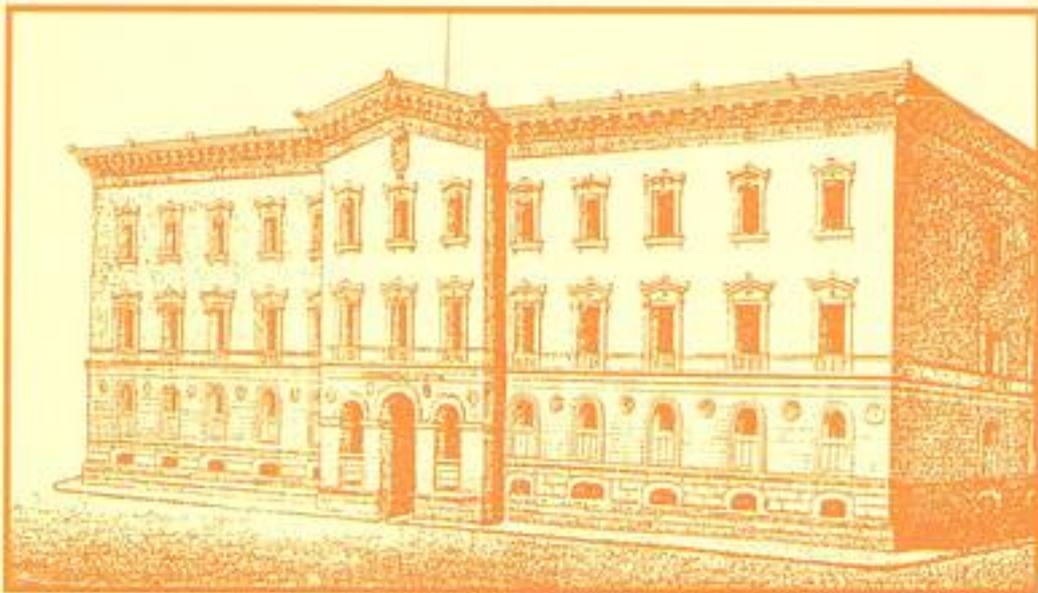




TRIBUNAL DE CUENTAS

CRÓNICA

1996 - 1997



**ASOCIACIÓN DE
LETRADOS Y AUDITORES**

CONSEJO RECTOR

Presidenta:

M^a Victoria Malavé Verdejo

Vicepresidente:

José Joaquín García-Pando Mosquera

Tesorera:

Graciela M. Soledad García Díaz

Secretaria:

Guadalupe Fernández Espinosa

COMISIÓN DE ESTUDIOS

Presidenta:

Graciela M. Soledad García Díaz

Vocales:

Cristóbal Aragón Sánchez

Fernando Clemente de Antonio

José Antonio Esperón Lázaro

María José de la Fuente y de la Calle

José Joaquín García-Pando Mosquera

José Luis Lorenz Falomir

Secretario:

Félix Alonso Carbajo



TRIBUNAL DE CUENTAS

CRÓNICA 1996 - 1997

ASOCIACIÓN DE LETRADOS Y AUDITORES

Tribunal de Cuentas de España
Exento de I.S.B.N.
Depósito Legal: M. 22.359-1998
DiScript, S. L. (Madrid)
Ediciones: Tribunal de Cuentas de España

PRÓLOGO

Ubaldo Nieto de Alba
Presidente del Tribunal de Cuentas

Constituye una satisfacción prologar la Crónica correspondiente a 1996-97, fruto de la tarea investigadora que, de manera permanente, viene impulsando la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas, dando cauce, año tras año, a sus resultados y contribuyendo a la formación y divulgación de criterios profesionales en relación con las funciones fiscalizadora y jurisdiccional.

La diversidad y la actualidad de las materias que se tratan en la presente Crónica muestran la inquietud profesional y la opinión cualificada fruto de la experiencia en distintos ámbitos del control externo: se abordan, así, en esta obra, temas de tanto interés como el estudio histórico-constitucional del Tribunal, la iniciativa fiscalizadora, la presupuestación por programas, la específica problemática fiscalizadora y jurisdiccional en el sector público local, el significado de la amortización en la Seguridad Social, la nueva regulación de la contratación de las Administraciones Públicas, su fiscalización y el impacto del «renting» en dicha contratación, el control de los fondos comunitarios y la colaboración de las entidades fiscalizadoras nacionales y europea, las experiencias en cooperación internacional, la aportación del Tribunal de Cuentas a la mejora e innovación en las Administraciones Públicas o su función en los procesos de privatización en España.

La lectura de cada una de las aportaciones que han hecho posible la presente Crónica nos reafirma en el interés y en el deseo de potenciar el acercamiento profesional de quienes desarrollamos nuestra tarea en el ámbito del control externo del sector público e impulsar el debate técnico para la formación de criterios y el logro de la permanente actualización.

Sirva este breve prólogo para felicitar a la Asociación de los Cuerpos Superiores de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas y a cuantos participan en Crónica por contribuir a la formación y divulgación de criterios técnicos, a la motivación en la consecución de calidad en nuestras tareas y, por ende, al prestigio institucional.

ÍNDICE

	<u>Página</u>
CLASIFICACIÓN BÁSICA DEL CONTROL DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO (ESPECIAL REFERENCIA A LAS ENTIDADES LOCALES) Cristóbal Aragón Sánchez <i>Del Cuerpo Superior de Auditores del Tribunal de Cuentas. Interventor-Tesorero de Administración Local</i>	1
LA «INCOMPLETITUD» DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE: UNA REFERENCIA AL ÁMBITO DE LAS CORPORACIONES LOCALES Andrés Fernández Díaz <i>Consejero del Tribunal de Cuentas. Catedrático de la Universidad Complutense</i>	15
LA FISCALIZACIÓN DE LOS PAGOS DIRECTOS POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO Andrés Espinosa Fernández <i>Letrado del Tribunal de Cuentas español. Administrador principal del Tribunal de Cuentas Europeo (Agente ICN)</i>	39
ÁMBITO SUBJETIVO DE LA NUEVA REGULACIÓN DE LA CONTRATACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS M ^a José de la Fuente y de la Calle <i>Letrado del Tribunal de Cuentas. Subdirectora adjunta a la Asesoría Jurídica. Departamento Sexto de la Sección de Fiscalización. Tribunal de Cuentas</i>	75
EL SIGNIFICADO DE LA AMORTIZACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN GENERAL Y EN LA SEGURIDAD SOCIAL EN PARTICULAR Alfredo Campos Lacoba <i>Contador Diplomado del Departamento Tercero de Seguridad Social y Acción Social</i> ..	97
EL CONTROL EXTERNO DEL GASTO PÚBLICO EN ESPAÑA María Victoria Malavé Verdejo <i>Auditora del Tribunal de Cuentas</i>	109
PROYECTO SICOFH: UNA EXPERIENCIA EN COOPERACIÓN INTERNACIONAL Manuel Lagarón Comba y Jesús Bueno Gil <i>Contadores diplomados</i>	123

ESTUDIO HISTÓRICO-CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS María Teresa Ruiz Fraile <i>Técnico Superior de Función Administrativa del INSALUD. Técnico de Administración General (rama jurídica) del Ayuntamiento de Alcorcón. Secretaria-Interventora de Administración Local con habilitación nacional</i>	137
EL IMPACTO DEL <i>RENTING</i> EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA José María Gil Martín <i>Contador diplomado. Departamento 3º de Fiscalización</i>	165
PRESUPUESTACIÓN POR PROGRAMAS Mª del Valle Fernández Jiménez <i>Auditora del Tribunal de Cuentas</i>	173
LA FISCALIZACIÓN DE LA CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA José Antonio Esperón Lázaro <i>Letrado del Tribunal de Cuentas. Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento de Comunidades Autónomas</i>	181
LA INICIATIVA FISCALIZADORA DE LAS CORTES GENERALES Y DE LAS ASAMBLEAS LEGISLATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN Antonio Manuel Simões Iglesias <i>Letrado del Tribunal de Cuentas. Subdirector Adjunto de la Asesoría Jurídica del Departamento Financiero</i>	197
EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA MEJORA E INNOVACIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS Francisco Bohoyo Castañar <i>Inspector de Finanzas del Estado. Subdirector Técnico del Departamento 6º de la Sección de Fiscalización del Tribunal de Cuentas</i>	207
CAPACIDAD, LEGITIMACIÓN (ACCIÓN PÚBLICA) Y POSTULACIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS JURISDICCIONALES CONTABLES Félix Alonso Carbajo <i>Letrado del Tribunal de Cuentas. Técnico Superior de Administración General de la Comunidad Autónoma de Madrid. Secretario-Interventor de Administración Local. Asesor Técnico-Jurídico del Departamento Tercero de la Sección de Enjuiciamiento</i>	227
EL ÓRGANO DE CONTROL EXTERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS Y SUS RELACIONES CON EL PARLAMENTO Pilar Jiménez Rius <i>Letrada del Tribunal de Cuentas</i>	253
EL CONTROL DE LOS PROCESOS DE PRIVATIZACIÓN EN ESPAÑA: LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS Luis López-Quiñones Maján <i>Jefe de la Asesoría Jurídica. Departamento de Sociedades Estatales del Tribunal de Cuentas</i>	285

**CLASIFICACIÓN BÁSICA DEL
CONTROL DE LA ACTIVIDAD
ECONÓMICO-FINANCIERA
DEL SECTOR PÚBLICO
(ESPECIAL REFERENCIA A
LAS ENTIDADES LOCALES)**

Cristóbal Aragón Sánchez
Del Cuerpo Superior de Auditores
del Tribunal de Cuentas.
Interventor-Tesorero de
Administración Local

SUMARIO

1. Introducción
2. Control de la actividad económico-financiera
 - 2.1. Actividad económica
 - 2.2. Actividad financiera
 - 2.3. Principios que rigen la actividad económico-financiera
 - a) Legalidad
 - b) Eficiencia
 - c) Economía
3. Clasificación básica del control de la actividad económico-financiera:
 - 3.1. Según sus fines:
 - a) De legalidad
 - b) De eficiencia
 - c) De economía
 - 3.2. Según el momento en que se verifica:
 - a) Previo (a priori)
 - b) Simultáneo (concomitante)
 - c) Consuntivo (a posteriori)
 - 3.3. Según exista o no dependencia orgánica del órgano que controla respecto del sujeto controlado:
 - a) Interno
 - b) Externo
4. Terminología utilizada en la normativa actual para designar los distintos tipos de control económico-financiero.
 - 4.1. Fiscalización
 - 4.2. Función interventora
 - 4.3. Control financiero
 - 4.4. Auditoría

1. Introducción

Tiene un especial interés para todos los profesionales relacionados con la gestión económico-financiera del Sector Público y su control precisar el contenido de los términos *control de la actividad económico-financiera*, *fiscalización*, *función interventora*, *control financiero* y *auditoría*. dada la utilización indiscriminada que de los mismos se hace con frecuencia, incluso en informes técnicos relacionados con dicha gestión. confusión que viene originada de la propia normativa vigente y que se origina en principio por la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, Ley básica de la gestión económico-financiera del Sector Público estatal, que inspira, al igual que su remota predecesora, la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio, toda la normativa actual del resto del Sector Público (Comunidades Autónomas y Entidades Locales). Y decimos que las discrepancias en el contenido de los términos eficacia y eficiencia se originan ya en la Ley de 1977, porque en la misma se introducen aquéllos por primera vez en nuestra legislación relacionados con la gestión de la Hacienda Pública. Así, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que sigue asimismo a la Ley General Presupuestaria de 23 de septiembre de 1988, actualmente en vigor, cuando trata, en sus artículos 194 a 204. de los controles relacionados con la gestión económico-financiera los engloba en un capítulo (el IV, dentro del Título VI. Presupuesto y gasto público). que denomina «Control y fiscalización», que ya en sí conlleva una problemática. Veremos también cómo se utiliza el término eficacia con un doble contenido. Igual ocurre con el de *control financiero* y la expresión *control económico-financiero*, éste en un sentido amplio, equivalente a control de la actividad o gestión económico-financiera. y aquél con un matiz que comentaremos oportunamente. Y es que las precisiones terminológicas se imponen de una manera especial en el mundo científico, si nos queremos entender.

Existe un elemento común que late en las cinco expresiones reseñadas al comienzo, es la idea de *control*, que hace referencia a «*comprobar*», a «*verificar*» *si las actuaciones u omisiones de un sujeto están o no de acuerdo con los principios o criterios que han debido presidirlas*. Digamos también que se utilizan indistintamente

las expresiones *actividad* económico-financiera o *gestión* económico-financiera (vid., por ejemplo, la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, arts. 2, 9 y 14).

2. Control de la actividad económico-financiera

Analicemos en primer lugar en qué consiste la actividad económico-financiera del Sector Público, en el que está subsumido el subsector local, básica para definir el concepto y que presenta una doble faceta.

2.1. ACTIVIDAD ECONÓMICA

Sabemos que es la actividad encaminada a la producción u obtención de bienes en sentido amplio (construcción de un inmueble, pavimentación de una vía pública, adquisición de un vehículo, etc.) o prestación de servicios (transportes públicos, seguridad, enseñanza, etc.) para satisfacer las necesidades colectivas de los ciudadanos. *minimizando costes* (economicidad).

2.2. ACTIVIDAD FINANCIERA

«Financiar –dice el diccionario– es apoyar con dinero una empresa o negocio.» La Ley Reguladora de las Haciendas Locales dice, en su artículo 175, que «constituyen la Tesorería de las entidades locales todos los *recursos financieros, sean dinero, valores o créditos* de la entidad local...».

La actividad financiera será la encaminada a *obtener los recursos financieros* necesarios para que el sujeto pueda desarrollar su actividad económica.

El control de la actividad económico-financiera del Sector Público, en nuestro caso, tiene por objeto comprobar si la misma se ha ajustado a los principios de legalidad, eficiencia y economía a que alude la Constitución en sus artículos 9.1, 133.4 y 31.2; el artículo 9.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas y el artículo 27.1 de su Ley de Funcionamiento, y *asimismo, dentro del examen de la legalidad, comprobar cómo se ha llevado a término la registración de esa actividad y cómo se presenta la información relacionada con la misma*, esencialmente la **liquidación de los presupuestos** en la gestión presupuestaria y el **balance de la situación económico-financiera** en relación con la gestión patrimonial, y ello en base a los textos legales que regulan la Contabilidad Pública, al Plan General de Contabilidad, a la Ley y al Reglamento de Auditoría de Cuentas (estos dos últimos cuando se auditan las empresas públicas sujetas a esta Ley de Auditoría de 12 de julio de 1988).

2.3. PRINCIPIOS QUE RIGEN LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA

Hagamos una breve referencia a estos principios de legalidad, eficiencia y economía, que en realidad quedan reducidos a dos: legalidad y eficiencia, ya que la eficiencia es la eficacia (consecución de objetivos) con economicidad.

a) Legalidad

«Los ciudadanos y los *poderes públicos* están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico» (art. 9.1 de la Constitución).

