólo si opta por lo segundo entrará en juego el apartado dos del artículo 6 del R.D. que examinamos. (Ello lógicamente, si ha conocido antes los hechos, pues en caso contrario las otras Autoridades ya habrán adoptado medidas. como indicamos en la nota 19).

Pero en uno u otro caso, dado que la cobertura legal de las medidas está en el tan citado artículo 146 TRLGP, y dado los términos imperativos en que el mismo se expresa hay que concluir que la adopción de la medida es imperativa, y no cabe prescindir de ella aunque no se aprecie un «periculum in mora».

Por tanto la expresión «podrá» del apartado 1 no se referiría a las medidas, sino a la posibilidad de que las mismas fueran adoptadas por la Autoridad que ordenó la incoación del expediente y no por las designadas por el artículo 146 TRLGP.

Tras esta conclusión, el corolario de la misma es evidente. Sí la adopción de medidas cautelares por parte de la Administración es obligatoria y sin embargo no se han decretado, el Tribunal de Cuentas, caso de interponerse recurso al amparo del artículo 41.2 LOTCU y solicitarse la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada, debe supeditar necesariamente el otorgamiento de la suspensión a la constitución de la correspondiente garantía.

**EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDADES DE
LOS PERCEPTORES DE SUBVENCIONES
CONCEDIDAS POR LAS ENTIDADES LOCALES.
ANÁLISIS DE SUS DISTINTOS ÁMBITOS.**

SALVADOR M. BUENO
Interventor-Tesorero de Adm.on. Local
Profesor Asociado de Derecho Financiero
de la Universidad de Valencia.

SUMARIO

- 1.- CONSIDERACIONES GENERALES.
- 2.- LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES POR LA ADMINISTRACIÓN CONCEDENTE DE LA SUBVENCIÓN.
 - 2.1.- EL PROCEDIMIENTO DE REINTEGRO.
 - 2.2.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.
 - 2.3.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE RESPONSABILIDAD CONTABLE.
- 3.- LA FISCALIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS.- LA RESPONSABILIDAD CONTABLE.
 - 3.1.- LA NORMATIVA DE RÉGIMEN LOCAL SOBRE FISCALIZACIÓN POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS.
 - 3.2.- LA NORMATIVA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS RESPECTO DE LA FISCALIZACIÓN DE SUBVENCIONES.
 - 3.3.- CONTENIDO DE LA FISCALIZACIÓN POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE: PROCEDIMIENTOS PARA SU EXIGENCIA.
- 4.- LA RESPONSABILIDAD PENAL.- EL DELITO DE FRAUDE DE SUBVENCIONES.
 - 4.1.- EL DELITO DE FRAUDE DE SUBVENCIONES.- SU REDACCIÓN EN EL ACTUAL CÓDIGO PENAL.
 - 4.2.- ANÁLISIS DEL TIPO INFRACITOR.
 - 4.3.- PENALIDAD APLICABLE.

BIBLIOGRAFÍA

EL RÉGIMEN DE RESPONSABILIDADES DE LOS PERCEPTORES DE SUBVENCIONES CONCEDIDAS POR LAS ENTIDADES LOCALES. ANÁLISIS DE SUS DISTINTOS ÁMBITOS.

1.- CONSIDERACIONES GENERALES

Desde una perspectiva general, no limitada a las subvenciones locales, en la actualidad el incumplimiento de la normativa sobre subvenciones puede dar lugar a la iniciación de cuatro procedimientos distintos, además del penal, entre los cuales existe cierta confusión. Son éstos:

- a) Procedimiento administrativo sancionador.
- b) Procedimiento administrativo de reintegro.
- c) Procedimiento administrativo de responsabilidad contable.
- d) Procedimiento ante el Tribunal de Cuentas, haya precedido o no el expediente administrativo referido en la letra anterior.

El procedimiento penal y el seguido ante la Jurisdicción contable del Tribunal de Cuentas son enteramente aplicables a las subvenciones locales, tal y como se expondrá en los puntos 3 y 4 (v. infra).

Sin embargo, respecto de los otros tres procedimientos, cuya característica común es que su regulación está contenida en la Ley General Presupuestaria (LGP), la escasez normativa de que adolece en este ámbito el régimen local, tanto a nivel de normas propias como

de preceptos que remitan claramente a la legislación estatal, hacen que la conclusión a la que lleguemos sea, en algún caso, su no aplicabilidad a las subvenciones locales.

2.- LA EXIGENCIA DE RESPONSABILIDADES POR LA ADMINISTRACIÓN CONCEDENTE DE LA SUBVENCIÓN

Dentro de este apartado vamos a exponer cuáles son las posibilidades de reacción que nuestro ordenamiento concede a las Corporaciones Locales frente al no cumplimiento de sus obligaciones por parte de los perceptores de subvenciones o ayudas por ellas otorgadas.

En este sentido, vamos a exponer separadamente los tres procedimientos administrativos apuntados anteriormente: el de reintegro, el sancionador y el de responsabilidad contable.

2.1.- EL PROCEDIMIENTO DE REINTEGRO

El procedimiento específico de reintegro de subvenciones -como tal procedimiento- únicamente aparece regulado en nuestro derecho positivo en el art. 81, apartados 9 a 11, de la LGP. Ahora bien, los artículos 81 y 82, que conforman la Sección Cuarta del capítulo I, denominada «Ayudas y Subvenciones Públicas», no son directamente aplicables a las Entidades Locales porque el apartado 1º del art. 81 limita su ámbito aplicativo a las ayudas y subvenciones públicas cuya gestión corresponda en su totalidad a la Administración del Estado y sus Organismos Autónomos. Ello sin perjuicio de los órganos específicos de seguimiento que puedan establecerse para las subvenciones gestionadas por Entes Territoriales, previo convenio con el Estado.

Por otra parte, nos encontramos con que, tras la anulación por el Tribunal Constitucional ⁽¹⁾ del artículo de la Ley 7/1.985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local (en adelante, LRBRL), cuyo apartado E-a) establecía la supletoriedad de la LGP, no hay precepto alguno vigente en el que basar dicha supletoriedad con carácter general

⁽¹⁾ Sentencia del Tribunal Constitucional nº 214, de 21 de diciembre.

y, menos todavía, en esta materia a la que la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo LHL) tan sólo dedica el breve apartado 2 del art. 170. En él se limita a señalar que «los perceptores de subvenciones ...vendrán obligados... a justificar la aplicación de los fondos recibidos.» No hay, pues, previsión alguna respecto de las consecuencias que conlleva el incumplimiento de esta obligación.

Es probable que el legislador considerara ocioso reiterar en la LHL la supletoriedad de la ley estatal supuesto que esta previsión ya había sido contemplada en el entonces todavía vigente art. 5 LRBRL. Desafortunadamente, casi un año después de la aprobación de la LHL, llevada a efecto por la Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, se dictó la referida Sentencia, sin que hasta la fecha se haya pronunciado de nuevo el legislador.

Así pues, consideramos altamente conveniente -si no necesario- anclar el expediente de reintegro en las normas propias del régimen local, sin perjuicio de lo que más adelante se dirá.

Vaya por delante que no existe precepto específico que prevea o regule el reintegro de subvenciones; ahora bien, sí que encontramos prevista la necesidad de exigir «el reintegro de las cantidades indebidamente percibidas» en el art. 713-1 del viejo Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de Junio de 1.955 (TRLRL), al cual tenemos que remontarnos por haber sido derogado el artículo 438-1 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes de Régimen Local (TRRL) -aprobado por el Real Decreto-Legislativo 781/1.986, de 18 de abril-, en el que se recogía aquél de manera literal.

Estando este art. 438 en el Título VIII del antedicho Texto Refundido de 1.986, fue derogado por el punto 1-d) de la Disposición Derogatoria de la LHL, sin que en ésta encontremos precepto paralelo al citado. Sin embargo, interpretando «a contrario sensu» la Disposición Derogatoria de la LRBRL, y dado que no contradice ni se opone a norma alguna de la LRBRL ni de la LHL, debe entenderse vigente el aludido art. 713-1 del TRLRL.

Además del reintegro, el art. 81-9 LGP prevé el pago de intereses de demora. También llegamos a la misma conclusión por la vía del

art. 2-2 LHL que dispone que «para la cobranza de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público debe percibir la Hacienda de las Entidades Locales..ostentará las prerrogativas establecidas legalmente para la Hacienda del Estado y actuará, en su caso, conforme a los procedimientos administrativos correspondientes.»

Admitida la condición de ingreso de Derecho Público que concurre en este supuesto ⁽²⁾, las prerrogativas a que alude el precepto transcrito vienen determinadas principalmente en los artículos 32-1 y siguientes de la LGP, debiendo darse esta naturaleza de prerrogativa a lo prevenido en el art. 36 LGP, que es precisamente donde se consagra el derecho de la Hacienda Pública a cobrar intereses de demora por las cantidades a ella adeudadas. ⁽³⁾

El invocado art. 2-2 LHL habla, en su último inciso, de los procedimientos administrativos correspondientes». Esta remisión ha sido interpretada por algunos autores ⁽⁴⁾ como especialmente referida al procedimiento de recaudación en vía de apremio. Podemos preguntarnos si la virtualidad de ese precepto posibilitaría también la aplicación del procedimiento administrativo de reintegro regulado en el art. 81 LGP, sin necesidad de otras remisiones... Una respuesta afirmativa requeriría una interpretación demasiado forzada del mencionado precepto puesto que chocamos con la literalidad del art. 81-1 LGP, la cual no puede ser salvada acudiendo a otros eventuales criterios hermenéuticos. ⁽⁵⁾

⁽²⁾ Así los conceptúa específicamente el art. 81-9 LGP. Con independencia de la aplicabilidad o no del precepto a nuestro ámbito de estudio, entendemos que el encuadramiento en dicha categoría de ingresos no admite dudas.

⁽³⁾ El interés a repercutir es el interés legal del dinero (art. 36-2 LGP). Este interés legal no debe confundirse con el interés de demora tributario regulado en el art. 58-2 LGT, superior a aquél en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diferente, como así viene ocurriendo año tras año.

⁽⁴⁾ RUBIO DE URQUIA, José Ignacio y ARNAL SURIA, Salvador. *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*; Publicaciones Abella, Madrid, 1.989. Pag. 54.

⁽⁵⁾ En este mismo sentido se ha pronunciado el MAP en reciente contestación a una consulta elevada a su Dirección General de Régimen Jurídico acerca, concretamente, de la vigencia del Título II del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales. En ella concluye, respecto de nuestro objeto de estudio, que "los artículos 81 y 82 del TRLGP.. no son de aplicación directa a las Entidades Locales al no estar así previsto en dicha Ley ni tampoco existir una remisión expresa en la LHL." La referida consulta ha sido publicada en el Boletín Informativo de la IGAE nº 21, de los meses de mayo-junio de 1.995.

En otro orden de cosas, los supuestos en los que procede el reintegro serían los siguientes:

1.- El incumplimiento de la obligación de justificación, bien de forma total o con justificación de sólo una parte.

2.- La obtención de la subvención sin reunir las condiciones requeridas para ello.

3.- El incumplimiento de la finalidad para la que fue otorgada.

Si en la fiscalización del expediente de justificación se comprueba la concurrencia de alguna de estas circunstancias habrá de exigirse el reintegro en la cuantía que proceda, más los intereses de demora correspondientes.

En cuanto al procedimiento a seguir para hacer efectiva dicha exigencia de reintegro, podemos utilizar el regulado por la Orden Ministerial de 10 de mayo de 1.989, aunque adaptado a los órganos locales. Esta Orden no vincula a las Entidades Locales, aunque sí puede servir de orientación. Lo idóneo en cualquier caso es que cada Corporación regule su propio procedimiento, bien en las Bases de Ejecución del Presupuesto, bien en los Reglamentos o Normas de carácter general a que hacen referencia los artículos 9-2 y 53-2 del RD. 500/90, de 20 de abril, o bien en la reglamentación específica reguladora de sus subvenciones, caso de que exista.

2.2.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.

El establecimiento de un régimen sancionador por la defraudación de subvenciones es una novedad sin precedentes en el Derecho español. Se encuentra regulado en el art. 82 LGP, que es únicamente aplicable a las subvenciones estatales, como ha quedado dicho en el punto anterior.

Consideramos que las previsiones que sobre este procedimiento sancionador contiene el aludido art. 82 no son aplicables a los perceptores de subvenciones otorgadas por las Corporaciones Locales. Y ello por las siguientes razones:

1ª.- No es directamente aplicable, ni tampoco existe remisión alguna al mismo que sustente su aplicación supletoria, sirviendo en esa sede todo lo reseñado en el punto precedente.

2ª.- Además, y sobre todo, la potestad sancionadora de la Administración Pública está sujeta a un estricto principio de legalidad, de conformidad con lo prescrito por los artículos 127 y ss. de la Ley 30/92, de 30 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (abreviadamente, LRJPAC). En su virtud, la potestad sancionadora se ejercerá «cuando haya sido expresamente atribuida por una norma con rango de ley». Faltando este requisito imprescindible, debemos entender (aún cuando esta conclusión sea altamente insatisfactoria) que el régimen que se contiene en el reiterado art. 82 LGP no es aplicable en ningún caso a las Corporaciones Locales.

2.3.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE RESPONSABILIDAD CONTABLE

Entre las infracciones tipificadas por el art. 141-1 LGP como determinantes del surgimiento de responsabilidad contable, y por tanto, de la obligación de indemnización contemplada en el art. 140 de la misma, se incluye -letra f)- el supuesto de «no justificación de la inversión de los fondos a que se refieren los artículos 79 y 81», los cuales regulan respectivamente, los pagos a justificar y las subvenciones y ayudas estatales, como ya se ha expuesto.

Una vez más, es opinable la aplicación a las Entidades Locales de este régimen de responsabilidad contable.

De la propia redacción de este supuesto surge el primer escollo. ¿La referencia hecha al art. 81 LGP lo es por mera técnica legislativa, en pro de una cierta economía del lenguaje, en cuyo caso podemos interpretarla «in extenso», o, por contra, ha sido voluntad del legislador que queden excluidas de este régimen de responsabilidades todas aquéllas que no engloba el mencionado art. 81, y, por tanto, las locales?. Por la identidad de trato que se dispensa a todas las subvenciones en el ámbito de la responsabilidad contable exigida por

el Tribunal de Cuentas, que, como luego se verá, no distingue entre unas y otras subvenciones, así como también por coherencia interna con la generalidad con que el art. 140 define la responsabilidad contable («autoridades y funcionarios de cualquier orden...»). nos inclinamos a pensar que la remisión ha de entenderse hecha a la materia regulada en el artículo, o sea a las subvenciones y ayudas públicas, siendo adjetiva la circunstancia de su origen.

Pero el problema más importante, e incluso previo al anteriormente expuesto, es la propia aplicación a las Corporaciones Locales del régimen de responsabilidades contables de la LGP contenido en su Título VII, artículos 140 a 146. Entendemos que la respuesta ha de ser afirmativa porque el art. 60 del TRRL de 1.986 -que sigue vigente ya que, por no estar incluido en su Título VIII, se ha salvado de la derogación global operada por la LHL-, define la responsabilidad contable de autoridades y funcionarios locales en términos idénticos a los del art. 140 LGP, con el único cambio obligado de «Hacienda Pública» por «Corporación Local». Este precepto, que trae su causa del art. 21 del RD-Ley 11/79, de 20 de julio, dice literalmente: «Las autoridades y funcionarios de cualquier orden que, por dolo o culpa o negligencia, adopten resoluciones o realicen actos con infracción de las disposiciones legales, estarán obligados a indemnizar a la Corporación Local los daños y perjuicios que sean consecuencia de aquéllos, con independencia de la responsabilidad penal o disciplinaria que les pueda corresponder.»

También el art. 78-3 LRBRL parece abonar esta tesis aunque no de forma tan determinante. Una vez más, el derogado Título VIII del TRRL de 1.986 contenía un precepto -no incluido en la LHL-, el art. 181, durante cuya vigencia quedó despejada toda sombra de duda, puesto que remitía expresamente a los artículos 140 a 146 LGP. ⁽⁶⁾

⁽⁶⁾ Por su interés, reproducimos el apartado 1 de dicho artículo 181 TRRL de 1.986, que no era sino copia del art. 660 del TRLRL de 1.995. Decía así: "En los procedimientos para el reintegro a las Haciendas Locales en los casos de alcance, desfalcos y malversaciones de fondos y efectos o faltas en los mismos, cualquiera que sea su denominación, será de aplicación lo previsto en los artículos 140 a 146 de la Ley General Presupuestaria, correspondiendo al Presidente de la Corporación la instrucción de las diligencias previas, adopción de medidas de aseguramiento y la comunicación al Tribunal de Cuentas."

Por este precedente y, especialmente, por la identidad de definiciones que hallamos entre el art. 60 TRRL y el 140 LGP consideramos «de lege ferenda» que los preceptos del Título VII LGP son aplicables para concretar el modo y manera en que han de exigirse, con base legal suficiente (art. 60 TRRL), las responsabilidades a autoridades y funcionarios locales. De lo contrario, la previsión legal del precitado art. 60 TRRL podría quedar inaplicada al faltar las oportunas normas que complementaran el principio general que en él se enuncia.

Además, el art. 140 LGP tiene una clara vocación de aplicación general, como ya se ha apuntado, puesto que abarca a «las autoridades y funcionarios de cualquier orden.» También, por supuesto, del local.

Pero, por si la duda no queda del todo resuelta, el art. 148 del proyecto de nueva LGP, bajo la denominación «principio general», repite casi textualmente el actual art. 140. No obstante, la pequeña variación que introduce en su primer inciso aclara del todo esta cuestión, pues dice: «Las autoridades, funcionarios y personal de cualquier orden que se encuentre al servicio de las Administraciones Públicas...» el resto es idéntico.

Aceptada la aplicación de la LGP, habremos de concretar los requisitos que han de concurrir para que pueda hablarse de responsabilidad contable. Siguiendo a ARAGON SANCHEZ ⁽⁷⁾, diremos que son los siguientes:

- 1º.- Dolo, culpa o negligencia grave en la actuación.
- 2º.- Ocasionar daño o perjuicio a la Hacienda local, en nuestro caso.
- 3º.- Que la actuación incurra en infracción de la LGP, de las Leyes de Presupuestos o de otras relacionadas con la administración de la Hacienda Pública (en nuestro ámbito, la LHL, principalmente).

⁽⁷⁾ ARAGÓN SÁNCHEZ, Cristóbal. CRÓNICA 1.987; Ediciones Tribunal de Cuentas, Madrid, 1.988. Pag. 16.

La nota básica que nos debe guiar para saber cuándo procede únicamente requerir el reintegro de la subvención y cuando, por contra, habremos de instar la incoación de un expediente de responsabilidad contable es la concurrencia o no de dolo, culpa o negligencia grave. De manera que, si se aprecia en los perceptores una actitud dolosa, o sea con voluntad de causar perjuicio económico a la Corporación, o bien culpa «lata» (grave) o negligencia también grave, deberá tramitarse el oportuno expediente de responsabilidad contable. Para ello podemos seguir el «iter» que marca el RD. 700/88, de 1 de julio, con las adaptaciones orgánicas necesarias.

Si no se aprecia mas que culpa leve o mera negligencia optaremos por el expediente de reintegro.

3.- LA FISCALIZACIÓN DE LAS SUBVENCIONES POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS.- LA RESPONSABILIDAD CONTABLE

3.1.- LA NORMATIVA DE RÉGIMEN LOCAL SOBRE FISCALIZACIÓN POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS

Partiendo de la previsión contenida en el art. 136-1 de nuestra Constitución, las Corporaciones Locales están sometidas al Tribunal de Cuentas por disposición expresa de los artículos 115 LRBRL y 204-1 LHL. Este último señala que «la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las Entidades Locales.... es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica reguladora del mismo y su Ley de Funcionamiento.» La regulación concreta de esta sujeción habrá que buscarla pues en la L.O 2/82, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas (LOTCu). y en la Ley 7/88, de 5 de abril, de Funcionamiento de dicho Tribunal (LFTCu).

Además de esta remisión en bloque encontramos otras referencias en varios preceptos de la LHL. Concretamente, los artículos 182, 193-5 y 202- 2 y 3 regulan diversos aspectos de la rendición de la Cuenta General. También el art. 186, al enumerar los fines a cuyo

servicio ha de estar organizada la Contabilidad de los Entes Locales, precisa en su letra f) que habrá de «proporcionar los datos necesarios para la formación de la Cuenta General de la Entidad y de las cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas.» Este inciso podría entenderse referido a la documentación relativa a la justificación de subvenciones locales.

3.2.- LA NORMATIVA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS RESPECTO DE LA FISCALIZACIÓN DE SUBVENCIONES

El art 4-2 LOTCu establece para todos los entes públicos sin distinción, que al mismo corresponde «la fiscalización de las subvenciones, créditos, avales u otras ayudas del sector público percibidas por personas físicas o jurídicas» En consonancia con este precepto el art 34-2 LFTCu atribuye la condición de cuentadantes a «los perceptores o beneficiarios de ayudas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado o procedentes de Entidades integrantes del sector público, tales como subvenciones, créditos o avales, sean personas físicas o jurídicas, públicas o privadas». quienes, por tanto, «estarán obligados a rendir las cuentas que la Ley establece». Dichas cuentas habrán de ir «acompañadas de todos los documentos justificativos de las correspondientes partidas que exijan las leyes y reglamentos.» (art 36-1 LFTCu).

Ahora bien, la parca regulación de la cuestión analizada hace que surjan serias dudas en varias cuestiones básicas. Así, tenemos que, en cuanto al procedimiento de rendición de las cuentas justificativas de subvenciones, la única concreción que encontramos en la normativa de este Tribunal se refiere al plazo de remisión, fijado en dos meses «desde la terminación del ejercicio económico correspondiente» (art. 35-4 LFTCu).

Sin embargo, nada se regula respecto de su tramitación ya que ningún precepto especifica si la remisión han de hacerla los perceptores/cuentadantes directamente, o bien por conducto de la Entidad Local otorgante. En el ámbito estatal, la LGP en su art. 123 dispone que, en las «subvenciones corrientes concedidas con cargo a los Pre-

supuestos Generales del Estado», la rendición se efectuará «por conducto de la IGAE» (art 123, apartados 1 y 2 LGP), teniendo sus perceptores la condición de cuentadantes (art 128- letra d LGP).

Sin perjuicio de lo ilógico de esta diferenciación de trato entre las subvenciones corrientes y las no corrientes (o de capital) que no opera en el subsector local y que ha sido objeto de duras críticas⁽⁸⁾, lo bien cierto es que, si seguimos por analogía la solución apuntada, la vía a seguir sería la de la propia Corporación otorgante. El procedimiento concreto de cada Entidad, a falta de normativa legal, debería ser objeto de autorregulación, en tanto en cuanto no se modifique la normativa del Tribunal.

Otras lagunas muy importantes y de carácter general para todas las Administraciones Públicas, son la falta de concreción de las obligaciones de registro contable y de las cuentas específicas a rendir, así como también de la documentación justificativa de las distintas partidas de gasto. El propio Tribunal de Cuentas, como no podía ser de otro modo, es consciente de la magnitud de estas lagunas legales, las cuales originan incluso «el riesgo de un incumplimiento generalizado e impune del deber de mostrar la aplicación dada a los fondos públicos.»⁽⁹⁾.

La experiencia diaria nos demuestra cuán fundados son estos temores; por ello, hacemos enteramente nuestras sus recomendaciones al respecto, que se concretan en las siguientes solicitudes: «Se considera particularmente necesario que, por una parte, se delimiten

(8) Pueden verse a este respecto las críticas contenidas en el apartado II de la Moción del Tribunal de Cuentas publicada en el fascículo segundo del BOE de 25 de enero de 1994, páginas 2.449 a 2.453 con número de publicación 1.743 y la siguiente denominación "Resolución de 28 de diciembre de 1993, del Presidente del Congreso de los Diputados, por la que se dispone la publicación de la Resolución aprobada por la Comisión mixta para las relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la Moción de ese Alto Tribunal derivada de la actividad fiscalizadora sobre justificación y control de subvenciones concedidas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado." En la doctrina PALOMAR OLMEDA y LOSADA GONZÁLEZ consideran esta distinción "poco razonable" (cita tomada del libro titulado "El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control"; Ed. DYKINSON, S.L., Madrid, 1.995, Pág. 120).

(9) Moción del Tribunal de Cuentas apartado II, último párrafo.

los perceptores a los que alcanza dicho deber -de rendición de cuentas- y que, por otra, se definan reglamentariamente las obligaciones contables de los beneficiarios cuentadantes, concretando aspectos tan elementales como la estructura de las cuentas a rendir, el cauce y tramitación de las mismas, si éstas hayan de ser las ordinarias del cuentadante o han de limitarse a reflejar las operaciones realizadas con las subvenciones recibidas..»⁽¹⁰⁾.

3.3.- CONTENIDO DE LA FISCALIZACIÓN POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS. LA RESPONSABILIDAD CONTABLE: PROCEDIMIENTOS PARA SU EXIGENCIA..

Según el art 38 LFTCu. rendidas las cuentas por los perceptores o beneficiarios de subvenciones, su examen «se extenderá tanto a la comprobación de que las cantidades de que se trate se han aplicado a las finalidades para las que fueron concedidas como a sus resultados».

Sus facultades abarcan pues tanto la comprobación formal como la material (en su sentido mas amplio) de la aplicación de los fondos recibidos. por los cuentadantes.

Si. concluido el procedimiento de fiscalización, se detectan hechos constitutivos de responsabilidad contable el Tribunal actuará del siguiente modo:

a) Si se trata de alcance de caudales públicos se pasarán las actuaciones a la Sección de Enjuiciamiento (art. 46-1 LFTCu). Esta adoptará las medidas preventivas que considere oportunas (entre las que destacan la liquidación provisional del alcance y la remisión a la jurisdicción penal del expediente si hay indicios de delito -art. 47 LFTCu-) y procederá a tramitar el correspondiente procedimiento de reintegro por alcance (art. 72-1 LFTCu).

⁽¹⁰⁾ Idem apartado VI, punto primero.

b) Si aparecen hechos constitutivos de responsabilidad contable distinta del alcance, el art. 45 LFTCu preceptúa que se remitirá la pieza separada que se forme «a efectos de la iniciación del oportuno juicio de cuentas».

En el supuesto fiscalizador que analizamos no concurre especialidad alguna, pudiendo dar lugar tanto a alcance como a cualquier otra infracción contable punible por el Tribunal de Cuentas.

En lo que respecta al contenido de la responsabilidad contable en la normativa objeto de estudio en este punto, diremos que los elementos que la caracterizan, según el concepto que ofrece el art 49-1 LFTCu, y cuya concurrencia es imprescindible para que sea procedente el sometimiento a la jurisdicción contable, son los siguientes:

- a) Que haya una acción u omisión culpable que resulte o se desprenda de las cuentas realizadas por quien este encargado del manejo y custodia de caudales o efectos públicos, y vulneradora de las Leyes reguladoras del régimen presupuestario y contable que resulte aplicable a las Entidades del sector público de que se trate o, en su caso, a los perceptores de subvenciones, créditos, avales u otras ayudas procedentes de dicho sector.
- b) Que se haya producido un daño o menoscabo en caudales o efectos públicos.
- c) Que exista una relación de causa a efecto entre la acción u omisión antijurídica y culpable, y el daño producido.

Como vemos son similares a los señalados al tratar del concepto de responsabilidad contable en la LGP, si bien en este ámbito de la jurisdicción del Tribunal de Cuentas no se habla de actos o resoluciones de autoridades o funcionarios sino, más ampliamente de acciones u omisiones que se deriven de la rendición de cuentas, incluyéndose lógicamente las rendidas por los perceptores de subvenciones.

Otro elemento diferenciador es el distinto tratamiento de la culpabilidad. En la LGP es necesaria la concurrencia de dolo, culpa o negligencia graves. En la normativa del Tribunal de Cuentas pueden exigirse responsabilidades a los responsables subsidiarios a título de simple culpa o negligencia.

En efecto, la LOTCu distingue entre responsables directos y responsables subsidiarios. Los primeros son «quienes hayan ejecutado, forzado o inducido a ejecutar o cooperar en la comisión de los hechos o participado con posterioridad para ocultarlos o impedir su persecución» (art. 42 -1 LOTCu). Son responsables subsidiarios «quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por las Leyes o Reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que los caudales públicos resulten menoscabados..» (art. 43-1 LOTCu).

Esta concepción tan amplia de la responsabilidad subsidiaria obliga a extremar su celo profesional a los Interventores de las Corporaciones Locales, por ser los funcionarios que tienen expresamente atribuida la función de fiscalización de los expedientes de aplicación de las subvenciones (art. 195.2.1etra d- LHL). A tal fin, deberán reclamar a los perceptores la rendición de cuentas, en los supuestos en que dicha rendición no se haya materializado una vez concluido el plazo conferido al efecto, así como también formular los reparos que procedan en el informe de fiscalización del expediente de rendición, con el objeto de no incurrir en presuntas negligencias o demoras de las que pudiere derivarse alguna responsabilidad de este tipo.

Asimismo, y si admitimos la aplicación a las Corporaciones Locales del Título VII de la LGP, es interesante que recordemos que a los Interventores -de cualquier Administración Pública, aunque nos centramos en los locales- corresponde proponer las medidas que estimen necesarias para asegurar los derechos de la Hacienda Local, de conformidad con lo previsto en el art 146 de aquélla.

4.- LA RESPONSABILIDAD PENAL.- EL DELITO DE FRAUDE DE SUBVENCIONES

4.1.- EL DELITO DE FRAUDE DE SUBVENCIONES.- SU REDACCIÓN EN EL ACTUAL CÓDIGO PENAL

El art. 308 del Código Penal (CP), recientemente aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, tipifica el llamado delito de fraude de subvenciones. Dicho precepto se enmarca dentro del Título XIV del Libro II en el que se regulan los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

Su redacción actual, que responde -con ligeras variaciones- al texto introducido en el entonces art. 350 CP por la Ley Orgánica 6/1.995, de 29 de Junio, es la siguiente:

«1. El que obtenga una subvención, desgravación o ayuda de las Administraciones públicas de más de diez millones de pesetas falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de su importe.

2. Las mismas penas se impondrán al que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos de las Administraciones públicas cuyo importe supere los diez millones de pesetas, incumpla las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida.

3. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un período de tres a seis años.

4. Quedará exento de responsabilidad penal, en relación con las subvenciones, desgravaciones o ayudas a que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo, el que reintegre las cantidades recibidas, incrementadas en un interés anual equivalente al interés legal del dinero aumentado en dos puntos porcentuales, desde el

momento en que las percibió, antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de inspección o control en relación con dichas subvenciones, desgravaciones o ayudas o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante de la Administración autonómica o local de que se trate interponga querella o denuncia contra aquél dirigida.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.»

Como comentario general, y sin perjuicio del análisis más pormenorizado que se realiza en el punto siguiente, podemos afirmar que consolida la mejora en el tratamiento penal dispensado a los defraudadores de subvenciones públicas introducida en nuestro ordenamiento por la LO 6/95, de 29 de Junio, antes citada. Dicha mejora se manifestó de modo especial en la notable subida de la cuantía mínima a defraudar y en la regulación ex novo de la exención por reintegro voluntario, supuesto no contemplado hasta entonces y que no nos merece un juicio positivo, según se expondrá más adelante.

4.2.- ANÁLISIS DEL TIPO INFRACTOR

Para analizar el tipo penal vamos a distinguir entre su elemento objetivo y su elemento subjetivo.

A).- El elemento objetivo

Las modalidades típicas de la acción infractora, dejando al margen las referencias a las desgravaciones, son

1º.- La obtención fraudulenta de subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas. Por tanto, se incluyen, sin ningún género de dudas, las otorgadas por la Administración Local.

2º.- El incumplimiento de las condiciones de la subvención, con alteración sustancial de sus fines.

Pues bien, el precepto que comentamos amplía el objeto del tipo a las ayudas en la primera de las modalidades, lo cual es también una novedad de la LO 6/95. de 29 de junio, con respecto a la primitiva redacción de la L.O. 2/85, de 29 de abril, en la que sólo se mencionaba a las subvenciones. A falta de una definición en el Código Penal de ambas figuras -subvenciones y ayudas- entendemos que deben acogerse las que nos da el art. 81 de la LGP, aunque sus disposiciones, como ya se ha dicho, sólo sean directamente aplicables al ámbito del Estado y sus OOAA. Como afirma MARTINEZ LAGO al analizar las diferencias entre un instituto y el otro, en el dato de la afectación a un fin. más o menos concreto, tendríamos el elemento diferenciador de las ayudas públicas en general y de las subvenciones. razón por la cual, concluye dicho autor, las meras ayudas no merecen ser objeto de la tutela a que alude el segundo párrafo del art. 350 del Código Penal ⁽¹¹⁾, el cual, como hemos visto, no las menciona.

En ambas modalidades delictuales se exige, como condición objetiva de punibilidad, que la subvención o ayuda concedida o disfrutada sea de cuantía superior a diez millones de pesetas. Esta cifra experimentó con la precitada LO 6/95. de 29 de junio. un notable incremento en relación a la situación anterior -vigente desde abril de 1.985- en la que era de sólo dos millones y medio: un incremento que, por ir mucho más allá de la mera actualización monetaria, supone una mejora en el tratamiento dado a los infractores. cuya justificación desconocemos pues no aparece explicitada en la Exposición de Motivos de la reiterada Ley Orgánica.

B.- El elemento subjetivo.- La exención por reintegro voluntario

En relación con el elemento subjetivo, y siguiendo al autor citado ⁽¹²⁾, podemos afirmar que el art. 350 -ahora 308- no exige un par-

⁽¹¹⁾ MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL ANGEL; MANUAL DE DERECHO PRESUPUESTARIO; ED. COLEX, MADRID, 1.992. Pág. 368. La referencia debe entenderse hecha al actual art. 308 CP.