«Las Administraciones Públicas sólo podrán contraer obligaciones y realizar gastos de acuerdo con las leyes» (art. 133.4).

b) Eficiencia

La eficiencia es la eficacia (consecución de objetivos) con economicidad. Comprueba siempre la relación **costes-resultados**.

Dice el artículo 31.2 de la Constitución que «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y su ejecución responderán a los criterios de *eficiencia y economía*».

c) Economía

Hace referencia este principio, como ya hemos dicho, a la realización de la actividad económico-financiera con el mínimo coste.

Asimismo el Tribunal de Cuentas en sus *Normas internas de fiscalización*, de 23 de enero de 1997, al tratar, en el epígrafe II. *Conceptos básicos*, apartado 5.d) *Fiscalización operativa*, dice: «Cuando la fiscalización tenga por objeto evaluar el

Nota aclaratoria.—En relación con el término *eficacia*, dice el artículo 202 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: «El control de eficacia tendrá por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones». La Ley General Presupuestaria, en su artículo 17.2, fue el antecedente del citado artículo 202 de nuestra Ley Reguladora de Haciendas Locales, con el mismo contenido que el referenciado anteriormente de *eficiencia* (consecución de objetivos a mínimo coste y máximo rendimiento o utilidad), lo que motiva constantemente confusión conceptual, y se mantiene igualmente en el Real Decreto 2.188/1995, de 28 de diciembre, en el que se desarrolla el régimen de control interno ejercido por la I. G. A. E. (art. 2.3).

En cambio, en las *Normas de auditoría del Sector Público*, dictadas por la propia I. G. A. E. en junio de 1983, en el apartado 2.2.d), relaciona la *eficacia* sólo con el logro de objetivos, que es el contenido que se da al término *eficacia* en los *Principios y normas de auditoría del Sector Público* de la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español de 1992, y en las *Normas de Fiscalización o Auditoría del I. N. T. O. S. A. I.*, Congreso de Berlín, 1989, publicadas en junio de 1992, coincidiendo, pues, en el contenido del término *eficacia* como *consecución de objetivos*, I. N. T. O. S. A. I., Tribunal de Cuentas, OCEs y la propia I. G. A. E.

Con fecha 14 de febrero de 1997 se han actualizado las *Normas de Auditoría del Sector Público* de 1983, y entendemos que se mantiene en las mismas el contenido conceptual del término *eficacia* que se daba en el citado apartado 2.2.d) de las *Normas de 1983*, y ello en base a que en el apartado 2.1.9.de las nuevas *Normas de 1997* trata exclusivamente de la *auditoría de economía y eficiencia*, y dice el apartado 2.1.10: «las auditorías de programas tratan de determinar:

a) *En qué medida se alcancen los resultados u objetivos* establecidos por los legisladores o por los órganos que autorizan los programas.

b) *La eficacia* de organizaciones, programas, actividades o funciones».

grado de eficacia alcanzado en el logro de los objetivos previstos en un programa presupuestario, se denominará fiscalización de resultados de programas.»

3. Clasificación básica del control de la actividad económico-financiera

Tres son las clasificaciones que consideramos más significativas:

3.1. SEGÚN SUS FINES

De *legalidad*, de *eficiencia* y de *economía*, esto es, el encaminado a comprobar si los gestores se han ajustado a estos principios ya comentados.

Como dice en su preámbulo el Real Decreto 2.177/1995, de 28 de diciembre, que desarrolla el régimen de control interno ejercido por la I. G. A. E., estos principios fundamentales son el marco de referencia en relación con la actuación del Sector Público:

3.2. SEGÚN EL MOMENTO EN QUE SE VERIFICA

- a) *Previo (a priori)*. Antes de llevarse a término los actos a controlar.
- b) *Simultáneo (concomitante)*. En el momento en que se realizan.
- c) *Consuntivo (a posteriori)*. Después de consumado el acto objeto de control.

3. Según exista o no dependencia orgánica del órgano que controla respecto al sujeto controlado:

a) *Interno*. Cuando el órgano de control depende orgánicamente del sujeto cuyos actos controla, formando parte de su propia estructura (órganos de Intervención normalmente a quienes la ley les reconoce independencia funcional).

b) *Externo*. Cuando es ajeno y no existe dependencia alguna del sujeto controlado (Tribunal de Cuentas y los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas –OCEs–).

Cuando del control externo se trata, hemos de referirnos también a las auditorías que llevan a término las «empresas de auditoría» y los «auditores privados independientes» inscritos en el R. O. A. C., reguladas por la Ley y Reglamento de Auditoría, a los que ya hemos hecho referencia. Dos circunstancias se suelen dar:

a) Cuando colaboran con un órgano de control interno (Intervención) o externo (Tribunal de Cuentas u OCEs), bajo la dirección de los mismos para ayudarles en sus tareas de control, asumiendo sus actuaciones aquellos órganos.

b) Cuando los entes públicos encargan la realización de auditorías a aquellas empresas o auditores privados, con independencia de los órganos públicos de control.

En el primer caso no podríamos hablar propiamente de «informes de auditoría», pues quienes asumen los informes y legalmente los emiten serían los respectivos órganos públicos de control.

En el segundo caso, entendemos habría un *control externo*, el órgano auditor no forma parte de la estructura interna del ente auditado, no hay dependencia orgánica del mismo y la independencia funcional se le reconoce.

Como es lógico, pueden elaborarse otras clasificaciones (*vid.*, una relación exhaustiva de las mismas en el trabajo de Rodolfo de Prado Alonso, *El control de la gestión económica local. La función interventora*, Cuéllar, Segovia, 1996).

4. Terminología utilizada en la normativa actual para designar los distintos tipos de control económico-financiero

4.1. FISCALIZACIÓN

«Es el control de la actividad económico-financiera del Sector Público ejercido por los órganos de control interno o externo del mismo (por los órganos institucionales», dice el apartado 1.1 de los *Principios y normas de auditoría del Sector Público*, elaborados por la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español, ya citados). Si la fiscalización se ejerce por los órganos de control externo, sabemos que será siempre *a posteriori*. Si es por los órganos de control interno, podrá ser *a priori*, concomitante o *a posteriori*. La fiscalización siempre pone mayor énfasis en el cumplimiento de la legalidad.

El término fiscalización nunca se utiliza cuando se trata de la gestión económico-financiera del Sector Privado. Los auditores privados tampoco la utilizan cuando actúan en el Sector Público. Utilizan el término auditoría. La fiscalización, en resumen, se enmarca con las características siguientes dentro de las tres clasificaciones de control de la actividad o gestión económico-financiera:

1. *Según sus fines*: «Control de legalidad, eficiencia y economía», acentuándose el control de legalidad.

2. *Según el momento en que se verifica*: «Control previo, concomitante o *a posteriori*.»

3. *Según la dependencia o no del órgano que fiscaliza respecto del sujeto fiscalizado*:

a) «Control interno», cuando lo realizan los órganos propios de control del ente fiscalizado (normalmente la Intervención).

b) «Control externo», cuando lo ejerce el Tribunal de Cuentas o los OCEs.

4.2. FUNCIÓN INTERVENTORA

La función interventora es una de las dos modalidades del ejercicio del control interno de la gestión económico-financiera del Sector Público (la otra modalidad del ejercicio de este control interno es el «control financiero», cuyo contenido lo expondremos a continuación de la «función interventora»).

Conviene precisar que los órganos que ejercen la «función interventora» tienen encomendadas algunas competencias que quizá no encajen en el concepto de «función interventora» a que alude el artículo 195.1, que transcribiremos a continuación. Por ejemplo, la «expedición de certificaciones de descubierto» a que se refiere el artículo 4.1 del Real Decreto 1.174/1981, de 18 de septiembre, sobre régimen jurídico de los funcionarios de habilitación nacional, referido a Corporaciones Locales, o la de «interponer recursos y reclamaciones» a que alude el artículo 93.3.b) de la Ley General Presupuestaria, no tienen la naturaleza de la función interventora en el sentido de «fiscalizar» o de «intervenir» los actos de los que se deriven derechos u obligaciones de contenido económico, documentos y expedientes. Serán facultades «inherentes a las funciones del Interventor», como dice el artículo 93.3 de la Ley General Presupuestaria, pero no propiamente función interventora. Por cierto que a la «expedición de certificaciones de descubierto» hace referencia el artículo 104.1 del Reglamento General de Recaudación, de 20 de diciembre, y dice: «expedidas por los órganos de la intervención», normativa aplicable asimismo a las entidades locales en base al artículo 12 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

La Ley Reguladora de las Haciendas Locales desarrolla su contenido en el artículo 195:

«1. La función interventora tendrá por objeto fiscalizar todos los actos de las entidades locales y de sus organismos autónomos que den lugar al reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquéllos se deriven, de la recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados, con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso.

2. El ejercicio de la expresada función comprenderá:

a) La intervención crítica o previa de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos o valores.

b) La intervención formal de la ordenación del pago.

c) La intervención material del pago.

d) La intervención y comprobación de las inversiones y de la aplicación de las subvenciones.»

Son características del control previo propio de la función interventora que se realiza acto a acto y que interfiere la gestión (1). Efectivamente hay reparos (*vid.*,

(1) FUENTES VEGA: «El Real Decreto 2.188/95, de 28 de diciembre, de control interno a ejercer por la I. G. A. E.», *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 18/96, pág. 163.

art. 197 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales) que suspenden la tramitación del expediente. En el *control financiero* que realiza también el interventor examina la «gestión completa» y «no interfiere en la gestión», como veremos al tratar el mismo.

Con mayor amplitud se recoge el contenido de las funciones del Interventor en el Real Decreto 1.174/1987, de 18 de septiembre, que regula el Régimen Jurídico de los funcionarios de Administración Local con Habilitación de carácter nacional, artículo 4.1, apartados *a)* al *h)*:

a) La fiscalización, en los términos previstos en la legislación, de todo acto, documento o expediente que dé lugar al reconocimiento de derechos y obligaciones de contenido económico o que puedan tener repercusión financiera o patrimonial, emitiendo el correspondiente informe o formulando, en su caso, los reparos procedentes.

b) La intervención formal de la ordenación del pago y de su realización material.

c) La comprobación formal de la aplicación de las cantidades destinadas a obras, suministros, adquisiciones y servicios.

d) La recepción, examen y censura de los justificantes de los mandamientos expedidos a justificar, reclamándolos a su vencimiento.

e) La intervención de los ingresos y fiscalización de todos los actos de gestión tributaria.

f) La expedición de certificaciones de descubierto contra los deudores por recursos, alcances o descubiertos.

g) El informe de los proyectos de presupuestos y de los expedientes de modificación de créditos de los mismos.

h) La emisión de informes, dictámenes y propuestas que en materia económico-financiera o presupuestaria le hayan sido solicitadas por la Presidencia por un tercio de los concejales o diputados, o cuando se trate de materias para las que legalmente se exija una mayoría especial, así como el dictamen sobre la procedencia de nuevos servicios o reforma de los existentes a efectos de la evaluación de la repercusión económico-financiera de las respectivas propuestas. Si en el debate se ha planteado alguna cuestión sobre cuyas repercusiones presupuestarias pudiera dudarse, podrán solicitar al Presidente el uso de la palabra para asesorar a la Corporación.»

El contenido del apartado *i)* es equivalente al concepto de «control financiero» (control interno *a posteriori* de la actividad económico-financiera, que analizaremos posteriormente):

i) La realización de las comprobaciones o procedimientos de auditoría interna en los organismos autónomos o sociedades mercantiles dependientes de la entidad con respecto a las operaciones no sujetas a intervención previa, así como el control de carácter financiero de los mismos, de conformidad con las disposi-

ciones y directrices que los rijan y los acuerdos que al respecto adopte la Corporación.»

La *normativa estatal básica sobre el contenido de la función interventora* está recogida en la Ley General Presupuestaria (arts. 16.2 y 93) y asimismo en el Real Decreto 2.188/1995, de 28 de diciembre (arts. 2.2, 6, 7, 9 y 10), que regula el control interno de la I. G. A. E. (modificado por el R. D. 339/1998, de 6 de marzo) y no difiere prácticamente de la normativa local, ya que ésta se «inspira» siempre también en la Ley General Presupuestaria.

Resumiendo, la *función interventora* se enmarca con las siguientes características en las tres clasificaciones que hemos hecho del control de la actividad económico-financiera:

1. *Por sus fines u objetivos*: «Control de legalidad» (art. 195.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

2. *Por el momento en que se verifica*: «Control previo, concomitante o *a posteriori*» (art. 195.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

3. *Por la dependencia o no del órgano que ejerce la función interventora respecto del ente intervenido*: «Control interno». Hay dependencia orgánica, no funcional (art. 203 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). Es ejercido por un órgano del propio ente público que controla.

En relación con la contabilidad de las entidades locales, no es función interventora (función de contabilidad la denomina el repetido Real Decreto 1.174/87, de 18 de septiembre, en su art. 6), pues no está recogida en el artículo 195 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (función interventora) reseñado, aunque sí es una competencia atribuida a la Intervención de las entidades locales, en el artículo 185 (Cap. III. De la Contabilidad, del Título VI. Presupuesto y Gasto Público; *vid.*, también art. 92 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local):

«1. A la Intervención de las entidades locales le corresponde llevar y desarrollar la contabilidad financiera y el seguimiento, en términos financieros, de la ejecución de los presupuestos de acuerdo con las normas generales y las dictadas por el Pleno de la Corporación.

2. Asimismo, competirá a la Intervención la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno.»

La Ley General Presupuestaria encomienda también a la I. G. A. E. la función de «centro directivo de la contabilidad pública en todo el Sector Público y centro gestor en cuanto a la del Estado» (arts. 125 y 126).

En relación con las Corporaciones Locales, a la I. G. A. E. corresponde, según el artículo 184 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, proponer al Ministerio de Hacienda:

«a) Aprobar las normas contables de carácter general a las que tendrá que ajustarse la organización de la contabilidad de los entes locales y sus organismos autónomos.

b) Aprobar el Plan General de Cuentas para las entidades locales, conforme al Plan General de Contabilidad Pública.

c) Establecer los libros que, como regla general y con carácter obligatorio, deban llevarse.

d) Determinar la estructura y justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad pública.»

Por la claridad con que abordan el tema de las *funciones públicas necesarias en todas las Corporaciones Locales reservadas a funcionarios con habilitación de carácter nacional*, reseñamos el contenido del artículo 92 de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local y el de los artículos 1 al 6 del Real Decreto 1.174/87, que regula el régimen jurídico de los mismos:

«- Función de fe pública.

- Función de asesoramiento legal preceptivo.

- Función de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria (en definitiva, función del control interno en sus dos modalidades la función interventora y control financiero a que hemos aludido en este trabajo).

- Función de tesorería, en su doble vertiente de manejo de fondos, valores y efectos, y Servicio de Recaudación.