⁽¹²⁾ MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL ANGEL; op. cit. pág. 370.

ricular ánimo de lucro o enriquecimiento injusto del autor, ni admite su comisión imprudente, pues falsear u ocultar comportan un elemento de intencionalidad que excluye ..la imprudencia.

En este punto hemos de comentar brevemente la novedad más importante de la reciente reforma de la LO 6/95, de 29 de junio, consistente en la exención por reintegro voluntario contenida en el apartado 4, y cuyo tenor no varía en el nuevo CP. Los requisitos para la aplicación de este perdón por arrepentimiento espontáneo son los siguientes:

1.- El primero es, literalmente, «el reintegro de las cantidades recibidas , no especificando nada más el artículo comentado.

2.- Además, se habrá de satisfacer el interés legal del dinero, incrementado en dos puntos porcentuales, por el período comprendido entre el cobro de la subvención y la fecha del reintegro. Este año se aplicará el 11% ya que la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto-Ley 12/1.995, de 28 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, fija el interés legal en el 9%.

3.- Por último, es necesario que la devolución se produzca antes de que se notifique el inicio de las actuaciones administrativas de inspección o control o, de no existir, antes de que el representante de.. la Administración Local (el Alcalde o el Presidente) interponga querrela o denuncia, previo acuerdo al respecto que, de conformidad con los artículos 22-2-J y 33-2-J LRBRL, habrá de ser adoptado por el Pleno de la Corporación.

Esta exención, que va en la misma línea que la contemplada en el art. 305-4 del nuevo CP para el delito fiscal (hasta ahora, se contenía en el 349 CP), merece un juicio desfavorable, tanto por su incorporación en un momento en que la sociedad está demandando un mayor castigo para la llamada delincuencia de cuello blanco» -entre la que estaría este tipo penal-. como por las deficiencias de que adolece su regulación.

Respecto de éstas, y por mencionar las que nos parecen más relevantes, consideramos que constituye una laguna importante el que no se especifique si habrá de ser reintegrada toda la subvención o ayuda, como parece indicar la literalidad del precepto, o bien sólomente aquella parte que el sujeto infractor considere, desde su óptica particular, fraudulentamente recibida o aplicada, no pudiendo mediar requerimiento de la Administración, ya que entonces no se aplica la exención. De admitirse esta segunda posibilidad, tampoco se precisa qué consecuencias penales tendría el reintegro de una cantidad inferior a la que, a juicio de la Administración -juicio conformado pero no notificado todavía al infractor-, debía haber devuelto. En este caso podría admitirse que no concurre esta eximente aunque si operaría, tal vez, como circunstancia atenuante de la responsabilidad.

4.3.- PENALIDAD APLICABLE

También es criticable, por las mismas razones expuestas con anterioridad, que haya sido suavizada la pena principal, privativa de libertad, que pasa de prisión menor -que hasta ahora iba de seis meses y un día a seis años de cárcel- a un período de prisión de uno a cuatro años, con lo que queda reducido el tiempo máximo teórico de prisión en dos años. Se mantiene la sanción pecuniaria consistente en multa del tanto al séxtuplo del importe defraudado.

También se prevé la imposición de penas accesorias consistentes en la imposibilidad de obtener subvenciones, ayudas o beneficios fiscales, de cualquier Administración Pública o de la Seguridad Social de tres a seis años.

BIBLIOGRAFÍA

ARAGÓN SANCHEZ, Cristóbal. CRÓNICA 1.987; Ediciones Tribunal de Cuentas, Madrid, 1.988. Páginas 1 a 28.

ARROYO ZAPATERO, LUIS.- Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones. Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia. Madrid, 1.987.

Boletín Informativo de la IGAE nº 21. correspondiente a los meses de mayo-junio de 1.995.

MARTINEZ LAGO. MIGUEL ANGEL: MANUAL DE DERECHO PRESUPUESTARIO: ED. COLEX, MADRID. 1.992. Páginas 346 a 400.

PALOMAR OLMEDA y LOSADA GONZALEZ. El procedimiento administrativo y la gestión presupuestaria y su control. ED. DYKINSON, S.L., Madrid. 1.995.

RUBIO DE URQUIA, José Ignacio y ARNAL SURIA, Salvador. Ley Reguladora de las Haciendas Locales: Publicaciones Abella. Madrid, 1.989.

NORMAS DE FISCALIZACIÓN

COMITÉ DE CONTACTO DE PRESIDENTES DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo Especial sobre
Directrices de Fiscalización

NORMAS DE FISCALIZACIÓN

**COMITÉ DE CONTACTO
DE PRESIDENTES DE LAS
ENTIDADES FISCALIZADORAS
SUPERIORES DE LA
UNIÓN EUROPEA**

Grupo de Trabajo Especial sobre
Directrices de Fiscalización

El proceso de Unión Europea ha sido, y sigue siendo, una realidad que ha dinamizado a todos los países miembros. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa participan en este proceso con el convencimiento de que, desde la variedad de concepciones y experiencias de los diferentes países, se obtendrá un enriquecimiento común para el mejor desarrollo del Sector Público europeo.

Con este planteamiento, el Comité de Contacto de Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Comunidad Europea, acordó en la reunión celebrada en Madrid, en septiembre de 1991, la formación de un "Grupo de Trabajo Especial sobre Normas de Fiscalización", encargado de elaborar unas normas que puedan ser de aplicación con carácter indicativo en las fiscalizaciones que realicen las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Unión Europea.

Hasta el momento actual, la tarea realizada por el Grupo de Trabajo se ha concretado en la emisión de ocho normas generales de fiscalización, que se transcriben en las páginas siguientes, abarcando los aspectos más interesantes de la problemática de la fiscalización.

La fecunda tarea realizada por el Grupo de Trabajo, en el que ha participado un representante del Tribunal de Cuentas, merece nuestro reconocimiento, como así lo ha dispensado el Comité de Contacto de Presidentes de las EFS de la Unión Europea.

Es de gran interés poner a prueba en nuestras fiscalizaciones las normas que aquí se presentan, con la seguridad de que su utilización, la reflexión sobre las mismas, y la experiencia compartida que obtengamos servirán para mejorar la calidad de los trabajos futuros.

Madrid, marzo de 1.995

LA PRESIDENTA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS
MILAGROS GARCÍA CRESPO

INDICE

INTRODUCCIÓN

DIRECTRIZ SOBRE PLANIFICACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN

ANEXO 1: PLANIFICACIÓN DE UN TRABAJO DE FISCALIZACIÓN

Apéndice 1: EL TRABAJO EN LA FASE PREVIA A LA PLANIFICACIÓN

Apéndice 2: CONTENIDO HABITUAL DE UN PLAN DE FISCALIZACIÓN

DIRECTRIZ SOBRE PRUEBAS FEHACIENTES Y ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN

ANEXO 1: FIABILIDAD DE LAS PRUEBAS FEHACIENTES DE LA FISCALIZACIÓN

ANEXO 2: ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN

DIRECTRIZ SOBRE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO Y PRUEBAS DE CONFORMIDAD

ANEXO 1: TIPOS DE CONTROLES INTERNOS

ANEXO 2: REALIZACIÓN DE UNA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

ANEXO 3: PRUEBAS DE CONFORMIDAD

Apéndice: GRADO DE GARANTÍA QUE SE PUEDE OBTENER DE LAS EVALUACIONES DEL CONTROL INTERNO Y DE LAS PRUEBAS DE CONFORMIDAD CON EL MÉTODO BASADO EN LOS SISTEMAS

DIRECTRIZ SOBRE DOCUMENTACIÓN

DIRECTRIZ SOBRE GARANTÍA DE CALIDAD

ANEXO 1: ELEMENTOS HABITUALES EN LA FUNCIÓN DE GARANTÍA DE CALIDAD

DIRECTRIZ SOBRE IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE LA FISCALIZACIÓN

ANEXO 1: IMPORTANCIA RELATIVA

ANEXO 2: RIESGO DE LA FISCALIZACIÓN

DIRECTRIZ SOBRE MUESTRO DE FISCALIZACIÓN

ANEXO1: EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS GLOBALES DE LAS PRUEBAS DE CONFIRMACIÓN

DIRECTRIZ SOBRE PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES

ANEXO 1: RESUMEN DE LAS NORMAS DE LA INTOSAI PARA LA PRESENTACIÓN DE INFORMES

INTRODUCCIÓN

En la reunión celebrada en Madrid los días 24 y 25 de septiembre de 1991, el Comité de Contacto de los Presidentes de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la Comunidad Europea decidió crear un grupo especial de expertos de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de Dinamarca, España, Italia y los Países Bajos bajo la presidencia del Tribunal de Cuentas Europeo (1) para elaborar normas de fiscalización aplicables, inicialmente, a las fiscalizaciones de los ingresos y gastos comunitarios. La resolución incluía los aspectos siguientes:

- I. Se concedía una especial importancia a la armonización de las normas generales de fiscalización para conseguir una mayor coordinación entre las EFS y una mayor eficacia de sus actividades:
- II. se consideraron fundamentales pero no exclusivas para el trabajo del grupo especial las siguientes fuentes:
 - las normas de la INTOSAI:

(1) Los componentes del Grupo fueron:

Sr. N. Schmidt-Gerritzen, Presidente (TCE - Tribunal de Cuentas Europeo)
Sr. H. Otbo (DK - Tribunal de Cuentas de Dinamarca)
Sr. J. Corral (ES - Tribunal de Cuentas de España)
Sr. G. Clemente (IT - Tribunal de Cuentas de Italia)
Sr. E. Colasanti (IT - Tribunal de Cuentas de Italia)
Sra. M.L. Bemelmans-Videc (NL - Tribunal de Cuentas de Países Bajos)
Sr. T. James (TCE - Tribunal de Cuentas Europeo)
Sr. N Usher (TCE - Tribunal de Cuentas Europeo) - Redactor de los informes del Grupo.

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

- el manual del Tribunal de Cuentas Europeo;
- los manuales de las EFS de los Estados miembros;
- las normas publicadas por organizaciones de normalización;
- la experiencia adquirida en fiscalizaciones conjuntas o coordinadas;

III. que el trabajo del grupo especial debería centrarse en los aspectos metodológicos de la fiscalización de actividades en las que las EFS tuvieran un interés común;

IV. que las normas a las que se llegara serían de aplicación facultativa.

Al presentar las versiones provisionales de sus documentos, el grupo ha reconocido que las normas de fiscalización de la INTOSAI, que se debatieron en el XIV INCOSAI en octubre de 1992, son un punto de referencia para las EFS de la Comunidad Europea. El grupo decidió que, aunque su trabajo procede de muy diversas fuentes, los resultados deben presentarse como **directrices** destinadas a ayudar a las EFS a aplicar las normas de la INTOSAI en un nivel operativo comunitario. De acuerdo con el mandato, están concebidas para que se apliquen facultativamente cuando las EFS efectúen fiscalizaciones de los ingresos y gastos comunitarios. Sin embargo, están redactadas de modo que las EFS podrían, si así lo desearan, aplicarlas de una manera más general a otras fiscalizaciones que efectúen.

El grupo ha seleccionado una serie de ámbitos en los que una orientación normalizada podría dar frutos positivos a corto plazo mediante la armonización de la metodología. Como resultado de sus trabajos, se presentaron al Comité de Contacto los siguientes ocho directrices que se han incluido en la presente edición:

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

- 1: Planificación de la fiscalización.
- 2: Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización.
- 3: Evaluación del control interno y pruebas de conformidad.
- 4: Documentación.
- 5: Garantía de calidad.
- 6: Importancia relativa y riesgo de la fiscalización.
- 7: Muestreo de fiscalización.
- 8: Elaboración de informes.

Se ha intentado que las directrices tengan la mayor concisión posible y sean a la vez claras y exhaustivas. En general, el texto principal contiene una explicación básica y establece la relación de la directriz con las normas de la INTOSAI, mientras que los detalles técnicos se recogen en anexos destinados al uso directo del auditor en su trabajo.

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

DIRECTRIZ DE APLICACIÓN
EN LA COMUNIDAD EUROPEA

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las actividades de
la Comunidad Europea)

PLANIFICACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN
(9 de septiembre de 1992)

ÍNDICE

Apartado

Norma de fiscalización de la INTOSAI
Utilidad y objetivos de la planificación
de la fiscalización
Niveles de planificación
Planificación de un trabajo de fiscaliza-
ción

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA
Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

Planificación del trabajo de auditoría	Anexo 1
- El trabajo en la fase previa a la planificación	Apéndice 1
- Contenido habitual de un plan de trabajo de fiscalización	Apéndice 2

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

DIRECTRIZ DE APLICACIÓN DE LA COMUNIDAD EUROPEA

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las actividades
de la Comunidad Europea)

PLANIFICACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN

1. **El apartado 132** de las normas de fiscalización INTOSAI indica que:

«El auditor debe planificar sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas.»
2. **Utilidad y objetivos de la planificación de la fiscalización**
 - 2.1. La planificación tiene tres características que son de utilidad para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS):
 - a) **Racionalidad:** el proceso y los resultados de la planificación favorecen una valoración lógica de los trabajos de la EFS y la fijación de objetivos claros;

- b) Proyección hacia el futuro: las tareas se enmarcan en su dimensión temporal, facilitando una visión más clara de las prioridades;
- c) Coordinación: la coordinación entre las políticas de fiscalización de las EFS y el trabajo de fiscalización propiamente dicho.

2.2. Los objetivos de la planificación de la fiscalización son:

- a) determinar el modo en que se cumplirán las obligaciones legales y las prioridades de la fiscalización;
- b) establecer el alcance, objetivos y resultados previstos de las fiscalizaciones;
- c) definir el modo en que se obtendrán y analizarán las pruebas fehacientes necesarias para alcanzar los objetivos;
- d) determinar los recursos que se necesitarán y utilizarán efectivamente en las fiscalizaciones y establecer presupuestos y calendarios;
- e) permitir a la dirección supervisar y controlar las distintas fiscalizaciones y a la EFS en su conjunto.

3. Niveles de planificación

- 3.1. Normalmente, se exige y espera más de las EFS de lo que permiten sus recursos. Por ello, muchas EFS han establecido estructuras jerárquicas de planificación por medio de las cuales los planes de cada trabajo de fiscalización se van agrupando a

lo largo del tiempo para ofrecer una visión global y a largo plazo. Esta directriz se ocupa básicamente de la planificación del trabajo de fiscalización. Sin embargo, es importante que cada auditor sea consciente de que cualquier incumplimiento de los objetivos o los presupuestos de un trabajo de fiscalización repercute no sólo en éste, sino también en las demás actividades de la EFS. A la inversa, cuando los trabajos de fiscalización se realizan satisfactoriamente con un gasto menor al presupuestado o con anterioridad a la fecha límite (por ejemplo, mediante mejoras en la eficiencia), la capacidad de la EFS para atender otros aspectos de su función y otras expectativas aumenta.

4. Planificación de un trabajo de fiscalización

- 4.1. Un trabajo de fiscalización se define como una parte individual y específica de la actividad fiscalizadora que normalmente se plasma en la publicación por parte de la EFS de un dictamen, declaración, informe o una contribución específica al informe anual de la EFS. Normalmente, un trabajo de fiscalización tendrá unos objetivos específicos y estará relacionada con uno solo o un grupo claramente definido de actividades, programas u organismos (la «entidad auditada»). Los objetivos pueden consistir en la realización de una auditoría financiera, de legalidad y regularidad o de gestión, o una combinación de las mismas.
- 4.2. El anexo I contiene más orientaciones sobre la planificación de un trabajo de fiscalización.
- 4.3. Para obtener mejoras en su economía, eficiencia y eficacia es esencial que la EFS evalúe el rendimiento de cada trabajo de fiscalización contrastándolo con los objetivos y el plan de la

fiscalización y extraiga de ello las conclusiones oportunas. Normalmente, los gestores responsables se encargarán de efectuar dicha revisión y de comunicar los resultados a sus superiores. En algunas EFS esta función se ha reforzado mediante la creación de un control de calidad independiente o por medio de revisiones efectuadas por los auditores internos (véase la directriz «Garantía de Calidad»).

ANEXO I: PLANIFICACIÓN DE UN TRABAJO DE FISCALIZACIÓN

- I. Cualesquiera que sean sus objetivos, un trabajo de fiscalización constará normalmente de las siguientes fases:
 - a) Fase preliminar (previa a la planificación):
 - recopilación y evaluación inicial de la información;
 - evaluación preliminar de sistemas y controles;
 - definición detallada de los objetivos de la fiscalización;
 - determinación inicial de las necesidades de recursos y de los calendarios.
 - b) Fase de planificación:
 - elaboración y revisión del plan de fiscalización;
 - contacto con la entidad fiscalizada;
 - preparación de cuestionarios de fiscalización;
 - aprobación del plan;
 - c) Fase de ejecución:
 - recopilación y evaluación de las pruebas fehacientes de la fiscalización;
 - redacción de conclusiones iniciales;
 - revisión provisional; identificación y aprobación de cualquier cambio necesario en el plan de fiscalización;
 - d) Fase de elaboración del informe:
 - redacción y revisión de conclusiones, dictámenes, recomendaciones y/o informes («resultados»);

- revisión, aprobación y publicación de los resultados;
- conciliación interna de los recursos utilizados con los fijados en el plan de fiscalización;
- evaluación del rendimiento de los auditores.

e) Fase posterior a la elaboración del informe:

- supervisión de las repercusiones de la fiscalización.

La separación entre estas fases no es absoluta y pueden, en cierta medida, solaparse.

2. Un plan de fiscalización eficaz depende del trabajo efectuado en la fase preliminar. **En el apéndice 1 de este anexo** se encuentra orientación adicional sobre este trabajo.
3. El plan del trabajo de fiscalización es, de hecho, el informe de la fase preliminar. Es también el documento que permite a la dirección de la EFS revisar el trabajo previo a la planificación, aprobar el método de la fiscalización, presupuesto y calendario de la misma y asignar los recursos necesarios. También sirve de base a la dirección de la EFS para controlar el desarrollo de la fiscalización y efectuar una evaluación posterior del modo en que ésta se ha realizado. Además, el plan de trabajo de fiscalización es uno de los muchos que en total contribuyen a la planificación y gestión global de recursos a largo plazo de la EFS.
4. El plan de trabajo de fiscalización es un documento fundamental. Se debe preparar de manera oportuna y contener toda la información necesaria sin dejar de ser claro y conciso. Aunque no es posible determinar el contenido exacto de un plan de trabajo de fiscalización, existen unas características comunes a la

mayoría de ellos. (Estas se resumen en el **apéndice 2 de este anexo**).

5. La planificación de la fiscalización es un proceso dinámico. Para alcanzar los objetivos de la fiscalización puede ser necesario introducir cambios en el plan inicial a medida que ésta se va desarrollando. Las EFS deberían disponer de procedimientos para revisar y aprobar dichos cambios.

Apéndice 1: EL TRABAJO EN LA FASE PREVIA A LA PLANIFICACIÓN

A menudo, la EFS dispone de gran parte de la información que se necesita en la fase previa a la planificación (por ejemplo en los archivos corrientes de años anteriores o en los archivos permanentes). En estos casos, el trabajo en esta fase exigirá una actualización de esta información y la consideración de cualquier cambio importante.

A continuación se resume, esquemáticamente, el trabajo que generalmente se necesita en la fase previa a la planificación.

1. Conocimiento de la entidad fiscalizada

1.1. El auditor debe identificar aspectos importantes del entorno en el que opera la entidad fiscalizada. Se deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- * objetivos de la entidad
- * medios que van a emplearse
 - recursos y fondos;
 - marco legal;
 - personal (cantidad y calidad);
- * resultados
 - categoría e importancia relativa de los resultados con relación a los objetivos de la entidad;
 - exigencias y limitaciones de tiempo;
 - marco legal;
 - naturaleza del «mercado» en el que actúa la entidad;
 - comparaciones nacionales/internacionales;
 - informes estatutarios y no estatutarios;
 - consideraciones de tipo geográfico y de comunicaciones.

1.2. El auditor debe determinar el modo en el que la entidad fiscalizada opera en su entorno, incluyendo:

- * organización
 - organigrama y responsabilidades
 - principales sistemas y controles administrativos;
 - principales sistemas y controles financieros.

1.3. Para adquirir conocimiento de la entidad fiscalizada y de su entorno, el auditor a menudo deberá utilizar técnicas de revisión analítica para revisar, comparar y evaluar los datos pertinentes de los que dispone.

2. Influencia de la entidad fiscalizada en la fiscalización

2.1. El auditor debe determinar en qué manera las operaciones y el entorno de la entidad fiscalizada afectarán la fiscalización. En particular:

- * ¿Cuáles son los riesgos inherentes⁽²⁾ asociados a las actividades que se producen a consecuencia de la organización específica de la entidad y su entorno?
- * ¿Cuáles son los riesgos inherentes asociados generalmente a este tipo de entidad?
- * ¿Qué tipo de controles ha aplicado la administración de la entidad para protegerse contra estos riesgos? ¿se prevé que éstos sean eficaces?

(2) Riesgo inherente: véase directriz «Importancia relativa y riesgo de la fiscalización».

- * Particularmente en el contexto europeo, ¿qué factores especiales existen y qué incidencia tendrán éstos en la fiscalización?

Para contestar estas preguntas es necesario llevar a cabo una evaluación previa de los principales sistemas y controles (véase directriz «Evaluación del Control Interno y Pruebas de Conformidad»).

3. Entorno y objetivos de la fiscalización

- 3.1. El auditor debe tener en cuenta la forma, el contenido y los destinatarios de los resultados de la fiscalización; por lo tanto, deberá especificar los objetivos de la misma (en las fiscalizaciones de la gestión, en particular, es importante efectuar dicha especificación de forma detallada: esto permite al auditor definir los criterios según los cuales se apreciarán y evaluarán las pruebas obtenidas).
- 3.2. La claridad de los objetivos de la fiscalización ayudará al auditor a determinar los aspectos que han de considerarse (véase la directriz «Importancia relativa y Riesgo de la Fiscalización»).

4. Pruebas fehacientes de la fiscalización

- 4.1. El auditor debe determinar cuales serán las pruebas necesarias para conseguir los objetivos de la fiscalización. Estas pruebas deben ser:
 - * adecuadas:
 - suficientes;
 - fiables;

- * pertinentes;
- * razonables ⁽³⁾.

4.2. Todo ello debe conducir al auditor a definir:

- * El método de fiscalización que se adoptará;
- * las fuentes a las que se acudirá y los métodos que se emplearán para la obtención de pruebas;
- * las pruebas necesarias y la amplitud de las mismas.

4.3. La directriz «Pruebas fehacientes y enfoque de la Fiscalización» contiene más orientaciones sobre este aspecto.

5. Recursos de la fiscalización

- 5.1. Una vez que el auditor ha definido la naturaleza, tipo, cantidad, fuentes y métodos que permitirán obtener las pruebas fehacientes de la fiscalización, puede estimar los recursos necesarios para su obtención y análisis y para la preparación de los resultados de la fiscalización.

Para ello, debe tener en cuenta:

- * las técnicas de fiscalización necesarias y el personal que se empleará;

(3) Las pruebas de fiscalización razonables se definen en el glosario de las Normas de Fiscalización de la INTOSAI como: «información que es económica en el sentido de que el coste de reunirla guarda razonable proporción con el resultado que el auditor o la EFS trata de lograr»

- * técnicas internas especializadas (fiscalización informática, etc.);
- * posible utilización de expertos externos, del auditor interno de la entidad, otros auditores(4);
- * la localización geográfica de las pruebas fehacientes de la fiscalización, facilidad de acceso a las mismas (y cualquier posible problema) y los correspondientes costes;
- * el calendario de la fiscalización.

6. Documentación

- 6.1. El auditor debe documentar meticulosamente los resultados del estudio previo a la planificación. Las conclusiones fundamentales que se desprendan de este trabajo constituirán la base del plan de fiscalización. Esta documentación se deberá poner a disposición de los responsables del examen y aprobación del plan.

7. Consultas a la entidad fiscalizada

- 7.1. Según la política y los procedimientos normalizados de cada EFS, puede ser conveniente discutir los resultados del estudio previo a la planificación con la entidad fiscalizada.

(4) Convendría elaborarse una directriz adicional sobre la «Confianza en otros auditores y expertos externos»: véase normas de fiscalización de la INTOSAI apartados 92 a 94.

Apéndice 2: CONTENIDO HABITUAL DE UN PLAN DE FISCALIZACIÓN

1. Marco legal de la fiscalización.
2. Breve descripción de la actividad, programa u organismo que se ha de fiscalizar (incluyendo un resumen de los resultados y repercusiones de fiscalizaciones anteriores).
3. Motivos de la fiscalización.
4. Factores que inciden en la fiscalización, incluidos los que determinan la importancia relativa de los aspectos que se han de considerar.
5. Estimación del riesgo.
6. Objetivos de la fiscalización.
7. Alcance y método de la fiscalización: ¿qué pruebas se han de obtener para alcanzar los objetivos de la fiscalización: dónde; cuándo; cómo?
 - límites de significación:
 - sistemas que se deben evaluar y examinar;
 - estrategias de muestreo;
 - amplitud prevista del muestreo;
 - confianza en otros auditores/expertos;
 - otros problemas especiales previstos.
8. Recursos necesarios y determinación del momento en que se emplearán:
 - personal auditor (detalladamente), funciones:

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

- personal especializado (quién y cuando);
 - expertos externos;
 - necesidad de efectuar desplazamientos;
 - presupuestos de tiempo y costes;
9. Si procede, estimación de los honorarios que se facturarán por la fiscalización.
 10. Datos de las personas de la entidad fiscalizada responsables de la función de enlace.
 11. Calendario de la fiscalización y fecha en que el informe provisional estará disponible para su examen interno.
 12. Forma, contenido y destinatarios del resultado final.

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

DIRECTRIZ DE APLICACIÓN
EN LA COMUNIDAD EUROPEA

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las actividades
de la Comunidad Europea)

**PRUEBAS FEHACIENTES Y ENFOQUE
DE LA FISCALIZACIÓN**
(9 de septiembre de 1992)

ÍNDICE

Apartado

Norma de Fiscalización de la INTOSAI
Pruebas fehacientes de fiscalización adecuadas
Pruebas fehacientes de fiscalización pertinentes
Pruebas fehacientes de fiscalización razonables
Resumen y repercusiones de la fiscalización en la dirección

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

Fiabilidad de las pruebas fehacientes de
la fiscalización - Fuentes, métodos y na-
turaleza
Enfoque de la fiscalización

Anexo 1

Anexo 2

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

DIRECTRIZ DE APLICACION EN LA COMUNIDAD EUROPEA

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las actividades
de la Comunidad Europea)

PRUEBAS FEHACIENTES Y ENFOQUE DE LA FISCALIZACION

1. **El apartado 152** de las normas de fiscalización de la INTOSAI indica que:

«Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor relativas a la organización, al programa, a la actividad o a la función fiscalizada, deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables.»

2. **Pruebas fehacientes de fiscalización adecuadas**

- 2.1. Se denominan pruebas adecuadas a la información que, cuantitativamente, es **suficiente** y apropiada para lograr los resultados de la fiscalización y que, cualitativamente, tiene la imparcialidad necesaria para inspirar confianza y **fiabilidad**.
- 2.2. Se obtendrán unas pruebas fehacientes de fiscalización **suficientes** si el alcance de las pruebas (tanto de conformidad como sustantivas) es adecuado. Para obtener más orientación sobre estos aspectos véanse las Directrices sobre:

- Importancia Relativa y Riesgo de la Fiscalización;
- Evaluación del Control Interno y Pruebas de Conformidad;
- Muestreo de Fiscalización.

2.3. La **fiabilidad** de las pruebas fehacientes de la fiscalización depende de su naturaleza, de sus fuentes y del método utilizado para su obtención. El auditor a menudo tiene que elegir entre tipos de pruebas fehacientes, fuentes y métodos alternativos: el **Anexo 1** contiene más información sobre su fiabilidad relativa, y el auditor debe intentar asegurarse de que se utilicen las fuentes y métodos más fiables dentro de los límites de tiempo y costes a los que está sujeta la fiscalización.

3. **Pruebas fehacientes de fiscalización pertinentes**

- 3.1. Se denominan pruebas de fiscalización pertinentes a la información que es apropiada en relación con los objetivos de la fiscalización.
- 3.2. Para garantizar que las pruebas de la fiscalización son pertinentes, se deben definir claramente los objetivos de dicha fiscalización en la fase de planificación: el auditor encontrará más orientación en la directriz «Planificación de la Fiscalización».
- 3.3. Una vez definidos claramente los objetivos de la fiscalización, el auditor debe tener en cuenta la pertinencia (junto con la economía - véanse los apartados siguientes) para decidir el método de fiscalización que se debe emplear. El **Anexo 2** contiene más información sobre el método de fiscalización.

4. Pruebas fehacientes de fiscalización razonables

- 4.1. Se denominan pruebas de fiscalización razonables a la información que es económica en el sentido de que el coste de obtenerla guarda razonable proporción con el resultado que el auditor o las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) tratan de lograr.
- 4.2. Para disponer de unas pruebas suficientes, pertinentes y fidedignas para alcanzar los objetivos de la fiscalización al menor coste posible, el auditor debe evaluar, en una fase inicial del proceso de fiscalización, los enfoques alternativos (Anexo 2) y juzgar con cual de ellos obtendrá los resultados deseados del modo más económico.

5. Resumen y repercusiones de la fiscalización en la dirección

- 5.1. Una consideración de la adecuación (suficiencia y fiabilidad), pertinencia y economía de las pruebas fehacientes de fiscalización que se han de obtener debe servir al auditor para determinar, en la fase de planificación, los siguientes elementos clave de cualquier fiscalización:
- Suficiencia: tipo y alcance de las pruebas de fiscalización;
 - Fiabilidad: fuentes y técnicas de obtención de pruebas;
 - Pertinencia: objetivos de la fiscalización;
 - Pertinencia } método de fiscalización
 - Economía }
- 5.2. En la fase de planificación, el inspector/director velará por que los juicios emitidos por el auditor al elaborar el plan sean sólidos y que el plan constituya la base para obtener unas pruebas

adecuadas, pertinentes y razonables que justifiquen los objetivos de la fiscalización.

- 5.3. En las fases finales de la fiscalización, el revisor/director se ocupará de garantizar que el plan de fiscalización se haya llevado a cabo en la medida en que se han obtenido pruebas adecuadas, pertinentes y razonables, que dichas pruebas justifican las conclusiones de la fiscalización y que cualquier informe consiguiente refleja estas conclusiones.

ANEXO 1: FIABILIDAD DE LAS PRUEBAS FEHACIENTES DE LA FISCALIZACIÓN - FUENTES, MÉTODOS Y NATURALEZA

A. FUENTES DE LAS PRUEBAS FEHACIENTES

El auditor puede procurarse directamente las pruebas fehacientes de la fiscalización, o bien obtenerlas de terceras partes o de la entidad fiscalizada.

En términos generales, las pruebas fehacientes obtenidas directamente por el auditor serán más fiables que las que proceden de otras fuentes.

Las pruebas fehacientes procedentes de terceras partes pueden ser más fiables que las obtenidas de la entidad fiscalizada si dichas pruebas fehacientes son verdaderamente independientes y completas.

El auditor tendrá una mayor seguridad si las pruebas fehacientes de la fiscalización obtenidas de fuentes distintas son coherentes.

B. MÉTODOS DE OBTENCIÓN DE PRUEBAS FEHACIENTES

Se pueden obtener pruebas fehacientes mediante uno o más de los métodos siguientes:

- **Inspección** de documentos o activos;
- **Observación** de procesos o procedimientos;

- **Investigación y Confirmación;**
- **Cálculo;**
- **Análisis** de los estados financieros e interrelación o comparación entre los elementos de información pertinente.

El auditor debe decidir teniendo en cuenta qué método de obtención de pruebas fehacientes será lo suficientemente fiable y equilibrar la fiabilidad de las pruebas con el coste de obtenerlas.

C. NATURALEZA DE LAS PRUEBAS FEHACIENTES

Las pruebas fehacientes de la fiscalización pueden ser documentales, visuales u orales.

La fiabilidad de las pruebas fehacientes documentales depende de su procedencia (véanse apartados anteriores).

Las pruebas fehacientes visuales tienen un alto grado de fiabilidad en la medida en que confirman la existencia de los activos, pero no su propiedad ni su valor.

Las pruebas fehacientes orales deben considerarse las menos fiables. Siempre que sea factible, los auditores deben tratar de obtener una confirmación documental de las pruebas orales (por ejemplo, mediante transcripciones aprobadas de las entrevistas). Cuando esto no sea posible, se pueden confirmar las pruebas orales entrevistando por separado a más de una persona.

ANEXO 2: ENFOQUE DE LA FISCALIZACIÓN

1. INTRODUCCIÓN

- 1.1. El enfoque de fiscalización está constituido por la combinación de diferentes tipos de controles que se emplean para obtener las pruebas fehacientes necesarias para conseguir los objetivos de la fiscalización.

2. Objetivos de la fiscalización

- 2.1. En términos generales, los objetivos de una fiscalización serán:

- a) En el caso de las fiscalizaciones financieras:

- valorar la exactitud y la integridad de los estados financieros de la actividad, programa u organismo fiscalizado; y/o
- determinar si las operaciones en las que se basan los estados financieros son legales y regulares.

- b) En el caso de las fiscalizaciones de la gestión:

- valorar si la actividad, programa u organismo ha tenido una gestión económica, eficiente, y/o eficaz.

- 2.2. Las normas de la INTOSAI son aplicables tanto a fiscalizaciones de la gestión como a fiscalizaciones financieras. El auditor debe tratar de obtener pruebas fehacientes de fiscalización adecuadas, pertinentes y razonables. También es generalmente posible adoptar bien un método basado en los sistemas (MBS) o un método de pruebas sustantivas directas (PSD): sin embargo, debido a las diferencias entre los objetivos, en una fiscaliza-

ción de gestión puede ser necesario estudiar sistemas distintos de los que se examinan en una fiscalización financiera (véase el apartado 6).