- Función de contabilidad.»

El Real Decreto 1.174/87, que regula el Régimen Jurídico de los Funcionarios de Habilitación Nacional, sigue vigente, a nuestro entender, en lo que no contradiga a la normativa básica actual de las Corporaciones Locales, o haya sido derogado por leyes posteriores, Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local de 2 de abril de 1985, Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local de 18 de abril de 1986 y Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988, según las Disposiciones Derogatorias de cada una de estas Leyes, ya que este Real Decreto 1.174/97 se promulga para regular el Régimen Jurídico de aquellos funcionarios y el contenido de sus funciones, no es un Reglamento dado para regular «la intervención de la gestión económica» contemplada en los arts. 454 y 455 del Tit. VIII. Haciendas locales del R. D. L. 781/1986, de 18 de abril, en cuyo caso sí hubiera sido derogado el R. D. 1.174/87, y ello en base a la Disposición Derogatoria 2 de la Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Locales, sobre «control y fiscalización» de las Corporaciones Locales, que es lo que regulan los artículos 194 al 204 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

4.3. CONTROL FINANCIERO

Su contenido está recogido en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (art. 201):

«1. El control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes.

2. Dicho control tendrá por objeto informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación y del grado de eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.

3. El control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo con las normas de auditoría del Sector Público.

4. Como resultado del control efectuado habrá de emitirse informe escrito en el que se hagan constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen practicado. Los informes, conjuntamente con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, serán enviados al Pleno para su examen.»

De acuerdo con el contenido de este artículo 201, el control financiero se enmarca en las tres clases siguientes de control de la actividad económico-financiera a que hemos aludido:

1. *Según sus fines*: «Control de legalidad, eficiencia y economía» (art. 202.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

2. *Según el momento en que se verifica*: «Control *a posteriori*, consuntivo» (artículo 201.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

3. *Según haya o no dependencia del órgano que controla respecto del ente controlado*: «Control interno», por la *dependencia orgánica* de quien lo ejerce respecto a la entidad controlada (art. 203 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), de cuya estructura forma parte.

En el Estado se regula el control financiero en el artículo 17.1 de la Ley General Presupuestaria, del que el artículo 201 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales toma la redacción, y cuyo contenido se mantiene asimismo en el Real Decreto 2.188/1995, de 28 de diciembre, que desarrolla el *régimen de control interno ejercido por la I. G. A. E.* (modificado por el R. D. 339/1998, del 6 de marzo), en sus modalidades de función interventora y control financiero, y asimismo en la Circular 2/1996, de 30 de abril (modificada por la Circular 1/1998, de 11 de febrero), que trata del «control financiero posterior a la función interventora». Como hemos reseñado anteriormente, el control financiero se caracteriza también porque «examina una gestión completa» y porque «no interfiere en la gestión», como puede suceder con algunos reparos en el control previo, lo cual es óbice, porque el control financiero es un control *a posteriori*.

4.4. AUDITORÍA

Es el control de la actividad económico-financiera enmarcado en las características siguientes de las tres clasificaciones que hemos hecho de dicho control:

1. *Según sus fines*: «Control de legalidad, eficiencia y economía».

2. *Según el momento en que se verifica*: Es siempre «control *a posteriori*» –ello se desprende de las *Normas de auditoría del Sector Público*, epígrafe 2.2, cuando del «control interno» se trata, y aplicable a las entidades locales, según el artículo 201.3 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, así como cuando la llevan a término el Tribunal de Cuentas y los OCEs, que ejercen siempre control *a posteriori*, según sus respectivas leyes (la del Tribunal de Cuentas, en su art. 2.a).

También se desprende de los *Principios y normas de auditoría del Sector Público*, ya citadas, en su epígrafe 1.2. Tipos de auditoría.

3. *Según el grado de dependencia del órgano que controla respecto al ente controlado*:

a) *Control interno*, cuando las llevan a término los interventores o funcionarios para ello designados (*vid.*, art. 203 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), que pueden serlo para realizar el control financiero, que, como sabemos, se ejerce de acuerdo con las *Normas de auditoría del Sector Público*.

b) *Control externo*, cuando se ejerce por los órganos de control externo del Estado (Tribunal de Cuentas) y de las Comunidades Autónomas (OCEs).

En cuanto a las auditorías que llevan a término los auditores privados independientes (sean personas físicas o jurídicas), entendemos que es control externo, pues no hay dependencia orgánica respecto de la entidad local controlada, ni de sus organismos autónomos, empresas o servicios.

Estas mismas características son aplicables a las auditorías en el área estatal, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley General Presupuestaria y el Real Decreto 2.189/1995, de 28 de diciembre (modificado por el R. D. 339/1998, de 6 de marzo), que regula el *control interno* ejercido por la I. G. A. E., así como por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 12 de mayo de 1982, y la de Funcionamiento de 5 de abril de 1988, que regulan el *control externo*.

Diremos, por último, que en las nuevas *Normas de auditoría del Sector Público*, dadas por la I. G. A. E. en Resolución de 14 de febrero de 1997, se alude a una nueva modalidad de auditoría, la «auditoría de sistemas y procedimientos» (epígrafe 2.1.11), consistentes en el examen del procedimiento administrativo utilizado por el órgano gestor en el desarrollo de sus competencias para conseguir la finalidad perseguida.

Terminaremos esta exposición sobre las precisiones terminológicas del *control de la actividad económico-financiera, fiscalización, función interventora, control financiero y auditoría*, primero con el siguiente cuadro resumen sobre la clasificación del control, que entendemos básica.

CLASIFICACIÓN BÁSICA DE LOS CONTROLES QUE SE EJERCEN SOBRE LA ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

Clases de control	Fines	Momento en que se verifica	Dependencia o no del órgano que controla respecto al ente controlado
Fiscalización	Legalidad, eficiencia y economía	Previo, concomitante y <i>a posteriori</i>	Interno o externo
Función interventora	Legalidad	Previo, concomitante y <i>a posteriori</i>	Interno
Control financiero	Legalidad, eficiencia y economía	<i>A posteriori</i>	Interno
Auditoría	Legalidad, eficiencia y economía	<i>A posteriori</i>	Interno o externo

4. Por último reseñando los tipos de Auditorías, según la normativa vigente:

1. DE REGULARIDAD

Financiera. Determina si la información financiera se presenta adecuadamente de acuerdo con los principios contables que le son aplicables.

De cumplimiento. Determina si se ha cumplido con la legalidad vigente en la gestión de los fondos públicos.

2. OPERATIVA

De eficacia. Evalúa el logro de los objetivos, también denominada **auditoría de resultado de programas.**

De eficiencia y economía. Verifica si el organismo auditado utiliza los recursos humanos y materiales con eficiencia y economía, términos ya reseñados en este trabajo.

De sistemas y procedimientos. Estudia exhaustivamente el procedimiento administrativo de la gestión financiera (I. G. A. E., 2.1.11).

3. INTEGRADA

Comprende los cinco tipos anteriores.

En esta clasificación coinciden la I. G. A. E., el Tribunal de Cuentas, los OCEs y el I. N. T. O. S. A. I. en sus publicaciones respectivas: *Normas de auditoría del Sector Público de la I. G. A. E.*, *Principios y normas de auditoría del Sector Público del Tribunal de Cuentas y de los OCEs* y *Normas de fiscalización o auditoría del I. N. T. O. S. A. I.*, a los que ya hemos hecho referencia.

LA «INCOMPLETITUD» DE LA JURISDICCIÓN CONTABLE: UNA REFERENCIA AL ÁMBITO DE LAS CORPORACIONES LOCALES (*)

Andrés Fernández Díaz
Consejero del Tribunal de Cuentas.
Catedrático de la Universidad
Complutense

(*) Una versión más amplia y formalizada de este trabajo se publica con el título de «El teorema de Gödel y la Ciencia del Derecho» en la obra *Racionalidad individual y Economía no convencional*, R. FEBRERO y P. SCHWARTZ edit., Ariel, 1998.

SUMARIO

1. Introducción
2. El teorema de Gödel
3. Una aplicación al campo de la jurisdicción contable
4. Corolario
5. Réplica
6. Dúplica
7. La paradoja de Schrödinger
8. Una reconsideración
9. Conclusión
10. Bibliografía

«J'ai nécessairement la passion d'écrire ceci: et toi, tu as la passion de me condamner: nous sommes tous deux également sots, également les jouets de la destinée.»

Voltaire, «Destin» (*Dictionnaire philosophique*).

1. Introducción

El trabajo que ofrecemos a continuación constituye una investigación interdisciplinaria en la que se aborda un problema concreto de la jurisdicción contable, tomando en consideración principios y normas del ámbito de la Ciencia del Derecho y con el propósito –¡por qué no desvelarlo!– de demostrar la inconsistencia de la norma y de aportar una eventual solución a la misma.

Los ingredientes del *melange* que inspirará nuestro análisis y ocupará nuestra atención son los siguientes: el principio de indeterminación de Heisenberg, el teorema de Gödel y el problema existencial del gato de Schrödinger. El primero constituyó en 1927 el inicio de una verdadera revolución en el campo de la Física: el segundo supuso un duro golpe al programa de Hilbert, en tanto que el tercero ha contribuido notablemente a un mejor conocimiento del problema cuántico de la medida.

En relación con el principio de indeterminación de Heisenberg podríamos incorporar, asimismo, la denominada paradoja E.P.R. que, como es bien sabido, se trata del trabajo publicado en 1935 por Einstein, Podolsky y Rosen, en el que se prueba, bajo hipótesis generales y plausibles, la posibilidad de demostrar la incompletitud de la mecánica cuántica.

Pero en el desarrollo de nuestra idea nos limitaremos a utilizar el teorema de Gödel y la ilustrativa composición de Schrödinger, dejando para otra ocasión los puntos o componentes restantes (1).

(1) Remitimos al lector interesado a las obras siguientes sobre la paradoja E.P.R.: A. EINSTEIN, B. PODOLSKY y N. ROSEN: «Can quantum mechanical description of physical reality be considered complete?», *Physical Review*, 47 (1935). BERNARD D'ESPAGNAT: *Le réel voilé*. Fayard (1994), págs. 145-155.

En cuanto al principio de indeterminación de Heisenberg, ver: A. FERNÁNDEZ DÍAZ: «La Economía de la complejidad», McGraw-Hill (1994), págs. 19-28. En esta obra puede encontrarse, incluso, una demostración matemática del principio, así como su aplicación al campo de la Ciencia Económica.

Ver también: F. MANDL: *Quantum Mechanics*. John Wiley & Sons (1992), pág. 85.

Quizás pueda parecer excesiva e impropia la dispersión que se trasluce en el análisis que vamos a emprender, máxime si el problema de la jurisdicción contable abordado surge y se entiende de forma nítida, con independencia de la dificultad para resolverlo; pero al menos encontramos cuatro razones que permiten tranquilizar nuestra conciencia:

a) A pesar de la aparente obviedad en el análisis del enunciado que centrará nuestra reflexión, es preciso –¡oh paradoja!– demostrar su ambigüedad (¿indecidibilidad?).

b) Saliéndonos de nuestro estricto campo científico (suponiendo que sea el nuestro), nos situamos en condiciones de entender mejor los problemas, y hay ejemplos sobrados de ello.

c) Pretendemos en nuestro análisis sentar las bases para la solución de un caso de inconsistencia jurídica, que necesita algo más que el simple apoyo de la hermenéutica. Hay, pues, en dicho análisis una componente claramente normativa o teleológica.

d) Por otra parte, y sin que sirva de precedente, nos vamos a permitir en esta ocasión el ejercicio de una autocomplacencia creativa, o, lo que es lo mismo, de una especie de narcisismo «proustiano».

2. El teorema de Gödel

En el año 1900, el gran matemático David Hilbert presentaba en París sus 23 famosos problemas que, en su opinión, deberían ocupar la atención de los matemáticos del siglo XX.

En uno de dichos problemas se planteaba si existía la posibilidad de demostrar que los axiomas de la aritmética son consistentes, es decir, que un número finito de etapas lógicas basadas en ellos no puede conducir a resultados contradictorios.

Una década más tarde apareció el primer volumen de los *Principia Mathematica*, de Bertrand Russell y Alfred North Whitehead, sin duda el intento más detallado hasta entonces de desarrollar las ideas fundamentales de la aritmética a partir de un conjunto preciso de axiomas (2).

Se trataba, en esencia, de un programa destinado a demostrar que podía deducirse toda la matemática pura de un pequeño número de principios lógicos fundamentales.

Pero en 1931 la famosa prueba de Gödel vino a dar cumplida respuesta al segundo problema de Hilbert, ya aludido, y a superar los trabajos de Russell y Whitehead, sembrando gran inquietud en el amplio campo de la Ciencia, en general, y de la Matemática, en particular.

(2) Ver CARL B. BOYER: *Historia de la matemática*, Alianza Editorial, Madrid (1987), págs. 747-748.

En efecto, Gödel demostró que en un sistema formulado de manera estrictamente lógica, tal como el que habían desarrollado los dos pensadores ingleses, para la aritmética de los números naturales hay siempre proposiciones «indecidibles» a partir de los axiomas del sistema.

Asimismo, llegó a la conclusión de que es imposible demostrar, utilizando los métodos a que hacía referencia Hilbert, que los axiomas de la aritmética no conducirán a una contradicción.

Es preciso aclarar que por proposiciones «indecidibles» entendemos aquellas en las que es imposible asegurar su verdad o falsedad, basándose solamente en las características del objeto de estudio, expresadas en forma de axiomas y reglas de inferencia (3).

Dicho entonces de otro modo, Gödel demostró que todo sistema formal de la aritmética es incompleto en el sentido de que en él siempre existe una proposición que no puede ser ni demostrada ni refutada, es decir, que no puede ser demostrada su negación. Tales proposiciones, como hemos dicho, se denominan «indecidibles», o formalmente indecidibles, en un sistema dado.

Un análisis en profundidad del teorema de Gödel superaría los límites que nos hemos marcado en este trabajo, máxime si se tiene en cuenta la farragosidad y dificultad del mismo. Por ello preferimos remitir al lector preocupado e insatisfecho a una pequeña representación de la bibliografía básica (4).

No obstante, y en la línea del tratamiento llevado a cabo por Penrose, vamos a intentar una breve demostración de la «indemostrabilidad», o para atenuar la paradoja, una demostración de la «prueba», que es el término empleado habitualmente.

En realidad son once los teoremas que Gödel plantea en su obra, cuyo título en alemán se recoge en la nota anterior, y que podríamos traducir como *Sobre las proposiciones formalmente indecidibles de los Principia Mathematica y de los sistemas similares I*.

Consideremos la siguiente función proposicional, que depende del número natural w :

$$\sim \exists \times [\Pi_x \text{ demuestra } P_w(w)]$$

o también

$$\sim \exists \times [\Pi_x \text{ Dem } P_w(w)] \quad [1]$$

(3) Para el concepto de «indecidibilidad», ver I. M. VINOGRÁDOV: *Enciclopedia de las Matemáticas*, Editorial MIR, Moscú-Madrid (1994).