3. El método basado en los sistemas (MBS)

- 3.1. Las entidades sujetas a las fiscalizaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) normalmente contarán con sistemas de control destinados a garantizar la exactitud e integridad de los estados financieros, la legalidad y regularidad de las operaciones en que estos se basan y la economía, eficiencia y eficacia de dichas operaciones. En términos generales, si el auditor queda satisfecho en lo que respecta a la suficiencia de estos controles, podrán reducirse el número de pruebas sustantivas de los estados financieros, operaciones, o rendimiento de la organización.
- 3.2. El método según el cual el auditor basa su confianza en el sistema de control interno de la entidad se denomina método basado en los sistemas (MBS). Consta de las siguientes fases:
 - a) identificación y evaluación en profundidad de los controles clave oportunos, y valoración de la medida en que el auditor puede confiar en esos controles siempre que se compruebe que éstos funcionan eficazmente;
 - b) pruebas de conformidad de los controles fundamentales para determinar si éstos han funcionado de una manera eficaz a lo largo del período en que se efectúa el examen;
 - c) evaluación de los resultados de las pruebas de conformidad con el fin de determinar si se puede obtener el grado de fiabilidad previsto a partir de un examen de los controles;

d) pruebas sustantivas de una serie de operaciones. saldos de cuentas, etc. para determinar (como parte de los objetivos de la fiscalización) si, independientemente del sistema de controles de la entidad, sus estados financieros son exactos y completos, si las operaciones en que estos se basan son legales y regulares y si se han cumplido los criterios de economía, eficiencia y eficacia.

3.3. La directriz «Evaluación del Control Interno y Pruebas de Conformidad» contiene más orientación sobre las fases (a) - (c) y en lo que respecta a las pruebas sustantivas (d), la orientación se encuentra en la directriz «Muestreo de fiscalización». La relación entre las pruebas de conformidad y de confirmación se explica en el anexo 2 de la directriz «Importancia relativa y Riesgo de la Fiscalización».

4. El método de las pruebas sustantivas directas (PCD)

4.1. Cuando no se exige específicamente que el auditor evalúe el funcionamiento de los sistemas de control de las organizaciones, es probable que los objetivos de la fiscalización puedan alcanzarse sin basarse en estos sistemas y, por lo tanto, sin efectuar pruebas de conformidad. Esto se denomina método de Pruebas Sustantivas Directas (PSD). Hay que señalar que, puesto que con este método (PSD) no se puede obtener una garantía del funcionamiento de los controles (ya que no se examinan y por lo tanto, no se obtienen pruebas de su eficacia) es necesario efectuar más pruebas de conformidad que cuando se emplea el MBS. Teniendo esto en cuenta, el auditor debe juzgar cual será el método más eficaz desde el punto de vista de los costes para obtener las pruebas necesarias para conseguir los objetivos de la fiscalización.

- 4.2. El apartado 141 de las normas de fiscalización INTOSAI indica:

«El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno».

De este modo, aunque se emplee un método PSD, el auditor debe efectuar algún tipo de examen de los sistemas principales, aún si este estudio es por naturaleza preliminar. Por lo tanto, el método PSD es, de hecho, una forma del método MBS, en la que los exámenes de los sistemas se reducen al mínimo.

5. Aspectos que se deben tener en cuenta al decidir qué enfoque emplear

- 5.1. Cuando no se exige al auditor que utilice un método MBS, la elección entre el MBS o el PSD normalmente se basará en una evaluación de los recursos de la fiscalización, y por lo tanto en el coste de la obtención de pruebas adecuadas y fidedignas. Los siguientes factores serán importantes a la hora de tomar dicha decisión:

- a) Cuando los aspectos que han de controlarse se hallen geográficamente dispersos o resulte difícil efectuar las pruebas de conformidad, puede que no sea factible emplear el método MBS, con los recursos disponibles. Asimismo, cuando los resultados de una evaluación previa de la fiabilidad de los controles internos indican que ésta es escasa, probablemente el auditor no podrá basarse en ellos. En este caso, podría adoptarse un método PSD independientemente de los costes relativos.

- b) Aunque es posible emplear un método PSD para examinar **la legalidad y la regularidad**, este tipo de fiscalización es especialmente apto para el método MBS.
- c) El método MBS tiene la ventaja particular de que a menudo permite al auditor establecer una relación directa entre los distintos errores constatados y los puntos débiles en el sistema de control y así centrarse en dichos puntos débiles. Al indicar dichos puntos a la dirección de la entidad, el auditor puede ayudar a ésta a perfeccionar su control.

6. Fiscalización de gestión

- 6.1. La fiscalización de gestión examina la economía, eficiencia y/o eficacia de la actividad, programa u organismo fiscalizado:

Economía: consiste en reducir al mínimo el coste de los recursos utilizados para desempeñar una actividad de un nivel de calidad apropiado;

Eficiencia: relación entre el producto expresado en bienes, servicios u otros resultados y los recursos utilizados para producirlos;

Eficacia: la medida en que se logran los objetivos y la relación entre los resultados pretendidos y los resultados reales de una actividad.

Una fiscalización de gestión determinada no tratará necesariamente de llegar a conclusiones sobre los tres aspectos anteriormente citados: en los objetivos de la fiscalización se debe precisar cuales son los que se deben examinar. Sin embargo,

cuando se efectúan fiscalizaciones de la economía o la eficiencia, el auditor necesita tener en cuenta de un modo general la eficacia de la entidad fiscalizada: puede ser preferible que la entidad haga lo correcto mal a que haga lo incorrecto bien.

- 6.2. Para estudiar la eficacia, generalmente es necesario evaluar el resultado o las repercusiones de una actividad. Por lo tanto, aunque podría ser útil un método MBS (por ejemplo, para valorar como mide y supervisa sus repercusiones la entidad fiscalizada), el auditor tendrá también que obtener las suficientes pruebas sustantivas del resultado y las repercusiones de la actividad, programa u organismo.

7. Aspectos relacionados con el medio ambiente

- 7.1. Cada vez más se pide a las EFS que controlen que las actividades que fiscalizan se efectúan respetando los criterios y exigencias del medio ambiente. En principio, el método de fiscalización empleado para comprobar tales requisitos es el mismo que el utilizado en las fiscalizaciones de legalidad y regularidad: se puede aplicar tanto el método MBS como el PSD, pero el MBS puede ser especialmente adecuado.

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

**DIRECTRIZ DE APLICACIÓN
EN LA COMUNIDAD EUROPEA**

(Para utilizar en las fiscalizaciones de
las actividades de la Comunidad Europea)

**EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO Y PRUEBAS
DE CONFORMIDAD**
(9 de septiembre de 1992)

ÍNDICE

Apartado

Norma de fiscalización de la INTOSAI
Control interno
Evaluación del Control Interno
Relaciones con la dirección de la
entidad fiscalizada

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

Tipos de controles internos	Anexo 1
Realización de una evaluación del control interno	Anexo 2
Pruebas de conformidad	Anexo 3
Grado de garantía que se puede obtener de las evaluaciones de los sistemas y de las pruebas de conformidad con el método basado en los sistemas (MBS)	Apéndice del Anexo 3

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

DIRECTRIZ DE APLICACIÓN EN LA COMUNIDAD EUROPEA

(Para utilizar en las fiscalizaciones de
las actividades de la Comunidad Europea)

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO Y PRUEBAS DE CONFORMIDAD

1. **El apartado 141** de las normas de fiscalización de la INTOSAI establece que:
 - «El auditor, para determinar la extensión y el alcance de la fiscalización, debe examinar y valorar el grado de fiabilidad del control interno».
2. **Control interno**
 - 2.1. La dirección de la entidad fiscalizada establece el control interno y es responsable del mismo. El control interno se define como la totalidad de los instrumentos, procedimientos, métodos y sistemas establecidos por la organización para lograr los objetivos siguientes:
 - a) cumplimiento de las normas tanto externas (leyes, reglamentos) como internas (directrices de la dirección, políticas):

- b) protección de los activos contra el abuso, gastos innecesarios, mala administración y fraude, tanto si se producen de manera intencionada como si no;
 - c) fomento de operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces;
 - d) desarrollo, presentación y mantenimiento de información e indicaciones fidedignas tanto financieras como de gestión.
- 2.2. En el Anexo 1 se describen los tipos de controles que un auditor puede encontrar en una entidad fiscalizada.

3. Evaluación del control interno

- 3.1. El auditor debe, como mínimo, efectuar una evaluación previa de los controles internos pertinentes a la fiscalización. Esta evaluación debe permitir al auditor:
- a) Efectuar una valoración inicial de los riesgos inherentes y de control relacionados con la actividad examinada: véase el Anexo 2 de la directriz «Importancia relativa y riesgo inherente».
 - b) Juzgar si los controles parecen, en esta fase inicial, lo suficientemente eficaces para utilizar un método de fiscalización basado en los sistemas (MBS). En este caso, se debe llevar a cabo un análisis más minucioso de los controles y, si los resultados son satisfactorios, se puede confiar en el sistema. Esto permite al auditor reducir las pruebas sustantivas: la directriz "Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización" contiene más orientación sobre este tema.

- 3.2. Cuando se opte por el enfoque MBS, el auditor deberá efectuar una evaluación en profundidad de los controles internos oportunos. El objetivo de esta evaluación es determinar:
- a) Los controles clave del sistema -es decir, los controles que de funcionar eficazmente, deberán:
 - * evitar o detectar errores importantes en los estados financieros y proteger los activos de la organización (fiscalizaciones financieras: fiabilidad de las cuentas);
 - * garantizar el cumplimiento de las leyes y reglamentos (fiscalizaciones financieras: legalidad y regularidad de las operaciones) o;
 - * garantizar que no existan deficiencias importantes en la economía, eficiencia o eficacia de las actividades fiscalizadas (fiscalizaciones de gestión);
 - b) La calidad general del sistema de controles pertinentes a la fiscalización y, en consecuencia, el grado de fiabilidad que el auditor puede otorgarle si las pruebas de conformidad subsiguientes demuestran que el sistema ha funcionado eficazmente día a día.
- 3.3. Hay que señalar que, en esta fase, el auditor llega a una conclusión en cuanto a la eficacia potencial del sistema de control que, según las decisiones de política e instrucciones de la dirección de la entidad, debería funcionar. Antes de basarse efectivamente en este sistema, es necesario evaluar su eficacia en la práctica, es decir, efectuar pruebas de conformidad.

- 3.4. El Anexo 2 contiene indicaciones sobre cómo efectuar una evaluación del control interno, y el Anexo 3 contiene una orientación sobre las pruebas de conformidad.
- 4. **Relaciones con la dirección de la entidad fiscalizada**
 - 4.1. Habitualmente, se informa a la dirección de la entidad fiscalizada de cualquier punto débil detectado en sus sistemas de control interno. El momento y la forma de esta comunicación dependerán de la naturaleza y gravedad de la debilidad descubierta, de los medios de comunicación disponibles y del marco legal de la fiscalización. Normalmente el auditor registra en los documentos de trabajo dichas comunicaciones, de modo que se pueda hacer referencia a ellas posteriormente si es necesario (véase la directriz «Documentación»).

ANEXO 1: TIPOS DE CONTROLES INTERNOS

A continuación se describen algunos tipos de controles que el auditor puede encontrar en muchas organizaciones. El auditor podrá conceder un cierto grado de confianza a algunos de ellos o a una combinación de los mismos.

1. **De organización.** Las entidades fiscalizadas deben tener un plan de su organización en el que se definan y asignen las responsabilidades y se señalen procedimientos de elaboración de informes sobre todos los aspectos de las operaciones de la entidad, incluidos los controles. Debe especificarse claramente la delegación de autoridad y responsabilidad.
2. **Separación de funciones.** Uno de los principales medios de control es la separación de aquellas responsabilidades o funciones que, combinadas, podrían permitir a una sola persona registrar y efectuar una operación completa. La separación de funciones reduce el riesgo de manipulación intencionada o de error y hace que se efectúen más comprobaciones. Las funciones que se deben separar incluyen la autorización, ejecución, protección, registro y, en caso de que exista un sistema de contabilidad informatizado, el desarrollo de sistemas y las operaciones diarias. La fiscalización interna y el control financiero (respectivamente) deben ser independientes de la gestión día a día de las actividades.
3. **Físico.** Fundamentalmente consiste en la protección de los activos y está constituido por procedimientos y medidas de seguridad destinados a garantizar que el acceso a los activos se limita al personal autorizado. Esto se refiere tanto al acceso directo como al acceso indirecto por vía de la documentación.

Estos controles adquieren importancia en el caso de activos valiosos, portátiles, intercambiables o deseables.

4. **Autorización y aprobación.** En todas las operaciones y decisiones de ejecución será necesaria la autorización o aprobación de una persona responsable. Deben especificarse los límites a estas autorizaciones.
5. **Controles contables y aritméticos.** Estos son los controles incluidos en la función de registro que comprueban que las operaciones que se anotan y efectúan se han autorizado, que están todas incluidas y que se han anotado y efectuado correctamente. Dichos controles consisten en la comprobación de la exactitud aritmética de las anotaciones, en la confirmación y comprobación de los totales, conciliaciones, cuentas colectivas y balances de comprobación y justificación de documentos.
6. **De personal.** Deberían existir procedimientos para garantizar que la capacidad del personal corresponde a sus responsabilidades. Inevitablemente, el buen funcionamiento de cualquier sistema depende de la competencia e integridad de quienes lo manejan. La cualificación, selección y formación, así como las características personales de la plantilla son aspectos importantes que se deben tener en cuenta al establecer cualquier sistema de control.
7. **Supervisión.** Cualquier sistema de control interno debería incluir la supervisión por los funcionarios responsables de las operaciones cotidianas y la anotación de las mismas.
8. **Dirección.** Estos son controles efectuados por la dirección de la entidad fuera de la rutina cotidiana del sistema. Consisten en

los controles globales de supervisión que realiza la dirección, la revisión de la información de gestión y el cotejo de las mismas con los presupuestos, la función de la fiscalización interna y otros procedimientos especiales de revisión.

9. **Interventor.** En algunos Estados miembros el interventor tiene la función de un control autónomo. En estos casos, el interventor tendrá numerosas responsabilidades, incluida la aprobación previa de todas las propuestas que tengan implicaciones financieras.

Normalmente, el interventor sólo aprobará una operación una vez se haya asegurado de que, entre otras cosas, ésta es legal y regular y de que hay suficientes fondos disponibles.

ANEXO 2: REALIZACIÓN DE UNA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

1. Para realizar la evaluación de un sistema, es conveniente seguir los siguientes pasos, tanto si se trata de una evaluación previa como en profundidad:
 - a) determinar los riesgos de los objetivos de la fiscalización, contra los que podría servir de protección un sistema de control eficaz.
 - b) determinar mediante el estudio de los manuales de procedimiento, instrucciones al personal, o mediante entrevistas, etc., los controles que se han aplicado para proteger contra los riesgos señalados. (Si se utiliza un método MBS es también necesario especificar cuáles son los controles clave).
 - c) documentar los resultados de este examen (diagramas de flujos, descripciones por escrito ...).
 - d) es conveniente que el auditor compruebe su conocimiento del sistema mediante el seguimiento de un reducido número de operaciones a través de dicho sistema («prueba de recorrido»).
 - e) basándose en los controles seleccionados, evaluar su posible eficacia con respecto a los riesgos inherentes a las actividades examinadas.
2. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) habitualmente elaboran cuestionarios de control interno (CCI) o cuestionarios de control clave (CCC) para ayudar al auditor a realizar evaluaciones de este tipo.

3. Cuando se emplea un método MBS, el auditor debe completar la evaluación en profundidad, determinando el grado de fiabilidad que se puede atribuir al sistema si después se comprueba que éste funciona de manera eficiente en la práctica. En general, el sistema se valorará como:

Excelente: - si a cada riesgo corresponde un control que funcionará, con toda probabilidad, correctamente.

Bueno: - si a cada riesgo corresponde un control que funcionará, salvo pequeñas excepciones, correctamente.

Regular: - si a cada riesgo corresponde en cierta medida un control, que puede ocasionalmente fallar.

Malo: - no todos los riesgos están controlados y/o éstos pueden fallar frecuentemente.

ANEXO 3: PRUEBAS DE CONFORMIDAD

- 1. Realización de pruebas de conformidad**
 - 1.1. Cuando se utiliza el método MBS no es suficiente efectuar sólo la evaluación en profundidad de los controles internos. El auditor también debe determinar si los controles han funcionado con eficacia y coherencia a lo largo del período al que se refiere la fiscalización: es necesario efectuar pruebas de conformidad.
 - 1.2. Normalmente, los controles clave seleccionados deberán someterse a pruebas de conformidad mediante el examen de una muestra de transacciones u operaciones que hayan pasado por dichos controles. Puesto que el auditor trata de evaluar la eficacia de los controles en la práctica, el método de selección de muestras y la naturaleza de las pruebas efectuadas deberán garantizar que:
 - a) Se obtienen pruebas del funcionamiento coherente del control a lo largo del tiempo (período de ausencia de personal importante, etc.);
 - b) Se obtienen pruebas del funcionamiento coherente del control en todos los tipos de operaciones efectuadas a través del sistema (un gran número de operaciones de escaso valor, operaciones poco frecuentes: operaciones que se efectúan de nuevo tras haber sido rechazadas por el sistema, etc.);
 - 1.3. El auditor debe estimar cuantas operaciones se deberán examinar para obtener pruebas suficientes del funcionamiento satisfactorio de un control. Normalmente, el número mínimo de operaciones de la muestra es de 30 y a veces se necesitarán más de

100. Para tomar esta decisión, es necesario considerar los aspectos siguientes:

- a) la importancia del control dentro del sistema general;
- b) en qué medida el auditor desea basar su confianza en el funcionamiento satisfactorio del control y el período de tiempo durante el cual se ha examinado este funcionamiento;
- c) la categoría y naturaleza de las operaciones que se efectúan a través del sistema;
- d) el hecho de que la mayor parte de las pruebas de conformidad no demuestran que haya funcionado el control, sino que no ha fallado (pruebas «negativas»).

1.4. Aunque la mayoría de las pruebas de conformidad aportan pruebas por la negativa, el auditor también debe tratar de obtener pruebas positivas del funcionamiento eficaz de los controles. Esto se puede hacer buscando ejemplos en los que los controles hayan detectado errores o excepciones.

1.5. El cálculo de la duración de las pruebas de conformidad plantea problemas particulares: el auditor debe buscar pruebas del funcionamiento eficaz de los controles a lo largo de todo el período en el que desee basarse en ellos. Es necesario tener esto en cuenta a la hora de proyectar y efectuar dichas pruebas.

2. Evaluación de los resultados de las pruebas de conformidad

2.1. Una vez que se han completado las pruebas de conformidad, el auditor debe llegar a una conclusión final sobre el grado de

confianza que puede otorgar al sistema de controles y así determinar la cantidad de pruebas sustantivas que será necesario efectuar para obtener el nivel global de garantía exigido (la Directriz «Importancia relativa y riesgo de la fiscalización» contiene más orientación).

- 2.2. El grado de garantía que se puede obtener con el método basado en los sistemas dependerá en primer lugar de la evaluación inicial del sistema efectuada por el auditor. Los resultados de las pruebas de conformidad facilitarán al auditor comprobaciones adicionales del funcionamiento de dicho sistema, lo que le permitirá confirmar o rectificar su juicio inicial. El Apéndice de este Anexo contiene información general sobre el grado de garantía que se puede obtener.
- 2.3. Las relaciones entre los grados de garantía y los niveles estadísticos de confianza que han de emplearse en las pruebas sustantivas normalmente depende de la política de cada EFS.

3. Pruebas simultáneas de conformidad y sustantivas

- 3.1. En principio, no hay ninguna objeción a que el auditor realice pruebas simultáneas de conformidad y sustantivas de una determinada muestra. Aunque es cierto que éste podría ser un uso eficiente de los recursos de fiscalización, es preciso hacer una clara distinción entre los dos tipos de pruebas, que tienen unos objetivos muy diferentes. En estos casos también hay que tener especial cuidado en documentar los resultados adecuadamente.

Apéndice: GRADO DE GARANTÍA QUE SE PUEDE OBTENER DE LAS EVALUACIONES DEL CONTROL INTERNO Y DE LAS PRUEBAS DE CONFORMIDAD CON EL MÉTODO BASADO EN LOS SISTEMAS

Conclusiones de la evaluación en profundidad del sistema de control interno antes de efectuar las pruebas de conformidad	Evaluación final y grado de fiabilidad			
	Las pruebas de conformidad no revelan excepciones	Las pruebas de conformidad revelan sólo excepciones de poca importancia	Las pruebas de conformidad revelan algunas excepciones importantes	Las pruebas de conformidad revelan numerosos fallos
El sistema de control parece excelente. Todos los riesgos principales están cubiertos y se prevé que los controles actuarán eficazmente = Excelente	Alto	Medio	Bajo/Nulo	Nulo
El sistema de control parece razonable. La mayoría de los riesgos están cubiertos y/o se prevé que los controles actuarán en general eficazmente = Bueno	Medio	Medio/Bajo	Bajo/Nulo	Nulo
El sistema de control parece en general razonable, pero existe el riesgo de que se produzcan fallos en el control = Regular	Bajo	Bajo/Nulo	Bajo/Nulo	Nulo
El sistema de control no parece satisfactorio. No están cubiertos los riesgos y/o es probable que se produzcan fallos en el control = Malo	Nulo	Nulo	Nulo	Nulo

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

DIRECTRIZ DE APLICACIÓN
EN LA COMUNIDAD EUROPEA

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las actividades de
la Comunidad Europea)

DOCUMENTACIÓN
(9 de septiembre de 1992)

ÍNDICE

Apartado

Norma de Fiscalización de la INTOSAI
Las ventajas de una documentación adecuada
Contenido de los documentos de trabajo
Archivos corrientes y permanentes
Confidencialidad de la información de fiscalización
Conservación de la documentación de la fiscalización

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

DIRECTRIZ DE APLICACION EN LA COMUNIDAD EUROPEA

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las actividades de la Comunidad Europea)

DOCUMENTACIÓN

1. **El apartado 156** de las normas de fiscalización de la INTOSAI indica que:

«Los auditores deben justificar documentalmente, de manera adecuada, todos los hechos relativos a la fiscalización, incluso los antecedentes y la extensión de la planificación, del trabajo realizado y de los hechos puesto de manifiesto».
2. **Las ventajas de una documentación adecuada**
 - 2.1. La documentación adecuada ayuda a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) a aumentar su eficiencia y eficacia en la medida en que:
 - a) facilita la planificación;
 - b) aporta un registro de puntos débiles, errores e irregularidades detectados en la fiscalización;

- c) confirma y fundamenta los juicios, opiniones e informes del auditor;
 - d) sirve como fuente de información en la preparación de los informes o en la respuesta a las preguntas de la entidad fiscalizada o de otras partes interesadas y es una prueba del trabajo efectuado que se puede utilizar como referencia en el futuro;
 - e) refleja el cumplimiento de las normas y directrices de fiscalización y de los procedimientos internos de la EFS;
 - f) sirve de base (o de defensa) contra reclamaciones, demandas judiciales u otros procesos legales;
 - g) ayuda y aporta pruebas del desarrollo profesional del auditor;
 - h) facilita la revisión, supervisión y la garantía de calidad (véanse los apartados siguientes).
- 2.2. Una documentación adecuada es especialmente importante para la revisión, supervisión y garantía de calidad. Esto se debe a que:
- a) ayuda al supervisor a:
 - determinar si se han conseguido los objetivos de la fiscalización;
 - garantizar que el trabajo delegado se ha efectuado correctamente;

- valorar los juicios emitidos por el auditor en el transcurso de una fiscalización e identificar los ámbitos en que puede ser necesario realizar trabajos adicionales con el fin de obtener las pruebas necesarias para llegar a conclusiones o hacer recomendaciones:
- realizar de un modo más eficiente y eficaz las funciones de revisión de los documentos de trabajo de la fiscalización y de supervisión del personal auditor.

b) sirve como base para los controles independientes de garantía de calidad (véase la directriz Garantía de Calidad).

3. Contenido de los documentos de trabajo

- 3.1. Se debe documentar minuciosamente cada paso de la fiscalización, así como las observaciones y conclusiones que de ella se desprendan.
- 3.2. Los documentos de trabajo son la prueba principal del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas sobre asuntos importantes. Los documentos de trabajo demuestran que el auditor ha empleado la diligencia debida y ayudan a éste a dirigir y supervisar la fiscalización.
- 3.3. Los documentos de trabajo son esenciales para justificar la fiscalización. Todas sus fases, desde la planificación básica a la preparación del borrador final del informe, deben estar recogidas en los documentos de trabajo. Cada EFS deberá desarrollar sus propias técnicas para preparar, revisar y archivar los documentos de trabajo, basándose generalmente en su experiencia y en sus necesidades y entorno particulares.

- 3.4. No es posible determinar cual debe ser el contenido de los documentos de trabajo. Sin embargo, como norma general, una serie de documentos de trabajo bien fundamentada deberá ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido ninguna relación con la fiscalización, determinar, a partir de un examen de dichos documentos, el trabajo que se ha realizado para justificar las conclusiones.
- 3.5. Los documentos de trabajo deben reunir una serie de cualidades físicas: claridad, legibilidad, integridad, pertinencia, precisión, concisión, pulcritud y ser comprensibles. Si se utilizan documentos informatizados, debe indicarse adecuada e íntegramente su procedencia, contenido y localización.
- 3.6. Los documentos de trabajo se deberán planificar y en muchos casos conformar en una fase temprana de la fiscalización. Si están disponibles, se podrán utilizar como orientación los documentos de trabajo de años anteriores.
- 3.7. El auditor deberá utilizar marcas para indicar la procedencia de los datos, comparaciones, cotejos y procedimientos. En algunas EFS se han establecido marcas normalizadas con este fin. Cuando éste no es el caso o cuando, por cualquier motivo, el auditor utiliza marcas no normalizadas, se debe indicar claramente en los documentos el significado de las mismas. Esto es también aplicable a los símbolos utilizados en los diagramas de flujos.
- 3.8. Para facilitar el control y, en particular, para ayudar al inspector a encontrar y evaluar las pruebas de fiscalización que justifiquen las conclusiones, recomendaciones e informes, es funda-

mental que los documentos de trabajo contengan referencias cruzadas tanto a datos anteriores como posteriores. Estas referencias cruzadas deben mostrar claramente la fuente de donde proceden y el lugar de destino. Hay que señalar que un buen sistema de referencias cruzadas exige un sistema de referencias inicial en todos los documentos de trabajo claro y lógico.

- 3.9. Los documentos de trabajo deberán normalmente prepararse de tal forma que puedan utilizarse como pruebas en cualquier procedimiento legal que pudiera iniciarse. Por lo tanto, los auditores deberán firmar y fechar cada uno de sus documentos de trabajo.
- 3.10. En una serie completa de documentos de trabajo se deberá indicar claramente quien lo ha revisado, cuándo y cual fue el resultado de la revisión. Deberán conservarse todas las notas de los supervisores que indiquen conformidad o aspectos incompletos o poco claros. Estos documentos son esenciales para su utilización por los superiores jerárquicos del equipo auditor.
- 3.11. La documentación deberá registrar todos los contactos mantenidos con la entidad fiscalizada sobre aspectos significativos (por ejemplo puntos débiles observados durante las pruebas de cumplimiento, declaraciones de la dirección de la entidad, etc.).

4. Archivos corrientes y permanentes

- 4.1. Los documentos de trabajo referentes a las distintas fiscalizaciones se denominan generalmente archivos corrientes. Además de éstos, a menudo se elaboran archivos permanentes. Es-

tos contienen la información que se utilizará año tras año en fiscalizaciones sucesivas sobre un área específica. Estos archivos son fundamentales para el trabajo de planificación de la fiscalización y su ejecución subsiguiente. Deberán actualizarse con regularidad.

5. Confidencialidad de la información de fiscalización

- 5.1. A menudo las EFS tienen acceso a información que se puede considerar delicada desde un punto de vista comercial, político o de seguridad. La EFS y su personal deben observar la debida discreción profesional para asegurar la adecuada protección de dicha información y deberán establecer procedimientos y controles para garantizar la seguridad física de los documentos de trabajo. Asimismo, es normal tratar los documentos de trabajo, las comunicaciones con las entidades fiscalizadas y los proyectos de informes como documentos confidenciales hasta que se hayan seguido todos los procedimientos establecidos para su publicación.
- 5.2. Las EFS deben equilibrar la necesidad de que la información sobre la fiscalización se mantenga confidencial con la legislación que permite la libertad de información a los ciudadanos.

6. Conservación de la documentación de la fiscalización

Es importante que las EFS tengan una política clara de almacenamiento y conservación de la documentación que justifique las conclusiones alcanzadas en los informes publicados. Esta política debe incluir, entre otros aspectos:

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

- tiempo de conservación de los documentos antes de su destrucción:
- transferencia de archivos de las unidades de fiscalización al archivo central:
- contenido de los archivos de referencia, clasificación y procedimientos de recuperación.

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

**DIRECTRIZ DE APLICACIÓN
EN LA COMUNIDAD EUROPEA**

(Para utilizar en las fiscalizaciones de
las actividades de la Comunidad Europea)

GARANTÍA DE CALIDAD
(9 de septiembre de 1992)

ÍNDICE

Apartado

Norma de fiscalización INTOSAI
Controles de la garantía de calidad

Elementos habituales en la función de
garantía de calidad

Anexo 1

NORMAS DE FISCALIZACIÓN INTOSAI

DIRECTRIZ DE APLICACIÓN EN LA COMUNIDAD EUROPEA

(Para utilizar en las fiscalizaciones de
las actividades de la Comunidad Europea)

GARANTÍA DE CALIDAD

1. **Normas de fiscalización de la INTOSAI**
 - 1.1. Garantizar la calidad de las fiscalizaciones efectuadas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y de ese modo velar por el cumplimiento de las normas de fiscalización de la INTOSAI puede considerarse como un proceso que consta de dos fases. En primer lugar, las EFS necesitan adoptar políticas y procedimientos destinados a garantizar que los trabajos de fiscalización se realizan con un grado aceptable de calidad. En segundo lugar, se recomienda que las EFS efectúen revisiones más minuciosas de la garantía de calidad (G.C.) de los trabajos de fiscalización con el fin de confirmar que estas políticas y procedimientos se observan en la EFS y que logran el efecto deseado y de asegurar que el trabajo se efectúa con un grado de calidad aceptable.
 - 1.2. En la primera fase la política de la EFS debe consistir en definir y decidir las normas adecuadas y el grado de calidad de sus

resultados y a continuación establecer procedimientos globales destinados a garantizar la obtención de este nivel de calidad. Estas políticas y procedimientos deberán establecerse mediante referencia a los objetivos globales de la EFS, que normalmente reflejarán los requisitos legales y las expectativas sociopolíticas a las que debe responder la EFS.

- 1.3. Para que el personal de la EFS observe estas políticas y procedimientos, es importante que estas se divulguen (por ejemplo mediante un manual de fiscalización) y que el personal reciba una formación adecuada.
- 1.4. Actualmente se encuentra en preparación en esta serie de «Directrices de aplicación en las Comunidades Europeas» más orientaciones sobre estas políticas y procedimientos.

2. Controles de la garantía de calidad

- 2.1. Aunque la política y procedimientos resumidos anteriormente representan la base para conseguir el grado deseado de calidad, y de ese modo el cumplimiento de las normas de fiscalización de la INTOSAI, generalmente no es suficiente con aplicar esta política y procedimientos. Normalmente también es necesario obtener una garantía de que se respetan efectivamente y que alcanzan su objetivo. Las normas de fiscalización de la INTOSAI (apartado 118) indican que:

«La EFS debe adoptar políticas y procedimientos adecuados para revisar la eficiencia y la eficacia de sus normas y procedimientos internos».

- 2.2. Esta norma se explica más detalladamente (apartado 121) de la manera siguiente:

«... es deseable que las EFS establezcan sus propios sistemas de garantía de la calidad. Es decir, que la planificación, la dirección y el informe de una muestra de fiscalizaciones puedan ser revisados en profundidad por personal especialmente cualificado de la EFS no relacionado con esas fiscalizaciones, consultando a los correspondientes directivos encargados de ellas acerca del resultado de las disposiciones internas de garantía de calidad e informando periódicamente a los dirigentes máximos de la EFS».

- 2.3. El objetivo de los controles independientes de garantía de calidad es facilitar una valoración de la calidad general del trabajo que se efectúa en la EFS. Este objetivo es diferente de las políticas y procedimientos mencionados en el apartado 1, dado que estos realizan un control de la calidad de las fiscalizaciones por separado.
- 2.4. En determinadas EFS de la Comunidad Europea, el proceso colegiado de toma de decisiones actúa como mecanismo de garantía de calidad de los resultados de la EFS.
- 2.5. A menudo las EFS deciden establecer una función específica de garantía de calidad para ayudar a su Organismo colegiado o Auditor General en este ámbito. En el anexo 1 se describen elementos habituales de dicha función.

ANEXO 1: ELEMENIOS HABITUALES EN LA FUNCIÓN DE GARANTÍA DE CALIDAD (G.C.)

A continuación se describen elementos que se encuentran habitualmente en la garantía de calidad interna:

- * el personal que controla la G.C. posee una cualificación y experiencia adecuadas (pueden tener dedicación absoluta a la garantía de calidad, o ser transferidos temporalmente desde otros sectores de la EFS);
- * el personal que efectúa los controles de la G.C. no tiene relación con las fiscalizaciones que examina;
- * el personal que efectúa controles de la G.C. está facultado para seleccionar trabajos de fiscalización para su revisión;
- * se establecen procedimientos para la selección de todas las fiscalizaciones que se han de controlar, lo que garantizará una cobertura adecuada de todas las actividades de la EFS durante un período de tiempo determinado: todas las tareas de la EFS deben estar potencialmente sujetas a control (el inspector debe tener un conocimiento pleno de las actividades de la EFS);
- * se establecen procedimientos para determinar la naturaleza, extensión, frecuencia y duración de los controles de la G.C.;
- * se establecen procedimientos para resolver las discrepancias que puedan surgir entre los inspectores de la G.C. y el personal auditor;

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

- * el personal que efectúa estos controles tiene derecho de acceso a todos los documentos internos pertinentes y al personal que los elaboró o que dirigió el trabajo;
- * el personal que efectúa los controles normalmente tiene el deber de informar y hacer las recomendaciones oportunas a la dirección superior de la EFS y ésta normalmente tiene el deber de responder a las mismas;
- * el personal auditor puede solicitar que se lleve a cabo un control de la G.C. en cualquier fase del trabajo de fiscalización;
- * publicación de un Informe Anual que (normalmente) se pone a disposición de todo el personal auditor.