(4) Ver la excelente publicación E. NAGEL, J. R. NEWMAN, K. GÖDEL, JEAN-YVES GIRARD: *Le Théorème de Gödel*, Seuil, París (1989). [El ensayo de los dos primeros autores se publicó originariamente con el título *Gödel's Proof*, en New York University Press (1958). A su vez, el original de Gödel se publicó en 1931 con el título *Über formal unentscheidbare Sätze der Principia Mathematica und verwandter Systeme I.*]

Ver también ROGER PENROSE: *The Emperor's New Mind*, Oxford University Press, New York (1991), págs. 138-140.

es decir: no existe un x tal que la x -ésima demostración Π_x es realmente una demostración de la proposición que constituye $P_w()$ aplicada al propio valor w .

Dado que la función proposicional [1] debe tener asignado un número, se tendría:

$$\sim \exists x [\Pi_x \text{ Dem } P_w(w)] = P_k(w) \quad [2]$$

y para el valor particular $w = k$

$$\sim \exists x [\Pi_x \text{ Dem } P_k(k)] = P_k(k) \quad [3]$$

siendo la proposición $P_k(k)$ un enunciado aritmético bien definido. Pero, y aquí viene el problema, si nos preguntamos si tiene una demostración dentro de nuestro sistema formal y, asimismo, si puede demostrarse su negación [$\sim P_k(k)$], la respuesta sería negativa en ambos casos.

Precisamente el teorema de Gödel establece, en esencia, en cuanto a la respuesta a la primera pregunta, que nos hallamos ante una proposición verdadera que no tiene demostración dentro del sistema, y en cuanto a la segunda, admitiendo, como hemos dicho, que $P_k(k)$ es verdadera, se establece que $\sim P_k(k)$ es falsa; pero no podemos demostrar proposiciones falsas dentro del sistema.

Insistamos algo más en la primera parte del teorema. No puede haber ninguna demostración de la proposición $P_k(k)$ dentro del sistema, pues, de haberla, el significado del enunciado que $P_k(k)$ realmente afirma, es decir, «que no existe demostración», sería falso, de modo que $P_k(k)$ tendría que ser falsa como proposición aritmética.

Sin embargo, es fácil comprender que nuestro sistema formal no debería estar tan mal construido como para permitir que se demuestren proposiciones falsas. Luego, de hecho, no hay demostración de $P_k(k)$, que es precisamente lo que $P_k(k)$ está tratando de decirnos. Por lo tanto, lo que afirma $P_k(k)$ debe ser un enunciado verdadero, de modo que $P_k(k)$ debe ser verdadera como proposición aritmética.

Como nos recuerda Jorge Wagensberg en su espléndido ensayo *L'âme de la méduse* (5), una de las consecuencias del teorema Gödel es precisamente la inexistencia de proposiciones que sean concluyentes, cerradas, definitivas, obligando a avanzar a la investigación científica en la búsqueda de nuevos lenguajes que nos permitan superar las inconsistencias encontradas.

Antes de concluir este apartado es preciso poner de relieve, a manera de *addendum*, y porque nos será de gran utilidad más adelante, que por incompletitud hay que entender la inadecuación entre una interpretación y un sistema formal.

(5) JORGE WAGENSBERG: *L'âme de la méduse*, Seuil, París (1997), págs. 68-69.

3. Una aplicación al campo de la jurisdicción contable

La Ciencia del Derecho, para no ser menos, tiene su(s) correspondiente(s) teorema(s) de Gödel. Vamos a intentar explicarlo recurriendo a la «cobardía» del ejemplo, que es como, en opinión de Pessoa, se explican las cosas imposibles.

Supongamos el caso de una corporación local cuya gestión, en un espacio de tiempo determinado y para aspectos concretos, ha sido objeto de fiscalización por el Tribunal de Cuentas y, como consecuencia de la misma, se detectan, aíslan y enuncian diferentes hechos que pudieran dar lugar a la exigencia de responsabilidad contable.

El marco legal de este tipo de fiscalizaciones lo constituye, como es bien sabido, el artículo 136 de la Constitución española, la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, así como la Ley de Funcionamiento 7/1988, de 5 de abril. A ello hay que añadir las Leyes Presupuestarias correspondientes y la legislación específica en materia de entidades locales.

Los resultados de las fiscalizaciones específicas, como la contemplada en nuestro ejemplo, realizadas a iniciativa del propio Tribunal o de las Cortes Generales o Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, al igual que ocurre con el *Informe Anual*, son enviados a las Cortes, una vez aprobados por el Pleno del Tribunal, siendo posteriormente publicados en el *Boletín Oficial del Estado*.

Respecto a las responsabilidades contables, en el caso en que existan, tanto la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas como la Ley de Funcionamiento regulan los procedimientos para la exigencia de responsabilidades contables, en los que los presuntos responsables gozan de las garantías del proceso contradictorio.

En la fase previa al inicio de la jurisdicción contable propiamente dicha nos encontramos con dos posibilidades:

a) Apertura de pieza separada, a iniciativa del Consejero de Fiscalización o a petición del Fiscal o del Servicio Jurídico del Estado, cuando aparezcan hechos que pudieran dar lugar a responsabilidad contable distinta del alcance (art. 45 de la Ley de Funcionamiento).

b) Iniciación de un proceso de reintegro por alcance ante hechos supuestamente constitutivos de alcance de caudales o efectos públicos (art. 46 de la Ley de Funcionamiento).

La pieza separada consiste, en esencia, en unas diligencias previas con el fin de concretar los hechos, los posibles responsables y el importe total de los perjuicios ocasionados a los caudales públicos. De hecho, se traduce en la posibilidad de presentar nuevas alegaciones más acotadas y precisas por parte del fiscalizado.

Por lo que respecta al procedimiento de reintegro por alcance, esta primera fase consiste en trasladar directamente los hechos a la Sección de Enjuicia-

miento a los efectos de que proponga a la Comisión de Gobierno, si procediese, el nombramiento de Delegado Instructor.

En ambos casos (pieza separada y alcance), y situados ya en el ámbito de la jurisdicción contable, el proceso que sigue se concreta, para decirlo de una forma amplia y clara, en tres momentos esenciales: el emplazamiento y la comparecencia; la formulación de la demanda y su contestación, y la denominada fase de prueba. En todos ellos, los presuntos responsables gozan de todo tipo de garantías, no pudiendo existir indefensión alguna.

Al final del proceso, y en el caso en que haya sentencia, los presuntos responsables pueden acudir al recurso de apelación ante la Sala de Justicia del propio Tribunal de Cuentas, así como al de casación y revisión ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Situémonos, por avanzar con el ejemplo, en el marco de los tres momentos esenciales ya mencionados. Una vez que el emplazamiento y la comparecencia se hayan producido, toca el turno a la formulación de la demanda y su contestación, fase esencial del proceso, y sobre la que vamos a detenernos a continuación, pues en ella vamos a encontrarnos con nuestro problema.

Para que cada componente vaya ocupando su lugar preciso, admitamos la hipótesis de que el Ministerio Fiscal tiene como criterio básico en este ejemplo adherirse a la decisión que adopte el representante procesal de la corporación «perjudicada» en el caso en que éste no presente demanda, no actuando, por tanto, subsidiariamente (6).

Al comportarse el Fiscal como variable dependiente, la única posibilidad de que el procedimiento no se archive y llegue a término reside en la actuación del referido representante procesal de la Corporación fiscalizada. Pero el marco jurídico existente para esta figura y su actuación en la presentación de la demanda es especialmente confuso y ambiguo.

En efecto, el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales (R. D. 2.568/1986, de 28 de noviembre) recoge, en su artículo 221.2 que: «De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.4 del Real Decreto 781/1986 y en el artículo 447.2 de la Ley Orgánica 6/1985 del Poder Judicial, la representación y defensa en juicio de los entes locales correspondrán a los letrados que sirvan en los Servicios Jurídicos de los mismos, salvo que designen Abogado colegiado que les represente y defienda».

La parte subrayada de este artículo 221.2 obliga a la reflexión siguiente, pues en ella se localiza, como ya anticipábamos, el núcleo central del problema planteado:

a) Es sabido que una proposición no puede rechazarse si se desconoce el antecedente de la misma (principio de falsabilidad de Karl Popper).

(6) Estamos planteando tan sólo una hipótesis de trabajo con el fin de resaltar el papel clave del representante procesal de la corporación en la normativa actual.

b) El desconocimiento del antecedente de la proposición puede identificarse, de hecho, con la falta de precisión de un enunciado, surtiendo, a este propósito, los mismos efectos.

c) La expresión «...la representación y defensa en juicio de los entes locales» es claramente ambigua o equívoca y parece más proclive a ser interpretada como defensa del ente local, en cuanto a su gestión y funcionamiento, que a considerarse como defensa de los intereses del Sector Público y de sus arcas en el ámbito de la actuación propia del ente local.

d) No obstante, y al amparo del repetido artículo 221.2 del Real Decreto 2.568/1986, se designa en nuestro ejemplo, y sistemáticamente sucede así, a un letrado de los Servicios Jurídicos del ente local objeto de la fiscalización para que actúe como potencialmente demandante en el procedimiento jurisdiccional abierto en el Tribunal de Cuentas.

e) De lo anterior resulta fácil colegir la posibilidad, contrastada empíricamente, de que el representante procesal de la corporación asuma la doble configuración de «juez» (en tanto que potencial demandante) y «parte» (en su calidad de asesor jurídico o letrado del ente o corporación), con la particularidad de que no puede saberse *a priori* en calidad de qué figura actuará. Como se diría en términos de la paradoja de Schrödinger, a la que nos referiremos más adelante, hay que esperar el momento en el que «se abre la caja» para saber si el gato está vivo o muerto.

f) Obviamente, y aquí surge implacable nuestra peculiar versión del teorema de Gödel, no puede haber pronunciamiento inequívoco sobre la proposición, ...y se termina archivando el procedimiento.

Siguiendo el método adoptado en el apartado anterior al analizar el teorema de Gödel, podríamos representar o resumir nuestro problema en términos lógico-simbólicos, empleando para ello los símbolos o «conectores» proposicionales habituales.

Tomemos, además, los significados siguientes:

x = Asesor jurídico.

L = Corporación Local.

R_L = Representante de la corporación local.

d = Defensor.

\bar{d} = Demandante.

Se tendría entonces la expresión o fórmula siguiente:

$$\exists x (x \in L) \supset \exists x (R_L) \quad [1]$$

es decir, si hay un asesor jurídico tal que pertenece a una corporación local, entonces ese asesor jurídico puede representar a dicha corporación.

Asimismo tendríamos:

$$\exists x (R_L) \supset R_L (d \vee \bar{d}) \quad [2]$$

que se lee así: si hay un asesor jurídico que representa a la corporación, entonces ese asesor jurídico puede actuar como defensor o como demandante de la misma.

El teorema del cálculo, por decirlo de una forma precisa, sería entonces:

$$\bar{d} \supset (\sim \bar{d} \supset d) \quad [3]$$

es decir, si el representante legal es demandante, entonces, si no es demandante, sería defensor.

También podríamos enunciar

$$(d \supset R_L) \supset [(\bar{d} \supset R_L) \supset ((d \vee \bar{d}) \supset R_L)] \quad [4]$$

es decir, si el defensor representa a la corporación local entonces, si el demandante representa a la corporación, entonces o el defensor o el demandante representa a la corporación.

La formulación [4] constituye uno de los teoremas de la lógica elemental, que expresa una verdad necesaria.

Evidentemente, si empleamos ahora el conector proposicional « \leftrightarrow » como abreviación de « y », se tendría otro teorema de la lógica:

$$(\bar{d} \cdot d) \supset (\bar{d} \supset d) \quad [5]$$

o, lo que es lo mismo, si a la vez se es demandante y defensor, entonces si es demandante se es defensor.

No es nuestro propósito demostrar la «indemostrabilidad» en la versión, en el área del Derecho, que estamos haciendo del teorema, con independencia de que podría hacerse utilizando las reglas de sustitución y de separación habituales del cálculo proposicional. Pero nos parece suficientemente elocuentes e ilustrativos, a los efectos de la investigación emprendida, el conjunto de enunciados que acabamos de considerar.

4. Corolario

Si entendemos por corolario una proposición que no necesita prueba particular, sino que se deduce fácilmente de lo demostrado con anterioridad, lo que expondremos a continuación no puede ser considerado como tal. Utilizamos el término en sentido amplio y «secuencial», amparándonos, por otra parte, en el principio incontestable de que no hay mejor terapéutica que un buen diagnóstico, y aceptando que si este último puede identificarse con el teorema, la propuesta o terapéutica, a su vez, puede ser interpretada como el corolario.

Con licencia, pues, del lector pasemos a abordar las diferentes vías a través de las cuales podríamos encontrar solución al problema planteado en el apartado anterior. En concreto vamos a destacar las siguientes:

a) Modificando la redacción del artículo 221.2 del Real Decreto 2.568/1986. con todo lo que ello lleva implícito.

b) Modificando los artículos 68.3 y 69.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, en el sentido de admitir que, cuando existan sobrados indicios de responsabilidad contable, el Servicio Jurídico del Estado del Tribunal de Cuentas –totalmente independiente del ente local– pueda formular demanda en un juicio de cuentas, de forma subsidiaria, cuando el representante procesal del ente local no ejercite la acción.

Recordemos al respecto que son en dichos artículos en los que el Tribunal de Cuentas hace suyo lo establecido en el Real Decreto 2.568/1986, ya mencionado, referente al «representante legal de la entidad del Sector Público perjudicada».

c) Propiciando que el Ministerio Fiscal se encuentre en condiciones de ejercer plenamente las competencias que le están atribuidas por la Constitución, Leyes Orgánicas y de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. (El art. 124 de la Constitución española proclama como misión del Ministerio Fiscal promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del *interés público* tutelado por la Ley; y el artículo 16.2.d) de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas señala, entre las funciones de la Fiscalía, la de «ejercitar la acción de responsabilidad contable y deducir las pretensiones de esta naturaleza en los juicios de cuentas y procedimientos de reintegro por alcance».

A estos efectos podría considerarse la posibilidad de no cargar las costas al Ministerio Fiscal, salvo en los casos de temeridad manifiesta. Ello permitiría compensar, al menos en parte, la inoperancia de la ley en cuanto se refiere a la designación y comportamiento del representante procesal de los entes locales.

d) Concienciando a los órganos de gobierno de los entes locales de la finalidad de la responsabilidad contable. Conviene recordar a este respecto que, al corresponder al Pleno en dichos entes locales el ejercicio de las acciones administrativas y judiciales (arts. 22 y 33 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local; 23 y 28 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, y 50 y 70 del Real Decreto 2.586/1986, de 28 de noviembre) puede resultar mediatizada la representación procesal de la corporación en detrimento del resarcimiento al Tesoro Público de los daños y perjuicios causados por quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen los caudales o efectos públicos. única finalidad de la responsabilidad contable.

e) Extremando el cuidado y las cautelas por parte del Departamento de Enjuiciamiento competente en los distintos momentos procesales a los efectos de recusar al representante procesal del ente local en aquellos casos en los que pudieran existir indicios de parcialidad o de excesiva dependencia de la corporación fiscalizada. En este sentido existe la posibilidad, en última instancia y en casos realmente graves y claros, de acudir al fiscal anticorrupción.