En determinados casos y, particularmente, cuando la EFS utiliza transferencias temporales de personal para efectuar controles internos de la garantía de calidad, la EFS puede decidir que se elaboraren y se utilicen listas normalizadas de verificación de objetivos que el inspector debe cumplir para garantizar la coherencia e integridad de las revisiones efectuadas.

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

COMUNIDAD EUROPEA
DIRECTRIZ DE APLICACIÓN

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las
actividades de la Comunidad Europea)

IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO
DE LA FISCALIZACIÓN
(29 de enero de 1993)

ÍNDICE

Apartado

Norma de fiscalización de la INTOSAI
Importancia relativa y riesgo de la
fiscalización

Importancia relativa
Riesgo de la fiscalización

Anexo 1
Anexo 2

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

COMUNIDAD EUROPEA DIRECTRIZ DE APLICACIÓN

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las actividades de la Comunidad Europea)

IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE LA FISCALIZACIÓN

1. **El apartado 9** de las normas de fiscalización de la INTOSAI indica que:

«En términos generales, una cuestión debe considerarse esencial o de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario de las cuentas o de los informes de auditoría operativa».

En el contexto de una auditoría financiera, el objetivo del auditor es, normalmente, calcular el nivel global de errores, incorrecciones o irregularidades y, si éste le parece lo suficientemente importante, informar de ello a los destinatarios de los estados financieros fiscalizados.

2. Importancia relativa y riesgo de la fiscalización

- 2.1. El apartado 152 de las normas de fiscalización de la INTOSAI indica:

«Para fundamentar las opiniones y las conclusiones del auditor...deben aportarse pruebas adecuadas, pertinentes y razonables...»

- 2.2. Por lo tanto, el auditor debe tener la **certeza** de que los estados financieros que se examinan no tienen errores importantes.

- 2.3. El término opuesto a certeza es **riesgo de fiscalización**. Consiste en el riesgo de que el auditor llegue a una conclusión equivocada acerca de los estados financieros sometidos a examen, es decir, que no exprese reservas sobre estados financieros que de hecho contengan errores importantes.

- 2.4. El apartado 132 de las normas de fiscalización INTOSAI indica que:

«El auditor debe planificar sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una fiscalización de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas.»

- 2.5. Por lo tanto, al planificar la fiscalización, el auditor debe formarse una opinión del nivel global de errores o incorrecciones que pueden tener consecuencias para los destinatarios de las cuentas (**umbral de importancia relativa**) ⁽⁵⁾. Además, el

(5) El umbral de importancia relativa se denomina también con frecuencia límite de importancia relativa o nivel de importancia relativa. Preferimos emplear el término umbral porque expresa mejor el hecho de que se trata de un valor llegado el cual el auditor debe decidir la estrategia más adecuada a seguir.

auditor debe garantizar que el riesgo de fiscalización asumido no afecte a la calidad de la auditoría.

- 2.6. Las decisiones relativas al umbral de importancia relativa y al riesgo de fiscalización aceptable influirán en la cantidad de trabajo que se debe efectuar y, consiguientemente, en la economía, eficiencia y eficacia de la fiscalización.
- 2.7. En el **anexo 1** se ofrecen orientaciones suplementarias sobre la importancia relativa, y en el **anexo 2** se presenta una explicación sobre la importancia del riesgo de fiscalización en la planificación y realización de una fiscalización.

ANEXO I: IMPORTANCIA RELATIVA

1. Introducción

- 1.1. Al realizar una auditoría financiera, normalmente, el objetivo del auditor es obtener garantías de que los estados financieros son suficientemente correctos y completos para los destinatarios, que en el sector público son las autoridades presupuestarias en el momento de realizar la aprobación de la gestión. De este modo el auditor trata de garantizar que los estados financieros no contengan ningún error importante.
- 1.2. Los errores o irregularidades de los estados financieros deben considerarse globalmente importantes (significativos) cuando puedan tener consecuencias para sus destinatarios, previamente advertidos de dichos errores. El auditor debe fijar la cantidad máxima tolerable de incorrecciones que pueden tener los estados financieros para poder considerarlos erróneos pero aceptables. Esta cantidad puede denominarse «umbral de importancia relativa». Si los restantes elementos permanecen constantes, cuanto más alto sea el umbral, menor será la cantidad de pruebas de fiscalización necesarias.
- 1.3. El umbral de importancia relativa en el examen de estados financieros puede determinarse directamente, fijando una suma absoluta de dinero, o indirectamente, empleando un porcentaje (por ejemplo, X % del gasto bruto) para calcular dicha cantidad. Además de este concepto de importancia relativa por valor, en determinadas circunstancias, algunas categorías de cuentas o transacciones pueden considerarse importantes por naturaleza (cuando su divulgación es especialmente importante), o importantes por su contexto (cuando un error, que en otras circunstancias sería demasiado leve para ser considerado im-

portante, convierte un déficit en superávit. Aunque el auditor debe estar atento ante los posibles casos de importancia relativa por naturaleza o por contexto, en la estrategia de fiscalización se considerarán por lo general como casos especiales. (Su carácter específico dificulta el establecimiento de normas generales).

2. Utilización del umbral de importancia relativa

- 2.1. En la fase de planificación, el umbral de importancia relativa ayuda a determinar qué grado de comprobación es necesario para obtener suficientes pruebas fehacientes de fiscalización. En la fase de presentación de informes se emplea para evaluar la importancia de los errores e irregularidades puestos de manifiesto por la fiscalización, y ayuda a determinar si el auditor ha de manifestar o no reservas sobre los estados financieros.

3. Definición del umbral de importancia relativa

- 3.1. Al definir un umbral global de importancia relativa adecuado, el auditor del sector público tiene que tener en cuenta su mandato particular y el hecho de que los destinatarios de las cuentas del sector público, por lo general, concede gran importancia a las cuestiones de legalidad y de regularidad. Los umbrales de importancia relativa para las tareas de fiscalización tienden a ser moderados (bajos) debido al particular interés del sector público en el examen de la legalidad y la regularidad. Por ejemplo, un umbral de importancia relativa adecuado podría encontrarse entre el 0.5% y el 2% del valor que refleje adecuadamente el nivel de actividad financiera de un organismo o una entidad sometidos a fiscalización. Esta cantidad coincidirá en la mayor parte de los casos con el total de los ingresos o con el

total de los gastos (aunque en determinadas circunstancias puede ser otra cifra, como por ejemplo el total de los ingresos o el total de los préstamos, en cuyo caso podría ser necesario aplicar otro porcentaje).

- 3.2. La determinación del umbral de importancia relativa, ya sea como suma específica de dinero o como porcentaje, depende del criterio del auditor, y se trata por tanto de una cuestión política trascendente para las EFS por su importancia para la coherencia del sistema. El principal elemento que debe tenerse en cuenta es la sensibilidad política del sector de los estados financieros. Por eso puede ser necesario que un umbral de importancia relativa aplicable a un conjunto completo de estados financieros o a un ámbito de fiscalización extensa quizá se complete con varios umbrales de importancia relativa, específicos para los ámbitos o cuestiones de mayor sensibilidad política.

4. Consideraciones técnicas

- 4.1. El umbral de importancia relativa deberá fijarse en el nivel más alto de error aceptable para los destinatarios del informe.
- 4.2. El umbral de importancia relativa deberá tener en cuenta las exigencias de las autoridades presupuestarias y del público en general.
- 4.3. En circunstancias excepcionales, puede ocurrir que el destinatario considere que una parte de un estado financiero o de un ámbito de fiscalización tiene una mayor sensibilidad. En estos casos, el auditor debe decidir si es más conveniente establecer un umbral de importancia relativa inferior y realizar una fiscalización independiente de la parte en cuestión, o seleccionar determinados aspectos para someterlos a prueba.

- 4.4. Puede ser necesario revisar el umbral de importancia relativa previsto para una fiscalización cuando se produzca un cambio en la sensibilidad política o cuando el valor total de los estados financieros difiera significativamente del previsto al fijar el umbral de importancia relativa en la fase de planificación. El auditor debe ser plenamente consciente de la necesidad de dicha revisión.
- 4.5. Normalmente, la determinación de los umbrales de importancia relativa es una cuestión de la política de la EFS, tanto en lo relativo a la manera precisa en que se aprueba y se determina el umbral como elemento básico de la planificación de fiscalizaciones, cuando en la concesión de la cuantía específica de un umbral en una fiscalización singular.
- 4.6. El umbral de importancia relativa se utiliza para evaluar la incidencia de los errores surgidos de la fiscalización, calculando a partir de los resultados de la fiscalización el nivel global aproximado de errores en los estados financieros y comparándolo posteriormente con el umbral de importancia relativa.
- 4.7. Si el cálculo de los errores globales excede el umbral de importancia relativa, el auditor deberá volver a examinar detenidamente toda sus pruebas fehacientes, incluyendo el posible margen de error en las extrapolaciones y en los procedimientos de cálculo estadístico, para fundamentar su opinión sobre los estados financieros fiscalizados.
- 4.8. Puesto que las opiniones del auditor sobre los umbrales de importancia relativa antes de la fiscalización o durante la misma son esenciales para el desarrollo de la fiscalización y para la interpretación final de sus resultados, dichas opiniones deberán estar plenamente documentadas y haber sido examinadas y aprobadas por la dirección.

ANEXO 2: RIESGO DE LA FISCALIZACIÓN

1. Introducción

- 1.1. El riesgo de la fiscalización (RF) es el riesgo de que el auditor no manifieste reservas sobre un estado financiero que tenga irregularidades o errores importantes. Puesto que casi siempre resulta poco práctico volver a analizar todas las transacciones que constituyen la base de un conjunto de estados financieros, el auditor debe aceptar un cierto nivel de riesgo de la fiscalización. Corresponde a la EFS determinar, como cuestión política, cuál debe ser este nivel. Debido a las expectativas de los destinatarios de los estados financieros producidos por organismos públicos, principalmente lo que se refiere a la legalidad y a la regularidad, normalmente las EFS sólo aceptan niveles muy bajos de riesgo de la fiscalización, frecuentemente tan sólo del uno por ciento.

- 1.2. El riesgo de la fiscalización se compone de tres elementos:

Riesgo inherente (RI): riesgo de que se produzcan errores o irregularidades importantes al principio:

Riesgo de control (RC): riesgo de que los controles internos de la entidad fiscalizadora no eviten o detecten un error o irregularidad importante:

Riesgo de detección (RD): riesgo de que cualquier error o irregularidad importante que los controles internos no hayan corregido no sean detectados por el auditor.

- 1.3. El riesgo inherente y el riesgo de control se diferencian del riesgo de percepción en que dependen de la entidad fiscalizada. En cambio, el riesgo de percepción depende del auditor y está en función de la naturaleza, el alcance y el calendario de los procedimientos del auditor. Éste puede tratar de conseguir un nivel aceptablemente bajo de riesgo de la fiscalización mediante el control de estos factores que determinan el riesgo de percepción.
- 1.4. El auditor debe valorar el riesgo inherente y el de control y, en consecuencia, idear procedimientos de confirmación adecuados para reducir el riesgo de percepción a un nivel que, a su juicio, reduzca a un nivel razonable el riesgo global de la fiscalización.
- 1.5. Existe una relación entre la valoración que el auditor hace del riesgo inherente y del control, por una parte, y del nivel aceptable de riesgo de detección, por otra. Cuanto más alto sea, el nivel de riesgo inherente y/o de control según la evaluación del auditor mayor será el nivel de trabajo de fiscalización necesario para reducir el riesgo de detección lo suficiente como para alcanzar el nivel deseado de riesgo de la fiscalización.

2. Riesgo inherente

- 2.1. El riesgo inherente depende de la naturaleza del asunto y de la organización examinados, y del grado de probabilidad de que existan errores. Para valorar el riesgo inherente, el auditor debe realizar una evaluación del medio en que la organización realiza sus actividades y de las características de los elementos fiscalizados.

- 2.2. Es normal realizar la valoración del riesgo, incluyendo el riesgo inherente, en la fase preliminar de la fiscalización. Aunque haya que analizar esta tarea con detenimiento para extraer conclusiones razonadas, no debe ser un proceso largo. Cuando la EFS lleva a cabo fiscalizaciones anuales de una entidad, la evaluación puede realizarse en profundidad aproximadamente cada tres años, limitándose a un breve ejercicio de puesta al día en los años intermedios. El auditor deberá tener siempre en cuenta las enseñanzas que pueden extraerse de fiscalizaciones anteriores.
- 2.3. El objetivo de esta valoración preliminar del riesgo es permitir que el auditor se forme una idea preliminar sobre la entidad y los elementos que serán fiscalizados para contar con más información durante el proceso de planificación. Esta valoración debe distinguirse de la evaluación en profundidad de los controles internos, necesaria cuando se realizan pruebas de confirmación en la fiscalización global.

3. Riesgo de control

- 3.1. El riesgo de control se valora mediante una evaluación en profundidad de los sistemas pertinentes de control interno, sirviéndose de procedimientos de obtención de pruebas de conformidad. En la directriz «Evaluación del control interno y pruebas de conformidad» se ofrecen más orientaciones.
- 3.2. La valoración de riesgo inicial (véanse los apartados anteriores 2.2 y 2.3) también permite emitir una opinión preliminar sobre la calidad general del medio de control. Cuando hay posibilidades de que el riesgo de control sea elevado, la garantía que el auditor puede obtener de los procedimientos de conformidad

establecidos para valorar la eficacia de los controles internos será, por consiguiente, baja. En ese caso, el auditor puede decidir que es más económico obtener la garantía que necesita de otras fuentes (aumentando así la cantidad de pruebas de confirmación realizadas).

4. Riesgo de detección

- 4.1. Cuantas más pruebas de confirmación realice el auditor, mayor es la probabilidad de que detecte cualquier error o irregularidad importante de los estados financieros que fiscaliza y, por consiguiente, menor será el riesgo de detección. Al dictaminar sobre la cantidad adecuada de pruebas de confirmación, el auditor trata de reducir el riesgo de detección de manera que el riesgo global de la fiscalización quede dentro del mínimo establecido por la EFS.
- 4.2. El contrario de riesgo de detección es la certeza que el auditor obtiene de todas las pruebas de confirmación que realiza, tales como la comprobación de los puntos clave de los elementos de alto riesgo o de los elementos importantes por naturaleza, la comprobación de elementos de valor elevado, el muestreo de otros elementos y, en determinadas circunstancias, los procedimientos de examen analítico.

5. Modelo matemático

- 5.1. En el apéndice de este anexo se ofrece un ejemplo para ilustrar el modelo de riesgo de fiscalización.

Riesgo de fiscalización: ejemplo del modelo matemático

$$RF = RI \times RC \times RD$$

$$RD = RA / (RI \times RC)$$

El auditor realiza una valoración inicial del riesgo inherente y lo estima bajo. Por consiguiente, le asigna un valor del 20%, de conformidad con la directriz emitida por su EFS.

La evaluación en profundidad de los sistemas y de las pruebas de conformidad indica que existe un sistema razonable de controles que funciona con eficacia, sin excepciones. Una vez más siguiendo la política de su EFS, califica los sistemas como «medios» y concede un valor del 40% al riesgo de control.

La política de su EFS es aceptar un riesgo de fiscalización máximo del 1%.

Por lo tanto, el auditor puede calcular la certeza (o nivel de confianza) necesaria para las pruebas de confirmación de la manera siguiente:

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

$$RF = 1 \% = 0,01$$

$$RI = 20 \% = 0,20$$

$$RC = 40 \% = 0,40$$

$$RD = 0,01/(0,2 \times 0,4) = 0,125$$

Puesto que la garantía es inversa al riesgo de percepción, la garantía necesaria para las pruebas de conformación es:

$$1,0 - 0,125 = 0,875 = 87,5 \%$$

ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

**COMUNIDAD EUROPEA
DIRECTRIZ DE APLICACIÓN**

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las
actividades de la Comunidad Europea)

**MUESTREO DE FISCALIZACIÓN
(29 de enero de 1993)**

ÍNDICE

Apartado

Norma de Fiscalización de la INTOSAI
Factores que influyen en la decisión de
efectuar un muestreo
Conceptos y definiciones básicos
Fases del muestreo de fiscalización
Documentación
Fiscalización de la gestión
Evaluación de los resultados globales de
las pruebas de confirmación

Anexo 1

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

COMUNIDAD EUROPEA DIRECTRIZ DE APLICACIÓN

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las actividades de la Comunidad Europea)

MUESTREO DE FISCALIZACIÓN

1. **El apartado 153** de las normas de fiscalización de la INTOSAI indica que:

«Los resultados, las conclusiones y las recomendaciones recogidas en una auditoría deben estar basados en pruebas. Dado que los auditores raramente tienen la oportunidad de opinar sobre toda la información de la entidad fiscalizada es decisivo que las técnicas de recopilación de datos y de muestreo sean cuidadosamente elegidas.»
2. **Factores que influyen en la decisión de efectuar un muestreo**
 - 2.1. La información precisa para la fiscalización puede obtenerse mediante el empleo de diversas técnicas que se encuadran dentro de las grandes categorías de: inspección, observación, investigación y confirmación, cálculo y análisis (Véase el Anexo I de la directriz «Pruebas fehacientes y enfoque de la fiscalización»). El auditor puede aplicar dichos métodos a una serie completa de datos (pruebas al 100%) o puede sacar

conclusiones sobre toda la serie de datos (la población) mediante el examen de una muestra representativa de elementos seleccionados: este procedimiento se denomina «muestreo de fiscalización».