5. Réplica

Obviamente, la propuesta que acabamos de hacer tiene sus restricciones, en algunos casos difíciles de superar. Así, por ejemplo, cabría argumentar que las dos primeras vías podrían dar lugar a lo siguiente:

a) La modificación del artículo 447 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, ya que ésta sirve de marco de referencia y soporte al artículo 221.2 del Real Decreto 2.568/1986, objeto y punto de partida de nuestro análisis.

b) La eliminación, en el ámbito de la jurisdicción contable, de la legitimación activa que, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 47 de la Ley Orgánica 2/1982 y 55 de la Ley 7/1988, corresponde, en todo caso, a la Administración o entidad pública perjudicada y al Ministerio Fiscal.

c) La vulneración del principio de autonomía local proclamado en los artículos 140 y siguientes de la Constitución, con el consiguiente retroceso a la tutela ejercida por el Estado sobre los entes locales en la etapa preconstitucional, si bien la autonomía local, como señala el propio Preámbulo de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, no puede interpretarse de forma unidimensional desde el puro objetivismo localista o regionalista, sino situarse en el marco integral de la organización del Estado.

Por todo ello, podría concluirse que no son viables los puntos a) y b) de nuestro «corolario», teniendo que limitarse la propuesta anterior a los aspectos relativos al Ministerio Fiscal, a la concienciación de los órganos de gobierno de los entes locales en cuanto a la finalidad de la responsabilidad contable, y al cuidado y las cautelas por parte del Departamento de Enjuiciamiento competente.

En cuanto al punto esencial sobre el pago de las costas, conviene aclarar que el Proyecto de Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa –en las Cortes en el momento de redactarse este trabajo–, en su artículo 135.5, establece que «en ningún caso se impondrán las costas al Ministerio Fiscal ni al Defensor del Pueblo e instituciones autónomas análogas a éste», y que se podría aplicar este sistema de exención de costas en la jurisdicción contable si se modificara el artículo 71.4.g) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, en el sentido de que el pronunciamiento sobre el pago de las costas del juicio se realice en los términos prevenidos para el proceso contencioso-administrativo en lugar del civil (7).

Podría afirmarse que, aunque la solución del problema del Ministerio Fiscal no afecta a la «eventual» ambigüedad del artículo 221.2, repetidamente mencionado, estaríamos en condiciones de alcanzar los objetivos de la jurisdicción contable, al desaparecer la hipótesis restrictiva planteada.

(7) No debemos pasar por alto el hecho de que en los momentos actuales se aplica el artículo 523 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en cuyo primer párrafo dice: «En los juicios declarativos las costas de la primera instancia se impondrán a la parte cuyas pretensiones hubieren sido rechazadas, salvo que el Juez, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias excepcionales que justifiquen su no imposición.»

No olvidemos que estamos en el turno de réplica de nuestra propia propuesta, y en ese sentido concedemos también su importancia a las posibilidades derivadas de la concienciación de los entes locales respecto a la finalidad de la responsabilidad contable, así como, y muy especialmente, de la adecuada actuación y cautela de la Sección de Enjuiciamiento del Tribunal de Cuentas.

6. Dúplica

La respuesta a las consideraciones anteriores podría dar lugar, en el turno lícito de «réplica» de la «réplica», a dos tipos de reflexiones: unas de carácter general, situadas en el ámbito de la filosofía del derecho, y otras más concretas y específicas.

Comencemos por estas últimas y acudamos al Preámbulo, ya citado, de la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local. Al referirse a los conflictos interadministrativos se afirma textualmente: «... La configuración de ese sistema de conflictos tiene que ser, a la vez, respetuosa con la esencial igualdad posicional de las Administraciones territoriales y aseguradora de que el planteamiento y la sustanciación del conflicto no alteran la específica estructura constitucional de los intereses públicos a los que sirven dichas Administraciones.»

Creemos que la segunda parte de la frase es bien esclarecedora e ilustrativa a nuestros efectos, pues destaca, a manera de limitación insuperable, la necesidad inequívoca de salvaguardar los intereses públicos a los que sirven las Administraciones territoriales.

Sin solución de continuidad, el autor del Preámbulo añade lo siguiente: «... Las anteriores reflexiones son un compendio de la filosofía que inspira la Ley. Ésta, más que pretender garantizar la autonomía sobre la quietud de compartimentos estancos e incommunicados y, en definitiva, sobre un equilibrio estático propio de las cosas inanimadas, busca fundamentar aquélla en el equilibrio dinámico propio de un sistema de distribución del poder, tratando de articular los intereses del conjunto, reconociendo a cada uno lo suyo y estableciendo las competencias, principios, criterios y directrices que guíen la aplicación práctica de la norma en su conjunto de forma abierta a la realidad y a las necesidades del presente.»

El contenido de este último párrafo no sólo no contradice lo que se afirma en el anterior, sino que lo fundamenta y sustenta, remitiéndonos a principios y enfoques de la filosofía del Derecho que vamos a considerar en este mismo apartado, como ya hemos anunciado.

Obsérvese que en esta frase conclusiva del Preámbulo se plantean dos cuestiones fundamentales, a tener muy en cuenta para los propósitos de nuestro análisis:

a) En primer lugar se constata la naturaleza «inevitablemente» dinámica de la distribución del poder y, aunque no se diga explícitamente, de la ordenación y

buen seguimiento de la misma: todo ello a través de un proceso de *feed-back* o re-
trealimentación, como es lógico y preceptivo en todo fenómeno dinámico.

b) En segundo lugar, y en estrecha relación con cuanto acabamos de decir, se reconoce la necesidad de adecuar la norma a una realidad en constante cambio, asumiendo así el legislador una posición metodológica que compartimos, como veremos seguidamente, y que puede contribuir a la solución del problema que nos ocupa.

Conviene precisar, ya que hablamos de ello, que al separarnos del positivismo jurídico, y, por supuesto, del conceptualismo dogmático y constructivo, no pretendemos caer en un positivismo sociológico igualmente necesitado de superación. Lo que en realidad se busca sería un realismo jurídico que, parafraseando a Hernández Gil, «conjugue, en el terreno de los principios, las exigencias de la razón y de la justicia como valores supraempíricos, con las exigencias de la vida y la contingencia de los hechos, y que, en el terreno del método, armonice la validez de las normas y el buen uso de los conceptos con las necesidades de la realidad social, no ya porque el derecho surja, sin más, de ella ni sea su mero exponente, sino en cuanto aspira a modelarla y servirla» (8).

En realidad, este último pensamiento nos reconduce a las reflexiones de tipo teórico y filosófico, interesándonos de manera muy especial las relativas a la vinculación entre principios y normas, por una parte, y al problema esencial de la interpretación, por otra.

En cuanto a los principios se refiere, deseamos resaltar, a su vez, dos cuestiones que pueden servirnos de apoyo logístico en nuestra tarea:

a) El principio implícito del «legislador racional». Extraído, como todo principio implícito, a partir de enunciados presentes en el ordenamiento jurídico, establece que las normas han de interpretarse como si las hubiera dictado un legislador racional.

En el ámbito de la Ciencia Económica el principio equivalente de «agente racional» (consumidor, ahorrador, inversor, etc.) es básico, inapelable, concluyente e incluso excluyente. Quizá por ello le demos tanta importancia al principio de legislador racional en el marco de nuestro peculiar atrevimiento ensayístico.

b) La propuesta de combinación de principios y normas en el sentido de Dworkin (9). En el marco de una cierta superación del iuspositivismo, dicha propuesta supone redimensionar el papel de las normas, sin que ello implique forzosamente enfatizar la discrecionalidad judicial. Muy al contrario, la presencia de los principios excluiría tal discrecionalidad, garantizando la existencia de una solución correcta para cualquier caso que pueda presentarse (recuérdese el famoso *Riggs vs. Palmer*, en Nueva York).

(8) ANTONIO HERNÁNDEZ GIL: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Espasa-Calpe, Madrid, 1988, pág. 30.

(9) Ver R. DWORKIN: *Taking Right Seriously*, Duxkworth, Cambridge (Mass.), 1978. *Law's Empire*, Fontana Press, Cambridge (Mass.), 1986.

Si nos detenemos ahora en el problema de la interpretación podríamos considerar, entre otros, tres enfoques especialmente relevantes:

a) El enfoque viquiano. En su famosa obra *Scienza Nuova*, publicada en 1744, Giambattista Vico distingue tres especies de jurisprudencias: la llamada «teología mística», la jurisprudencia heroica y la jurisprudencia humana. A la primera de ellas perteneció el primer y propio *interpretari*, que Vico relaciona con *interpretari* (entrar en los padres o dioses). La segunda ha de tener cautela con las palabras adecuadas (el *cavere* de los jurisconsultos romanos), en tanto que la tercera «examina la verdad de los hechos y doblega benignamente la razón de las leyes a todo lo que requiere la igualdad de las causas (10).

b) El enfoque de Hart. En el marco de la «filosofía analítica» aplicada a la jurisprudencia nos encontramos con la obra de Hart (*The Concept of Law*, 1961), que recoge la influencia del lenguaje en el sentido de Ludwig Wittgenstein.

Haciendo frente tanto a iusrealistas como a formalistas, Hart sostiene una teoría de la interpretación basada en el concepto de «estructura abierta» (*open texture*) de las normas y del Derecho (11).

c) El enfoque de las reglas que confieren poderes. Es conocido, y ahora resulta especialmente útil recordarlo, el problema de disposiciones que presentan una formulación ambigua o indefinida, susceptible de ser interpretada como norma permisiva o como regla que confiere poder, afirmando al respecto Caracciolo que, en ausencia de un criterio adicional que resuelva la ambigüedad, no hay manera de privilegiar una interpretación sobre la otra (12).

Aunque el análisis se refiere a la distinción entre norma permisiva y regla que confiere poder, puede generalizarse a los efectos de su incorporación a nuestro estudio y, más concretamente, a la tarea de desentrañar el alcance y contenido del repetidamente mencionado artículo 221.2 del Real Decreto 2.568/1986, de 28 de noviembre.

En cualquier caso, si interpretamos el enunciado del artículo como regla que confiere poder o, si se prefiere, como norma que otorga competencia, entraríamos en un terreno de especial relevancia e interés para el tema que ocupa nuestra atención.

En efecto, en torno a este punto nos encontramos con numerosas posiciones, a veces en abierto contraste, entre las que podemos distinguir las que comentamos a continuación.

Una primera interpretación, especialmente sugerente, considera que las reglas que confieren poderes no son normas si éstas se entienden como el resulta-

(10) GIAMBATTISTA VICO: *Ciencia Nueva*. Tecnos, Madrid (1995), párrafos 937-941, págs. 444-445.

(11) Ver sobre este punto, MAURO BARBERIS: *Introduzione allo studio della filosofia del diritto*, il Mulino, 1993.

(12) Ver MANUEL ATIENZA y JUAN RUIZ MANERO: *Las piezas del Derecho*, Ariel, 1996, págs. 83-84. RICARDO A. CARACCILO: «Due tipi di potere normativo», en *Analisi e diritto*, 1995.

do de actos de ordenar, prohibir o permitir. En segundo lugar podemos resaltar la posición kelseniana, según la cual hay que interpretar las reglas que confieren poderes como normas determinantes de la producción normativa que tendrían la forma de una disyunción entre su contenido expreso y una cláusula alternativa tácita, que permitiría al órgano de producción normativa de que se trate hacer caso omiso de tal contenido expreso.

En tercer lugar cabría citar el enfoque de Atienza y Ruiz Manero, para los que las reglas que confieren poderes deberían interpretarse como razones para la acción, motivando la conducta de una manera indirecta e indeterminada (13).

Al respecto, Joseph Raz (14), afirma que «la guía proporcionada por los poderes depende de las otras razones del agente. Si tiene razones para obtener el resultado que el poder le posibilita lograr, entonces tiene razones para ejercerlo. Si tiene razones para evitar el resultado, entonces tiene razones para no ejercer el poder».

Aunque estas tres interpretaciones, sin duda, son distintas, poseen en realidad un denominador común, consistente en otorgar un amplio margen de confianza y maniobra en la lectura de una norma que en principio parece pensada para otorgar competencia.

Los enfoques segundo y tercero presentan un especial atractivo para ser considerados o tenidos en cuenta a la hora de las actuaciones jurisdiccionales. Claro está que si nos inspiramos en la idea de la «cláusula alternativa tácita» para hacer caso omiso de la norma, o en la interpretación de ésta como «razones para la acción», estaríamos de hecho invalidando nuestro ya familiar artículo 221.2, pero sin resolver por ello el verdadero problema. Dicho con otras palabras, sacaríamos la conclusión de que la representación y defensa en juicio de los entes locales no tendría «forzosamente» que corresponder a los letrados que sirvan en los servicios jurídicos de dichos entes. ¿Entonces?

Volvamos sobre nuestros pasos y recordemos que estábamos reflexionando en nuestra dúplica tanto desde un punto de vista concreto como con una perspectiva más general y filosófica, habiéndonos conducido todo ello al interrogante que nos acabamos de plantear y que, obviamente, requiere una respuesta.

Efectivamente, si por las razones aducidas, y situados ya en el caso objeto de nuestra investigación, parece claro que no debe actuar el repetidamente mencionado letrado de la Corporación, resulta evidente la necesidad de buscar una alternativa para la presentación de la demanda, y ésta no puede ser otra, insistimos, que la actuación directa o de oficio de los Servicios Jurídicos del Estado. Recordemos, para ser más precisos, que en el apartado b) del Corolario se proponía la modificación de los artículos 68.3 y 69.1 de la Ley de Funcionamiento del

(13) Ver MANUEL ATIENZA y JUAN RUIZ MANERO: ob. cit., págs. 45-85.

(14) JOSEPH RAZ: «Postscript. Sources, Normativity and Individuation», en *The Concept of a Legal System. An Introduction to the Theory of Legal System*, Clarendon Press, Oxford (1980), págs. 228-229.

Tribunal de Cuentas y, lógicamente, el 447.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. En esencia, la modificación consistiría en que en todos los artículos afectados quedase tan sólo el Letrado del Estado (además del Ministerio Fiscal), no figurando la expresión «... representante legal o procesal de la entidad del Sector Público perjudicada». De no ser así, sólo quedaría, en el mejor de los casos, el recurso a la actuación del Ministerio Fiscal.

Creemos, en descargo de la osadía del ilusionado autor de estas páginas, que el conjunto de consideraciones realizadas en esta brevísima síntesis, al igual que las que sirven de marco a las mismas, poseen una consistencia y un calado suficientes para fundamentar nuestra denuncia-propuesta o, si lo prefieren justificar, al menos, la «irreverencia» que en ella pueda apreciarse.

Finalmente, no olvidemos que estamos hablando de un problema de «incompletitud» en el ámbito de la jurisdicción contable emparentado con otro, no menos importante, de superposición «cuántica», que se detecta, asimismo, y como ya sabemos, en el momento procesal de presentación de la demanda. Por ello, y como ya indicábamos en la introducción, vamos a detenernos a continuación en la famosa paradoja que lleva el nombre del ilustre físico vienés.

7. La paradoja de Schrödinger

Al plantear y analizar nuestro ejemplo en el ámbito de la jurisdicción contable hemos tenido ocasión de aislar y comprobar el problema de la «indecidibilidad», apuntando, asimismo, cierto parentesco o similitud con el de la superposición cuántica de Schrödinger. Nos vamos a permitir ahora una referencia fugaz a este último porque creemos que puede contribuir a ilustrar y completar los fundamentos de nuestra «denuncia» y de la necesidad de una salida o solución.

Al introducir esta nueva dimensión en nuestra aventura interdisciplinaria conviene dejar claro que este tipo de paradoja o insuficiencia no constituyen hechos tan insólitos y raros como parecen, pues podemos encontrar, si ése fuera nuestro propósito, toda clase de precedentes. A manera de ejemplo mencionemos tan sólo el problema de los «inconmensurables», planteado por Hipaso de Metaponto en el siglo V a. C. y referido a pareja de segmentos en la geometría. La base del problema se halla en la irracionalidad de la razón de un segmento respecto a otro, como, por ejemplo, de la diagonal al lado en un pentágono regular, o de la diagonal al lado de un cuadrado. En este segundo caso, como nos recuerda Aristóteles, el intento de demostrar la conmensurabilidad puede conducir al absurdo de que un entero tenga que ser a la vez par e impar.

Pero centrémonos en el problema existencial que subyace en el famoso experimento conocido como el «gato de Schrödinger». Para ello recordemos, en pri-

mer lugar, la famosa ecuación del mismo nombre, tan fundamental para la mecánica cuántica como lo fue la de Newton para la mecánica clásica (15):

$$H \psi(x, t) = i \hbar \frac{\delta}{\delta t} \psi(x, t) \quad [1]$$

siendo $\psi(x, t)$ la función de onda; H , la función hamiltoniana (energía total del sistema), e indicando con la \hbar cruzada la constante de Planck dividida por 2π .

Si $\psi_1(x, t)$ y $\psi_2(x, t)$ son dos funciones de onda posibles, es decir, dos soluciones de la ecuación diferencial [1], toda combinación lineal

$$a \psi_1(x, t) + b \psi_2(x, t) \quad [2]$$

es también una función de onda posible como consecuencia de que la ecuación de Schrödinger es homogénea y lineal. Esta nueva función de onda se conoce como una superposición de las funciones de onda ψ_1 y ψ_2 .

Basándonos en este principio de la superposición, entremos ahora en la paradoja propiamente dicha, planteada por Schrödinger en 1935 (16), y que se sitúa en el ámbito del problema de la medida en la mecánica cuántica.

Como es bien sabido, imaginamos una caja, un gato y un mecanismo tal que cuando se produce la emisión de una partícula cae un martillo que rompe un recipiente conteniendo ácido cianhídrico; el gas se expande y el gato muere.

La función de onda del sistema global, compuesto por la caja, el gato y el dispositivo es una superposición cuántica, y su evolución en el tiempo viene determinada por la ecuación de Schrödinger. Dicho de otra forma: el sistema se describe por una función de onda que superpone los estados gato muerto y gato vivo ($A + B$), lo que supone una situación existencial difícil de concebir, ya que la superposición cuántica no es ni una mezcla ni una coexistencia de los estados A y B .

Si empleamos las letras y símbolos siguientes:

a = átomo desintegrado.

\bar{m} = martillo abatido.

\bar{r} = recipiente roto.

$\sim a$ = átomo no desintegrado.

m = martillo elevado.

(15) Para una explicación detallada y especialmente clara, ver BERNARD D'ESPAGNAT: *Le réel voilé*, Fayard, París (1994), págs. 45-52.

(16) ERWIN SCHRÖDINGER: «Die gegenwärtige Situation in der Quantenmechanik», *Naturwissenschaften* 23 (versión inglesa en *Quantum Theory and Measurement*, ed. J. A. Wheeler y W. H. Zurek, Princeton University Press, 1983). Ver también BERNARD D'ESPAGNAT y ETIENNE KLEIN: *Regards sur la matière*, Fayard, París (1993), págs. 105-108.

r = Recipiente intacto.

A = Gato muerto.

B = Gato vivo.

se tendría:

$$\{a + \bar{m} + \bar{r}\} \rightarrow A$$

$$\{\sim a + \bar{m} + \bar{r}\} \rightarrow B$$

$$Sc = \{a + m + r\} + \{\sim a + m + r\}$$

$$Sc = \alpha A + \beta B$$

que es nuestra expresión final de la superposición cuántica.

A priori podría considerarse la probabilidad de llegar a un punto u otro a partir de la función de onda, pero las distintas alternativas desaparecen cuando tiene lugar un impacto concreto. En efecto, cuando hacemos una observación, cesa la superposición cuántica y se produce una reducción del paquete de ondas, llegando el electrón a un punto preciso.

Parece deducirse de todo ello que la realidad no toma cuerpo, sino cuando es observada, y que el simple hecho de la observación provoca la reducción del paquete de ondas y el paso de la vida a la muerte. El problema está, pues, claramente relacionado, como ya hemos dicho, con la teoría de la medida y, lógicamente, constituye una consecuencia de la introducción del principio antrópico en la ciencia, con todo lo que ello lleva consigo.

En efecto, recordemos que uno de los puntos cruciales en torno a este tema es el referente a la «objetividad débil», que analiza el resultado del acoplamiento entre el sujeto que conoce y el objeto conocido.

Pero cuando se admite dicho principio ya no se trata de conocer la probabilidad de que una partícula se encuentre en una determinada región del espacio en un momento t , sino de la probabilidad de *observar* dicha partícula en un *punto determinado*. Y si esto es así habría que pensar, como dice Espagnat, que tenemos acceso más a una alegoría de lo real que a lo real mismo (17).

Trasladadas estas reflexiones a la parcela jurídica que constituye nuestra referencia, nos encontramos asimismo con un problema existencial, dado que, como decíamos en su momento, el representante procesal del ente local puede comportarse indistintamente como defensor (d) o como demandante (\bar{d}) de la corporación, resolviéndose el enigma tan sólo cuando aquél termina su actuación en el procedimiento jurisdiccional, o, expresado en términos cuánticos, la superposición cesa cuando observamos dicha actuación, aunque en nuestro caso habría que matizar, como insistiremos más adelante, que el estado de indeterminación posee existencia propia.

(17) Ver sobre este punto A. FERNÁNDEZ DÍAZ: *La Economía de la Complejidad*, ob. cit., págs. 24-26.

8. Una reconsideración

En esta especie de «dramma giocoso», las voces protagonistas han sido tres: Gödel, Schrödinger y la Jurisdicción Contable (G. S. JC), y algún mensaje tendrán que darnos, a manera de terceto, en esta escena final, aunque ignoramos, por el momento, si en su contenido predominará el regocijo, la moraleja, la crítica soterrada, aunque dura, o una concesión, por leve que sea, a la esperanza.

En el triángulo formado por los personajes principales nos hemos encontrado, en esencia, con estos tres ingredientes: un problema de «incompletitud» o de «indecidibilidad», una situación paradójica, expresable en términos de «superposición cuántica», y una experiencia jurídica en el ámbito de la jurisdicción contable, centro de atención de nuestro análisis, e interpretable con el apoyo metodológico de los otros dos ingredientes. Recapitulemos a continuación lo más interesante y concluyente del *mélange* que deliberadamente hemos organizado.

Del teorema de Gödel nos interesa especialmente su vertiente filosófica y metodológica, reteniendo como síntesis fundamental que nos hallamos ante una proposición verdadera que no puede ser demostrada en el marco de nuestro sistema formal, no pudiéndose tampoco demostrar proposiciones falsas dentro del mismo. Pero, a nuestros efectos, quizás sea aún más interesante el concepto de proposición «indecidible» implícito en el teorema, y que en realidad explica su contenido, como tuvimos ocasión de ver.

Asimismo, hay que resaltar, como ya apuntábamos, que el término «incompletitud» hay que entenderlo en el sentido de falta de adecuación entre una interpretación y un sistema formal. Si hemos sabido explicar con claridad la naturaleza del problema de la jurisdicción contable planteado, no ha de resultar difícil comprender y calibrar la importancia que debemos conceder a este término, y al propio teorema, como instrumento que posee un gran poder heurístico y, por consiguiente, una inapreciable utilidad en nuestra investigación.

Respecto a la enseñanza derivada de la paradoja de Schrödinger, completemos lo dicho en su momento, recordando que las características más revolucionarias de la mecánica cuántica son la objetividad débil, el indeterminismo y la no separabilidad. De la primera hemos hablado, y el indeterminismo late y se asume en todo el análisis, a pesar de que la ecuación de Schrödinger es determinista. La realidad que describe esta ecuación es indivisible o no separable por el pensamiento, al contrario de lo que ocurría con las ecuaciones de Maxwell.

A propósito de la paradoja de Schrödinger, es interesante recordar que, basándose en la teoría de los universos paralelos, suele admitirse que en el momento de la medida el universo observado se duplica, lo que da lugar a un desdoblamiento de la lectura y, por tanto, de los observadores. Dicho desdoblamiento es a todas luces muy ilustrativo respecto al tema objeto del análisis que hemos acometido. Por supuesto, en la raíz de todo ello encontramos la explicación de la objetividad débil y la razón de ser del indeterminismo, aunque si hacemos nues-

tra lo que algunos autores llaman la fantasía metafísica de Popper, dicho indeterminismo existiría incluso sin observadores (18).

Incompletitud, indecidibilidad, superposición cuántica, desdoblamiento, indeterminismo y no separabilidad constituyen un ramillete de principios y conceptos que nutren la naturaleza y el contenido del caso que podríamos denominar Jurisdicción Contable *versus* Corporación Local (JC *vs.* CL). Todo ello, por supuesto, en una visión interdisciplinaria que, como resulta obvio, ha constituido nuestro punto de partida, nuestro método y, en cierto sentido, el reto que hemos asumido.

Pero no quisiéramos concluir nuestro particular divertimento intelectual sin incorporar a estas páginas uno de los testimonios más lúcidos relativos a la incompletitud en la experiencia jurídica. Se trata del pensamiento de Giuseppe Capograssi, recogido en el tercer volumen de sus *Opere* (19).

Dado que el discurso de Capograssi, aunque preciosista y un tanto reiterativo, cautiva por la fecundidad del lenguaje, vamos a reproducir en su versión original algunos pasajes especialmente esclarecedores.

Refiriéndose, como hemos dicho, a la incompletitud de la experiencia jurídica, comienza diciendo que «la storia del diritto dimostra che la esperienza giuridica non si compie nel suo scopo, non realizza il suo scopo, non riesce a compiere sè stessa; dimostra che tutta la vita dell'esperienza giuridica non è altro che una continua crisi, una continua imperfezione un continuo non perfezionarsi nel senso di un continuo non riuscire nè all'adeguazione del mondo del diritto con tutte le forme dell'esperienza nè per conseguenza alla piena adeguazione della spinta originaria dell'azione e dell'oggetto connaturale della volontà» (20).

De la lectura detenida y meditada de este texto puede deducirse, en primer lugar, que los conceptos de incompletitud, crisis o imperfección no son sino la consecuencia de una concepción «abierta» y dinámica del Derecho, y por ello no forzosamente negativa, como podría pensarse de manera precipitada.

En otro momento del texto añade nuestro autor: «Di qui la deficienza fondamentale dell'esperienza giuridica, il suo non compiersi, il suo restare aperta il suo essere incompleta, il suo non finire, insomma tutte quelle determinazioni che si contrassegnano con un «non» tutte queste in quanto si prescinde da tutto il resto del cammino della volontà, da tutto il resto della storia della sua vita, da tutto il resto della fatica terribile che essa dura per esaurire l'inesauribile oggetto delle sue aspirazioni, tutto questo appare come essenzialmente negativo, perchè se si considera da solo è uno stadio che non ha sbocco è un vicolo cieco» (21).

(18) Ver sobre este tema: A. FERNÁNDEZ DÍAZ: «Determinismo y complejidad en la Ciencia Económica», en *¿Qué es la Economía?*, R. FEBRERO, Pirámide, Madrid, 1997, págs. 163-176.

(19) GIUSEPPE CAPOGRASSI: *Opere*, volumen III, Giuffrè, Milán, 1959, págs. 301-328.

(20) GIUSEPPE CAPOGRASSI: *Opere*, ob. cit., pág. 301.

(21) GIUSEPPE CAPOGRASSI: *Opere*, ob. cit., pág. 318.

Se pone aquí de relieve algo especialmente significativo para quienes, como es nuestro caso, en los albores del siglo XXI abrazamos el paradigma de la complejidad. En efecto, Capograssi nos dice, y ello constituye un mensaje definitivo, que la incompletitud entendida como deficiencia fundamental de la experiencia jurídica posee tan sólo una interpretación negativa si se considera de manera aislada, es decir, prescindiendo de la complejidad. Y por si no queda claro, hay que añadir que utilizamos este término en el sentido de una relación de conocimiento donde el acto de conocer se une al objeto, donde lo ontológico se une a lo episódico o, lo que es lo mismo, lo real a la teoría (22).

Y, finalmente, insiste en su mensaje, resaltando, en clara congruencia con lo anterior, la necesidad de recuperar la «interioridad» o, dicho de forma más técnica y precisa, el carácter endógeno del proceso: «Tirata fuori dalla sua natura, presa la sua incompiutezza come cosa compiuta, sconosciuto il suo essere parte e presa come un tutto o contrapposta al tutto è naturale che l'esperienza sia apparsa come tipicamente esteriore, come tipicamente mezzo esteriore per fini esteriori: è apparsa come esteriore proprio perchè è stata privata della sua interiorità di essere parte interiore e integrale della vita della volontà» (23).

Admite, en esencia, Capograssi que la experiencia jurídica es necesariamente incompleta, consistiendo entonces la cuestión clave en asumir esa incompletitud y en reaccionar de manera acorde con ella, permitiendo así la superación de los problemas que se vayan presentando.

Creemos que esta visión da cabida al tema que nos ocupa, es decir, al caso JC vs. CL.

9. Conclusión

A manera de reflexión final, conviene poner de manifiesto la necesidad de evitar que caigamos en la «gödelidad», enfermedad no registrada en la Seguridad Social, como dice Jean-Yves Girard, pero que, sin duda, produce estragos; por supuesto, entendiendo el término como la obsesión por llevar el teorema a sus últimas consecuencias.