2.2. El auditor debe juzgar si el muestreo es la forma adecuada de obtener parte de las pruebas necesarias. Entre los factores que han de tenerse en cuenta están:

- el número y la amplitud relativa de los elementos clave en la población:
- la importancia y el inevitable riesgo de error de los elementos en cuestión:
- la pertinencia y la fiabilidad de las pruebas fehacientes obtenidas mediante exámenes y procedimientos alternativos, y los costes y tiempo respectivos empleados en cada uno de ellos.

2.3. A menudo resultará adecuado el muestreo cuando se realicen pruebas tanto de conformidad como de confirmación. Sin embargo, dado que los objetivos de estas pruebas son diferentes, puede ser necesario emplear distintos métodos de muestreo.

3. Conceptos y definiciones básicas

3.1. Dado que el auditor se propone sacar conclusiones sobre toda una población mediante el examen de una muestra de elementos seleccionados de la misma, es fundamental que la muestra sea **representativa** de la población de la que procede.

- 3.2. Se denomina **riesgo del muestreo** al riesgo que existe de que las conclusiones a las que llegue el auditor tras examinar una muestra sean diferentes a las que resultarían si hubiera examinado toda la población. El auditor debe emplear su buen sentido al planificar, realizar y evaluar los resultados del trabajo de criterio con objeto de reducir dicho riesgo a un nivel aceptable.
- 3.3. La muestra puede ser estadística o no estadística. Ambas exigen que se aplique un criterio profesional en las fases de planificación, prueba y evaluación. Además, el muestreo estadístico requiere el empleo de métodos de selección aleatoria aplicando la teoría de la probabilidad. Esto permite al auditor:
- determinar el tamaño de la muestra;
 - evaluar cuantitativamente los resultados; y
 - calcular el riesgo del muestreo, obteniendo así conclusiones sobre toda la población.

La presente directriz no pretende ofrecer una orientación detallada sobre la teoría de la probabilidad; si es necesario, el auditor debe buscar el asesoramiento de un experto en la materia, para poder llegar a conclusiones válidas.

- 3.4. Incluso cuando el auditor decida tomar una muestra no estadística, debe considerarse el empleo de métodos de selección aleatoria. Normalmente esto aumentaría la posibilidad de que la muestra fuera representativa de la población. El auditor debe siempre estudiar con sumo cuidado si una muestra no estadística proporciona la suficiente base para extraer conclusiones sobre la población de la que procede.

4. Fases del muestreo de fiscalización

- 4.1. Tanto con muestras estadísticas como no estadísticas, el proceso de muestreo puede dividirse normalmente en cuatro fases bien diferenciadas: planificación de la muestra, selección de los elementos que se van a examinar, realización de las pruebas y evaluación de los resultados. Los apartados siguientes describen brevemente cada una de ellas.

Planificación de la muestra

- 4.2. El primer paso en la planificación de la muestra consiste en definir con exactitud la población. Para las muestras estadísticas es importante que la población sea homogénea. Es decir, la población deberá componerse de elementos similares, a los que se apliquen procedimientos parecidos o idénticos, y que por lo tanto están sujetos a riesgos similares. También deberían determinarse los elementos que se van a examinar: puede tratarse, por ejemplo, de una transacción, de un balance o, tal vez, de una unidad monetaria.
- 4.3. Es fundamental que el auditor defina con precisión el objetivo específico de fiscalización que se pretende conseguir con el examen de la muestra. Este proceso debería incluir la definición de «error» (en las pruebas de confirmación) o de «excepción» (en las pruebas de conformidad).
- 4.4. También debería determinarse el tamaño de la muestra en esta fase de planificación. Fundamentalmente, una muestra más grande tiene más posibilidades de ser representativa de la población que una pequeña. Sin embargo, si el aspecto que se examina se considera de poca importancia relativa respecto al conjunto de

los estados financieros, quizá el auditor acepte un mayor nivel de riesgo del muestreo.

Selección de los elementos a examinar

- 4.5. A lo largo del procedimiento de selección, el auditor deberá revisar con regularidad que la muestra seleccionada sea lo suficientemente representativa de la población. Esto es especialmente importante cuando se toma una muestra no estadística, y sobre todo cuando la selección no se realiza de modo aleatorio.
- 4.6. El auditor debería tomar precauciones contra el riesgo de omitir parte de la población al seleccionar la muestra. Por ejemplo, a menudo es necesario, especialmente en medios informatizados, llevar a cabo y documentar una conciliación entre el fichero empleado para extraer la muestra y la población tal como figura en los estados financieros de la entidad.

Realización de las pruebas

- 4.7. En la medida de lo posible, las pruebas deberán seguir un cuestionario previamente aprobado. En casos excepcionales esto puede resultar imposible, en cuyo caso se deberán aplicar procedimientos alternativos para obtener datos equivalentes de los elementos en cuestión.
- 4.8. El auditor deberá estudiar cuál es el momento más adecuado para realizar las pruebas; especialmente en el caso de pruebas de conformidad, en que el objetivo suele ser evaluar si los controles han funcionado de forma eficaz durante un cierto tiempo.

Evaluación de los resultados

- 4.9. A medida que se vayan descubriendo errores y excepciones, habrá que estudiar su causa y naturaleza. Esto permitirá que el auditor valore su posible repercusión tanto sobre los estados financieros que se fiscalizan como sobre la propia fiscalización.
- 4.10 Una vez evaluados los errores o excepciones encontrados en la muestra, el auditor deberá calcular cuál es «el nivel de error o excepción más probable» del conjunto de la población, que se halla por extrapolación del «nivel de error/excepción conocido» de la muestra.
- 4.11 El tercer paso es añadir a esta extrapolación un margen por el riesgo del muestreo ⁽⁶⁾. Este cálculo del «nivel superior de error/excepción» se podrá comparar ahora con el nivel máximo de error/excepción aceptable para la fiscalización. Si el nivel total calculado de error/excepción sobrepasa lo aceptable, el auditor deberá optar por:
- pedir a la entidad fiscalizada que investigue los errores/excepciones encontrados y la posibilidad de que existan más errores/excepciones. Esto puede dar lugar a una serie de ajustes convenidos en los estados financieros:
 - llevar a cabo más pruebas con objeto de reducir el riesgo del muestreo y así también el margen que hay que añadir a la evaluación de los resultados;

(6) Como ya se indica en el apartado 3.3., sólo se puede calcular este margen cuando se emplea una técnica estadística de muestreo.

- emplear procedimientos de fiscalización alternativos para obtener una confirmación complementaria.

4.12 La conclusión final del trabajo de muestreo junto con los resultados de otros procedimientos de fiscalización deberán permitir que el auditor decida si los estados financieros son aceptables y que informe en consecuencia.

4.13 Este procedimiento de evaluación (tal como se aplica a los resultados de las pruebas de confirmación) se ilustra en el gráfico del Anexo I.

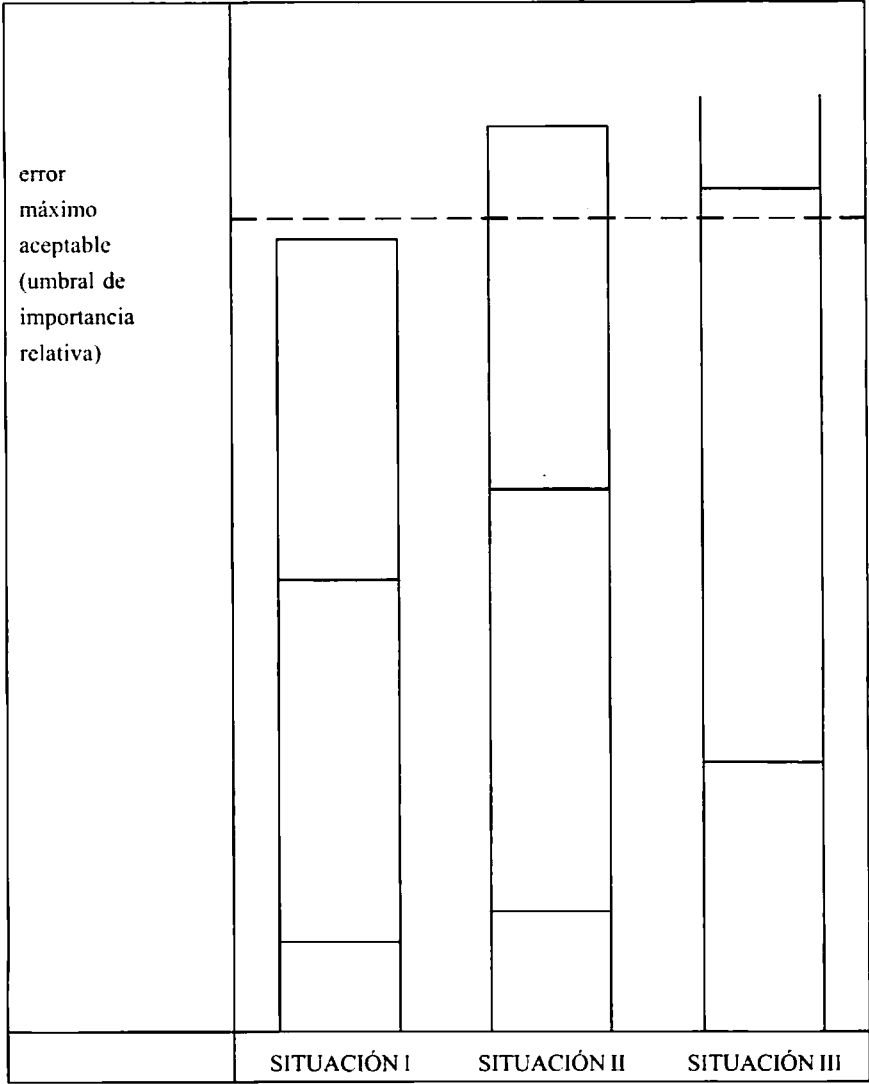
5. Documentación

5.1. El auditor deberá pronunciarse en numerosas ocasiones a lo largo de todo el proceso de muestreo. Es fundamental que estas opiniones estén bien documentadas de modo que los supervisores puedan llevar a cabo los procedimientos de revisión.

6. Fiscalización de la gestión

6.1. Los apartados anteriores proporcionan una orientación para el empleo del muestreo en fiscalizaciones financieras (incluyendo el examen de la legalidad y la regularidad). Debe destacarse que el muestreo de fiscalización se emplea a menudo para obtener pruebas fehacientes en la fiscalización de la gestión. Si bien los objetivos específicos del ejercicio de muestreo pueden ser diferentes, los principios fundamentales son los mismos.

ANEXO 1: EVALUACIÓN DE LOS RESULTADOS GLOBALES DE LAS PRUEBAS DE CONFIRMACIÓN



ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES DE LA UNIÓN EUROPEA

Grupo de Trabajo de Directrices de Fiscalización

	margen para error del muestreo
	extrapolación de los resultados del muestreo
	error conocido encontrado en la muestra y en otros procedimientos de fiscalización

Conclusiones que se deducen:

- Situación I: El límite superior de error es menor que el error aceptable. Resultado válido.
- Situación II: El límite superior de error rebasa el error aceptable pero el error más probable es menor que el error aceptable. Véase el apartado 4.11.
- Situación III: El error más probable rebasa el aceptable. Los estados financieros no son válidos.

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

COMUNIDAD EUROPEA
DIRECTRIZ DE APLICACIÓN

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las
actividades de la Comunidad Europea)

PRESENTACIÓN DE INFORMES
(2 de marzo de 1993)

ÍNDICE

Apartado

Norma de Fiscalización de la INTOSAI
Elaboración de los informes de las fis-
calizaciones conjuntas y coordinadas
Norma de la INTOSAI para la presen-
tación de los informes

Anexo 1

NORMAS DE FISCALIZACIÓN DE LA INTOSAI

COMUNIDAD EUROPEA DIRECTRIZ DE APLICACIÓN

(Para utilizar en las fiscalizaciones de las actividades de la Comunidad Europea)

PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES

- 1.1. La presente directriz trata de la presentación de los resultados de las fiscalizaciones efectuadas por las EFS a los organismos externos receptores y, en su caso, al público en general.
- 1.2. **Los apartados 163 al 188** de las Normas de Fiscalización de la INTOSAI orientan ampliamente sobre la elaboración de los informes. Se resumen en el Anexo I a la presente directriz.
2. **Presentación de los informes de las fiscalizaciones conjuntas y coordinadas**
 - 2.1. La presentación de los informes de las fiscalizaciones realizadas conjuntamente por dos o más EFS y de las fiscalizaciones coordinadas puede resultar especialmente difícil. Es recomendable que durante la fase de planificación las EFS participantes se pongan de acuerdo sobre el procedimiento a seguir para la elaboración de los informes y que se controle bien el proceso en la fase de elaboración del informe de modo que los problemas se puedan corregir cuanto antes.

2.2. El procedimiento de presentación de los informes deberá incluir los siguientes puntos:

- calendario de elaboración de los informes;
- responsabilidad concreta de cada EFS en la redacción de los informes;
- lengua en la que se redactarán los informes, y gestiones para su traducción;
- aprobación de los borradores de informe por parte de las EFS participantes y por las entidades fiscalizadas (correspondencia, reuniones, tratamiento de las respuestas/observaciones);
- gestiones respecto a la publicación, incluyendo comunicados de prensa, etc.;
- transmisión de los informes a las autoridades parlamentarias y/u otras.

ANEXO 1: RESUMEN DE LAS NORMAS DE LA INTOSAI PARA LA PRESENTACIÓN DE INFORMES

1. La expresión «presentación de informes» comprende tanto la opinión y cualquier otro comentario del auditor sobre un conjunto de cuentas, como el informe que emite al término de una auditoría operativa o de gestión.
2. El apartado 169 de las Normas de la INTOSAI establece que:
 - «(a) Al final de cada fiscalización el auditor debe preparar por escrito su opinión o informe, poniendo de manifiesto, de forma adecuada, los hechos descubiertos: su contenido debe ser fácil de entender, estar exento de vaguedades o ambigüedades, incluir sólo aquella información debidamente documentada, y además debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.
 - (b) Corresponde a la EFS decidir en última instancia las acciones que deberán emprenderse en relación a las prácticas fraudulentas o a las graves irregularidades constatadas por los auditores.

En relación a la auditoría de regularidad, el auditor debe preparar un informe escrito, que bien formará parte del informe de los estados financieros, o será presentado por separado, de los controles de la conformidad a las leyes y reglamentos vigentes. El informe comprenderá una declaración de la confirmación positiva de las partidas comprobadas y una confirmación negativa de las partidas no comprobadas.

En relación a la auditoría operativa o de gestión, el informe debe incluir todos los casos relevantes de incumplimiento que sean pertinentes para los objetivos de la auditoría.»

3. El apartado 170 de las Normas de la INTOSAI orienta sobre la forma y el contenido de todas las opiniones de auditoría y otros informes sobre auditorías financieras. El auditor tendrá que tener en cuenta especialmente los siguientes aspectos del informe:
 - Título
 - Firma y fecha
 - Objetivos y alcance
 - Integridad - Destinatario
 - Señalamiento de la materia a que se refieren
 - Fundamento legal
 - Cumplimiento de las normas
 - Oportunidad
4. Los apartados 171-182 de las Normas de la INTOSAI dan una idea general del formato habitual de las opiniones de auditoría, incluyendo las que tienen reparos y las adversas, así como las acciones a emprender en los casos en que el auditor detecte puntos débiles, irregularidades o incumplimientos.
5. Los apartados 183-188 de las Normas de la INTOSAI proporcionan una orientación específica sobre la presentación de los informes de auditoría operativa o de gestión, especialmente respecto a la objetividad e imparcialidad con que debe proceder el auditor al interpretar y presentar las pruebas fehacientes obtenidas. En la medida de lo posible, los informes deberán ser

constructivos y recomendar las reformas necesarias para subsanar los puntos débiles.

6. Los apartados 189-191 de las Normas de la INTOSAI orientan sobre los aspectos que deben incluirse en los informes, teniendo en cuenta la importancia de los asuntos en cuestión (incluyendo la importancia por naturaleza y por contexto, así como por cantidad).