Parece claro, como hemos dicho, que del teorema de Gödel hay que tomar su fundamento filosófico y su enorme capacidad ilustrativa y sugeridora. Así, y en lo que a nuestro estudio respecta, el principio de incompletitud en estrecha simbiosis con el concepto de «estructura abierta» de las normas y del Derecho en el sentido de Hart, como ya pusimos de manifiesto, nos permite situarnos en el camino correcto para la solución del delicado problema planteado en el ámbito de la jurisdicción contable. Y todavía resulta más esclarecedor el mensaje del teo-

(22) A. FERNÁNDEZ DÍAZ: *La Economía de la Complejidad*, ob. cit., pág. 102.

(23) GIUSEPPE CAPOGRASSI: *Opere*, ob. cit., pág. 319.

rema si lo relacionamos con el enfoque y la interpretación que hace Capograssi de la idea de incompletitud en la experiencia jurídica, que ya hemos analizado.

Y, siguiendo con el consejo, sería recomendable plantearse niveles o prioridades en el logro de los objetivos últimos a alcanzar y que pueden derivarse del análisis que hemos realizado.

En primer lugar, nuestro «óptimo paretiano» consistiría en deshacer el equívoco del artículo 212.2, abriendo la posibilidad, como decíamos en su momento, de dar entrada también en el ámbito de las corporaciones locales a los Servicios Jurídicos del Estado del Tribunal de Cuentas. Todo ello, por supuesto, basado en los argumentos que hemos utilizado en nuestra dúplica.

El *second best*, a su vez, estribaría en la actuación del Ministerio Fiscal sin ningún tipo de restricciones, como explicábamos en los apartados correspondientes, así como en lo que denominábamos mayor concienciación respecto a la responsabilidad contable por parte de los gestores de los entes locales.

Podríamos hablar de un *third best* como opción nada desdeñable en la que entrarían en juego las posibilidades de un «efecto disuasión» basado en el conocimiento y en la difusión más amplios posibles de los resultados del control externo, aspectos perfectamente establecidos y delimitados en la normativa vigente, dentro de un absoluto respeto a los derechos de los entes y organismos fiscalizados.

«Pro general continuation and in particular explanation to your singular interrogation our asseveralation», James Joyce. *Finnegans Wake* (523).

10. Bibliografía

- ATIENZA, M., y RUIZ MANERO, J. (1996): *Las piezas del Derecho*. Ariel, Barcelona.
- BARBERIS, MAURO (1993): *Introduzione allo studio della filosofia del diritto*, il Mulino.
- BOYER, CARL B. (1987): *Historia de la matemática*, Alianza Editorial, Madrid.
- CAPOGRASSI, GIUSEPPE (1959): *Opere*, volumen III, Giuffré, Milán.
- CARACCILO, R. A. (1995): «Due tipi di potere normativo». *Analisi e diritto*.
- DWORKIN, R. (1978): *Taking Righ Seriously*, Duxkworth, Cambridge (Mass.).
- DWORKIN, R. (1986): *Law's Empire*, Fontana Press, Cambridge (Mass.).
- EINSTEIN, A.; PODOLSKY, B., y ROSEN, N. (1935): «Can quantum mechanical description of physical reality be considered complete». *Physical Review*. 47.'
- D'ESPAGNAT, BERNARD, y ETIENNE, KLEIN (1993): *Regards sur la matière*. Fayard, París.
- D'ESPAGNAT, BERNARD (1994): *Le réel voié*, Fayard, París.

- FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1994): *La Economía de la Complejidad*, McGraw-Hill, Madrid.
- FERNÁNDEZ DÍAZ, A. (1997): «Determinismo y complejidad en la Ciencia Económica», en *¿Qué es la Economía?*. R. Febrero, edit., Pirámide, Madrid.
- HART, H. L. A. (1961): *The Concept of Law*, Clarendon Press, Oxford.
- HERNÁNDEZ GIL, A. (1988): *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Espasa-Calpe, Madrid.
- MANDL, F. (1992): *Quantum Mechanics*. John & Sons.
- NAGEL, E.; NEWMAN, J. R.; GÖDEL, K., y GIRARD, JEAN-YVES (1989): *Le Théorème de Gödel*. Seuil, París.
- PENROSE, R. (1991): *The Emperor's New Mind*, Oxford University Press, New York.
- RAZ, JOSEPH (1989): «Postscript, Sources, Normativity and Individuation», en *The Concept of a Legal System, An Introduction to the Theory of Legal System*. Clarendon Press, Oxford.
- SCHRÖDINGER, ERWIN (1935): «Die gegenwertige Situation in der Quantenmechanik», *Naturwissenschaften*, 23 (versión inglesa en *Quantum Theory and Measurement*, ed. J. A. Wheeler and W. H. Zurek, Princeton University Press, 1983).
- VICO, GIAMBATTISTI (1995): *Ciencia Nueva*, Tecnos, Madrid.
- VINOGRÁDOV, I. M. (1994): *Enciclopedia de las Matemáticas*. Editorial MIR, Moscú-Madrid.
- WAGENSBERG, JORGE (1997): *L'âme de la méduse*, Seuil, París.

LA FISCALIZACIÓN DE LOS PAGOS DIRECTOS POR EL TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO

Andrés Espinosa Fernández
Letrado del Tribunal de Cuentas español
Administrador principal del Tribunal
de Cuentas Europeo (Agente ICN)

SUMARIO

1. Introducción
2. Objetivos de la auditoría
3. Gastos
 - 3.1. Sistema integrado de administración y control (SIGC)
 - 3.1.1. Alemania
 - 3.1.2. España
 - 3.1.3. Italia
 - 3.1.4. Francia
 - 3.2. Puesta en práctica de medidas antifraude
 - 3.2.1. Alemania
 - 3.2.2. España
 - 3.2.3. Italia
 - 3.2.4. Francia
4. La teledetección como sistema de control
 - 4.1. Pagos directos
 - 4.1.1. Alemania
 - 4.1.2. España
 - 4.1.3. Italia
5. Teledetección utilizada para elaborar estadísticas agrícolas
6. Red de datos contables de las explotaciones agrícolas
 - 6.1. Política agraria común
 - 6.1.1. Alemania
 - 6.1.2. Francia
 - 6.1.3. Italia
 - 6.1.4. España
 - 6.2. Conclusión
7. Conclusiones generales
 - 7.1. Reglamento 3.508/92: desarrollo del SIGC (B1-3600)
 - 7.2. Reglamento 307/91: medidas antifraude (B1-3600)
 - 7.3. Reglamento 165/94: teledetección (B1-3600)
 - 7.4. Teledetección (B2-513)
 - 7.5. Red de datos contables de explotaciones agrícolas (B2-512)
 - 7.6. Conclusión final
- Anexo I. Reglamentos 3.508/92 y 3.887/92
 - Estructuras automatizadas
 - Estructuras de control
 - Costes de personal
- Anexo II. Reglamentos 307/91 y 967/91
- Anexo III. Breve examen de los Reglamentos relativos a la contabilidad de las explotaciones agrícolas

1. Introducción

Los pagos directos son los llevados a cabo por la Comisión (DG VI) sin basarse en el gasto declarado por los Estados miembros.

El artículo 98.a) del Reglamento Financiero declara que las «operaciones especiales que la Comisión gestiona *directamente* se ejecutarán de conformidad con las normas fijadas en el título III del presente Reglamento».

El examen de los pagos directos permite clasificarlos en dos grupos importantes:

a) Los pagos realizados por la Comisión a diversos contratistas sin la intervención de los Estados miembros y cuya puesta en práctica y gestión global es responsabilidad de la Comisión.

b) Los pagos realizados por la Comisión a los Estados miembros que se ejecutan y se gestionan por las Administraciones públicas o privadas nacionales competentes.

El cuadro 1 indica los compromisos y los pagos realizados durante los años 1994 y 1995 por cada línea presupuestaria afectada:

CUADRO 1

A) PAGOS REALIZADOS DIRECTAMENTE POR LA COMISIÓN DURANTE EL EJERCICIO 1994 (EN ECUS)

Línea presupuestaria	Título	Pagos imputados al presupuesto 1994			Pagos imputados a créditos transferidos del ejercicio 1993		
		Contraídos	Pagos	P/C (%)	Contraídos	Pagos	P/C (%)
B1-1211	Aceite de oliva. Acciones relacionadas con la producción.	237.322,80	226.187,80	95	-	-	-
B1-1221	Aceite de oliva. Acciones relacionadas con el consumo.	1.087.918,46	839.267,38	77	5.962.582,00	5.960.827,00	99
B1-1401	Lino textil y cáñamo. Acciones específicas.	839.325,96	354.895,14	42	1.896.364,26	1.257.573,18	66
B1-1507	Frutas y legumbres frescas. Anticipos sobre las ayudas.	1.837.702,12	556.029,65	30	-	-	-
B1-2013	Almacenamiento público de leche descremada en polvo.	20.526,39	20.526,39	100	-	-	-
B1-3600	Acciones de lucha contra el fraude en FEOGA-Garantía.	75.920.652,12	51.277.396,52	68	30.624.833,92	15.024.860,11	-
B1-3610		957.399,00	19.030,00	2	-	-	-
B1-1891		344.932,00	327.655,52	95	124.894,00	124.860,34	-
B1-1890	Ayudas al Cáucaso y Asia Central (Reglamento 1.999/94).	57.759.444,11	21.115.530,78	37	38.820.603,95	22.419.878,68	58
	TOTAL	139.005.222,96	74.736.519,18	53,76	77.429.278,13	44.787.999,31	57,84

Fuente: AGREX, 31-I-1996.

B) PAGOS REALIZADOS DIRECTAMENTE POR LA COMISIÓN DURANTE EL EJERCICIO 1995 (EN ECUs)

Línea presupuestaria	Título	Pagos imputados al presupuesto 1995			Pagos imputados a créditos transferidos del ejercicio 1994		
		Contraídos	Pagos	P/C (%)	Contraídos	Pagos	P/C (%)
B1-1211	Aceite de oliva. Acciones relacionadas con la producción.	-	-	-	11.135,00	-	0
B1-1221	Aceite de oliva. Acciones relacionadas con el consumo.	5.357.717,00	4.841.662,00	90	248.651,08	132.309,18	53
B1-1401	Lino textil y cáñamo. Acciones específicas.	3.657.848,99	1.303.792,59	36	484.430,82	193.219,42	40
B1-1507	Frutas y legumbres frescas. Anticipos sobre las ayudas.	989.363,00	-	0	1.281.672,47	182.871,80	14
B1-1750		6.000,00	4.875,00	81	-	-	0
B1-3600	Acciones de lucha contra el fraude en FEOGA-Garantía.	62.890.687,00	41.745.711,52	66	25.247.283,60	9.591.567,07	38
B1-3810	Medidas para la mejora de la calidad.	3.377.365,00	904.724,10	27	17.276,48	13.867,60	80
B1-1890 (R. 1.999/94)	Ayudas al Cáucaso y Asia Central (Reglamento 1.999/94)	22.714.530,69	22.628.381,62	99	36.333.277,64	36.530.324,37	101
B1-1890 (R. 1.975/95)	Ayudas al Cáucaso y Asia Central (Reglamento 1.999/95)	25.129.162,52	15.859.611,47	63	-	-	-
	TOTAL	124.122.674,20	87.288.758,30	70,32	63.623.727,09	46.644.159,44	73,31

Fuente: AGREX, 31-I-1996.

2. Objetivos de la auditoría

Un conjunto de pagos directos fueron seleccionados con el fin de:

- a) Evaluar su puesta en práctica, la gestión y los resultados de la utilización de los fondos empleados.
- b) Examinar su legalidad/regularidad, así como la exactitud de las cuentas pertinentes.

Mientras que el grupo de pagos realizados a los diversos contratistas fueron fiscalizados a través de la información existente en la Comisión (Bruselas), la auditoría de los pagos a los Estados miembros implicó varias fiscalizaciones *in situ*. El objetivo particular de las fiscalizaciones en los EM era analizar y reconciliar el gasto según lo declarado a la Comisión, así como verificar la exactitud y la validez de todos los documentos justificativos presentados por las autoridades nacionales concernidas.

Dado que los pagos realizados a los Estados miembros se han concluido en 1996, parte de los pagos seleccionados se refieren al presupuesto de 1994, mientras que otra parte (los anticipos) se ha imputado al presupuesto 1995.

3. Gastos

Gasto relacionado con el establecimiento del sistema integrado de gestión y control (Reglamento 3.508/92) y las medidas para el refuerzo del control de ciertos gastos imputados a la sección de garantía del FEOGA (Reglamento 307/91).

El cuadro 2 indica los pagos seleccionados para la fiscalización, así como los Estados miembros concernidos:

CUADRO 2

Estado miembro	Límite fijado para pagos por el Reglamento 3.508/92 (*)	Límite fijado para pagos por el Reglamento 307/91 (*)
Alemania	5.050.000	788.862 (total gasto eleg.)
España	6.787.500	323.780
Italia	7.311.951	508.597
Francia	7.300.000	2.096.451

(*) Las cifras se expresan en ECUs y se refieren al presupuesto 1994.

El artículo 10 de Reglamento 3.508/92, tal como fue modificado por el artículo 5 de Reglamento 165/94, declara que «la Comunidad contribuirá al gasto contraído por los Estados para la implementación de los sistemas informatizados y de control en los Estados miembros, de conformidad con el presente Reglamento.

El gasto realizado para la puesta al día de mapas para el registro de las parcelas no será cofinanciado por la Comunidad».

Basándose en el Reglamento 3.508/92, la Comisión adoptó el Reglamento 3.887/92, fijando reglas detalladas para aplicar el sistema integrado de administración y control (SIGC) en las ayudas comunitarias. El artículo 16 del Reglamento mencionado define los procedimientos para la financiación parcial del gasto contraído por los Estados miembros a este respecto. El anexo I describe los plazos a respetar, así como los gastos que se considerarán elegibles.

Otro grupo de gastos, imputados a la misma línea presupuestaria, son los referentes al Reglamento 307/91 para el refuerzo del control de ciertos gastos imputables a la sección de la garantía del FEOGA. Dicho Reglamento prevé la posibilidad de cofinanciación, por la Comisión, del gasto contraído por los Estados miembros y referido a las medidas de refuerzo en el control y la detección de fraudes e irregularidades. El anexo II describe los detalles pertinentes.

El Reglamento 967/91 de la Comisión fija normas detalladas para la aplicación del Reglamento 307/91 del Consejo y, particularmente, en lo que se refiere a las definiciones de «remuneración», «costes de equipo», «medio de transporte» y «formación y costes de información».

Los Reglamentos 3.887/92 y 967/91 establecieron unos plazos determinados, ya que la Comisión consideró que *era necesario crear un marco administrativo para la cofinanciación y, además, fijar las normas procedimentales para la manifestación de interés por parte de los Estados miembros, para el pago de anticipos y para la aceptación definitiva del gasto declarado por los Estados miembros.*

Sin embargo, en los Reglamentos mencionados se echa en falta un sistema de penalizaciones para sancionar la violación de los plazos por los Estados miembros. El examen de la documentación pertinente referente a una muestra de cuatro Estados miembros (Alemania, España, Italia y Francia) reveló que, excepto el plazo del 31/1, requerido para que los Estados miembros informen a la Comisión de su intención de participar en el programa de cofinanciación, los plazos fueron frecuentemente incumplidos. El cuadro 3 muestra la situación:

CUADRO 3

Estado miembro	Reglamentos 307 y 967/91 y 3.508 y 3.887/92											
	Requerido (1)	Real (1)	Requerido (2)	Real (2)	Requerido (3)	Real (3)	Requerido (4)	Real (4)	Requerido (5)	Real (5)	Requerido (6)	Real (6)
Alemania	31-I-94	13-I-94	31-III-94	30-III-94	15-V-95	30-V-95	31-I-94	27-I-94	31-III-94	15-IV-94	15-V-95	29-V-95
España	31-I-94	18-I-94	31-III-94	25-III-94	15-V-95	9-VIII-95	31-I-94	24-I-94	31-III-94	17-V-94	15-V-95	21-VI-95
Italia	31-I-94	29-I-94	31-3-94	18-IV-94	15-V-95	27-IX-95	31-I-94	31-I-94	31-III-94	-	15-V-95	6-VI-96 18-VI-96
Francia	31-I-94	27-I-94	31-III-94	11-IV-94	15-V-95	7-VI-95	31-I-94	28-I-94	31-III-94	2-V-94	15-V-95	3-VIII-95

- (1) Artículo 16§1 del Reglamento 3.887/92.
- (2) Artículo 16§1 del Reglamento 3.887/92.
- (3) Artículo 16§3 del Reglamento 3.887/92.
- (4) Artículo 3§1 del Reglamento 967/91.
- (5) Artículo 3§1 del Reglamento 967/91.
- (6) Artículo 3§3 del Reglamento 967/91.

Los nuevos reglamentos que se adopten en el futuro deberían establecer la penalización en que se incurre en caso de no respetar las disposiciones pertinentes.

La situación devino más complicada todavía, porque se consideró admisible cargar gastos al presupuesto de 1994, aunque se declararan a finales de 1995, lo que significa incumplir el plazo de 15-VI-95 como fecha límite para aceptar gastos correspondientes al ejercicio 1994.

Por otra parte, por lo que se refiere al artículo 9 del Reglamento 307/91 (y al art. 7 del R. 967/91), *cada año, antes del 30 de septiembre, la Comisión debe evaluar los resultados obtenidos por las medidas cofinanciadas por la Comunidad sobre la base de un informe enviado por los Estados miembros concernidos antes del 30 de junio del año posterior al año del gasto.*

Sin embargo, la fiscalización de los cuatro Estados miembros reveló que solamente Alemania presentó a tiempo tal informe. Por lo tanto, no ha sido posible realizar la evaluación de los resultados logrados.

3.1. SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL (SIGC)

3.1.1. Alemania

En cuanto a la puesta en práctica del SIGC en Alemania, la fiscalización del Tribunal de Cuentas Europeo, realizada en la región de Baden-Wurttemberg, dio lugar a varias observaciones.

Habría sido útil a efectos de gestión disponer de un plan anual que determinase las necesidades y las acciones para satisfacer estas necesidades. Sin embargo, tal plan no fue preparado en la región de Baden-Wurttemberg.

La cantidad total que se asignó a Alemania para el año 1994 suma 5.050.000 ECUs. En la fecha de la fiscalización (febrero de 1996), solamente el anticipo de 3.787.500 ECUs había sido pagado por la Comisión, mientras que el resto (1.262.500 ECUs) todavía no había sido recibido por el Ministerio Federal de Agricultura.

El artículo 16§3 del Reglamento 3.887/92 requiere que antes del 15-V-95, a más tardar, el Estado miembro remita a la Comisión una justificación detallada del gasto contraído en 1994. Esta justificación fue remitida el 30-V-95 a través de un documento del Ministerium für ländlichen Raum, ernährung, Landwirtschaft und Forsten Baden-wurttemberg, en el que se indican analíticamente los diferentes gastos que se han declarado, durante el año 1994, bajo los artículos 10 del Reglamento 3.508/92 y 16 del Reglamento 3.887/92.

En cuanto al gasto para estructuras automatizadas, se declararon 512.072 DM (300.272 + 211.800), representando el 50 por 100 de los costes totales realizados en las mismas. Sin embargo, no hay ninguna justificación escrita del cálculo de este 50 por 100. Además, aunque el programa automatizado pudo proporcionar

la información necesaria para localizar los equipos, el sistema no pudo justificar que se utilizaran para el desarrollo del SIGC, condición básica para considerar los gastos como elegibles. Incluso en un caso se probó lo contrario, puesto que se encontró que un ordenador estaba situado en una escuela en Kupferzell.

Referente al uso de la unidad central informática, el gasto total realizado fue de 5.000.000 DM, del cual el 20 por 100 (1.000.000 DM) fue considerado como correspondiente al desarrollo del SIGC. Al igual que sucedía en el apartado anterior, no hay ninguna justificación escrita del cálculo de este porcentaje, ni durante la fiscalización se encontraban disponibles los documentos justificativos del gasto total de los cinco millones de DM.

Como gasto referente al tratamiento de las solicitudes presentadas por los agricultores [*anträge*] se declaró una cantidad de 1.108.842 DM. Sin embargo, no hay ninguna justificación escrita de los porcentajes pertinentes dedicados al SIGC.

Finalmente, se declaró una cantidad de 32.576 DM como coste por el suministro de equipos para realizar las mediciones, del cual el 70 por 100 (22.803 DM) está dedicado al desarrollo de SIGC. Sin embargo, no había ningún cálculo escrito del porcentaje para justificarlo.

En todos los costes declarados anteriormente se declaró el IVA del 15 por 100 como coste elegible.

Una cantidad de 13.796.492 DM se declaró como costes de personal (sueldos brutos de funcionarios permanentes, personal temporal y auxiliar). Sin embargo, no se proporcionaron los documentos que demuestren claramente las funciones del personal. Los servicios del Ministerio no pudieron proporcionar a los auditores la información sobre el sistema utilizado para el cálculo del tiempo dedicado al SIGC por dicho personal. En consecuencia, no fue posible evaluar la fiabilidad de la información disponible sobre el tiempo dedicado al SIGC por el personal declarado.

Durante el trabajo de seguimiento de las cantidades recuperadas que el TCE realizó en febrero de 1997, se verificó que todavía faltaba por recuperar la cantidad de 216.645 ECUs, resultante de aplicar el porcentaje de error detectado a la cantidad máxima que podía recibir Alemania por el apartado del SIGC en el año 1994.

3.1.2. España

En España, el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación desempeña únicamente un papel de coordinación y es responsable de presentar la declaración del gasto llevado a cabo por las Comunidades Autónomas correspondientes. Estas tienen la responsabilidad global de la gestión y de la puesta en práctica de las medidas referentes al desarrollo del SIGC.

Se eligió la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha para la fiscalización detallada. Tomando como base la declaración del gasto, la cantidad total gastada por esta Comunidad en virtud del artículo 10 del Reglamento 3.508/92 suma 420.544.192 ptas. (2.640.614 ECUs).

Esta cantidad comprende lo siguiente:

- a) 311.251.052 ptas. para los sueldos de funcionarios permanentes.
- b) 31.823.093 ptas. para controles estructurales.
- c) 39.069.351 ptas. para las estructuras automatizadas.
- d) 38.400.696 ptas. para la preparación de la base de datos correspondiente.

En cuanto a la cantidad para sueldos de funcionarios permanentes, aunque al equipo de fiscalización obtuvo un certificado del Secretario General que acreditaba que el personal declarado trabajó en el desarrollo del SIGC, no se presentó ningún otro documento que demostrase claramente la distribución de responsabilidades, los detalles de la asignación, escalas de sueldo, resúmenes de gasto, programas del trabajo y resultados logrados o las funciones y el tiempo empleado.

Por lo que se refiere a las estructuras automatizadas, se adquirieron varios ordenadores e impresoras. No se presentó ninguna justificación escrita del uso específico o situación de estos equipos.

La Comisión consideró como no elegibles las mismas cantidades que el propio Tribunal de Cuentas Europeo consideró indebidamente justificadas, razón por la cual las observaciones del TCE referentes a este apartado no tenían ya consecuencias financieras y no se incluyeron en el *Informe anual* del año 1995.

3.1.3. Italia

En cuanto a la puesta en práctica del SIGC en Italia, en mayo de 1992 AIMA (Azienda di Stato per gli interventi nel Mercato Agricolo) firmó un contrato con CSIA, que es un consorcio creado conforme al Derecho privado y donde el Estado tiene una participación mayoritaria. A partir de dicho contrato, CSIA es responsable de la puesta en práctica del SIGC.

El objetivo de la regulación comunitaria es cubrir el coste de compra de los equipos informáticos utilizados para el SIGC. Sin embargo, el material informático de CSIA se ha arrendado mediante arrendamiento financiero (*leasing*), de modo que legalmente CSIA no es propietaria de estos equipos.

La contribución comunitaria (7.311.951 ECUs) se desglosa del siguiente modo:

- a) Costes de estructuras automatizadas (incluidos los costes de personal):
 $6.687.770.545 \text{ liras} \times 50 \text{ por } 100 = 8.343.885.273 \text{ liras (4.373.518 ECUs)}$
- b) Coste de estructuras de control:
 $1.212.000.665 \text{ liras} \times 50 \text{ por } 100 = 5.606.000.333 \text{ liras (2.938.433 ECUs)}$

El coste de la remuneración de todo el personal del CSIA se ha incluido bajo los costes de estructuras automatizadas. Generalmente, los gastos operativos y de desarrollo del CSIA se presentan en bloque. No es posible distinguir entre los costes relativos a las acciones operativas usuales y los que se refieren al desarrollo del SIGC. Esto implica que una parte de los costes declarados no es elegible para cofinanciación de la Comisión, pero durante la fiscalización no fue posible cuantificarla.

En el trabajo de seguimiento que el TCE realizó con posterioridad a la publicación del *Informe anual*, se verificó que AIMA (agencia pagadora italiana) remitió justificación de los costes de personal pagados por CSIA en 1994 y 1995. Dichos costes de personal ascienden a 1.153.044 ECUs, que la Comisión consideró elegibles. Con esta justificación sí era ya posible distinguir entre costes de personal y estructuras informatizadas. Los justificantes remitidos respetaban en lo fundamental el documento que establecía qué gastos eran elegibles para el SIGC. La Comisión recuperó la cantidad de 30.357 ECUs correspondiente al saldo a favor de la Comisión que presentaba la liquidación final de Italia en el apartado del SIGC.

3.1.4. Francia

En Francia, cuatro instituciones declararon gastos en virtud del artículo 10 del Reglamento 3.508/92:

- Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.
- ONIC/SIDO (Office National Interprofessionnel des Céréales/Société Interprofessionnel des Oléagineux, Protéagineux et Cultures Textiles).
- OFIVAL (Office National Interprofessionnel des Viandes de l'Élevage et de l'Aviculture).
- ACOFA (Agence Centrale des Organismes d'Intervention dans le Secteur Agricole).

La contribución comunitaria supone el 50 por 100 de los costes declarados. En todos los casos declarados por OFIVAL Y ACOFA referentes al suministro de estructuras automatizadas, se declaró –incorrectamente– el IVA del 18,6 por 100 como coste elegible.

En cuanto a los gastos declarados por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación:

a) Una cantidad de 252.951 FF (38.415 ECUs) fue declarada como costes de los controles sobre el terreno llevados a cabo por COPERCI. Esta cantidad se basó solamente en un cálculo de gastos de misión (control *in situ*) más costes diversos, pero ningún documento detallado estaba disponible para justificarlo.

b) Una cantidad de 33.028.512 FF (5.016.009 ECUs) se declaró como costes de personal (sueldos de funcionarios permanentes y del personal temporal y auxiliar). Sin embargo, los auditores no obtuvieron los documentos justificativos de

las funciones del personal concernido o la información sobre el sistema de cálculo del tiempo empleado. En consecuencia, no fue posible evaluar la fiabilidad de la información disponible.

c) Una cantidad de 651.702 FF (98.973 ECUs) fue declarada como costes de formación en el centro de información de Nancy. Esta cantidad incluye 96.862,5 FF (14.710 ECUs) por el suministro de *hardware* y de diverso equipo automatizado que no era elegible.

d) Una cantidad de 2.736.530 FF (415.594 ECUs) fue declarada como gastos de estructuras automatizadas de la empresa UNILOG, dedicada al soporte lógico. Sin embargo, solamente la cantidad de 2.718.954 FF (412.925 ECUs) pudo ser justificada.

e) Una cantidad de 3.027.839 FF (459.835 ECUs) fue declarada como gastos de estructuras de control para *études ipg (identification permanente et généralisée du cheptel)*. Esta cantidad se basó en dos subvenciones estatales concedidas para la identificación de animales. Sin embargo, no se presentó documento justificativo alguno al respecto.

f) Dos cantidades de 2.888.678 FF (438.700 ECUs) y de 3.643.143 FF (553.280 ECUs) fueron declaradas como gastos de estructuras de control para la «experimentación ipg» y *boucles et pinces*. Sin embargo, no se presentaron documentos justificativos de dichas cantidades.

g) Una cantidad de 519.393 FF (78.880 ECUs) se declaró como coste de formación (formación CERIT, Toulouse), del cual el 85 por 100 (441.484 FF = 67.048 ECUs) se dedicó a SIGC. Sin embargo, no había ninguna justificación escrita del porcentaje aplicado. Además, no había documentos disponibles para justificar la cantidad declarada.

En cuanto a ONIC, la cantidad de 11.111.033 FF (1.687.422 ECUs) representa el 50 por 100 del coste total para la compra de *software* y del equipo de *hardware* dedicado al desarrollo del SIGC. Sin embargo, no hay ningún cálculo escrito para justificar el porcentaje aplicado.

Una cantidad de 112.575 FF (17.097 ECUs) fue declarada como *formation logiciel et contrôleurs*. Una parte de esta cantidad, referente a dos cursos de formación («Cómo expresarse delante de la prensa» y «Cómo hacer frente a relaciones conflictivas»), debería considerarse como no elegible.

En cuanto a OFIVAL, ninguna de las cantidades declaradas pudo ser exactamente localizada en los documentos justificativos proporcionados.

En el trabajo de seguimiento que el TCE realizó con posterioridad a la publicación del *Informe anual*, se verificó que en febrero de 1997 se había recuperado la cantidad de 278.743 ECUs y que en junio de 1997 se recuperaron 1.649.293 ECUs. El porcentaje de error (gastos considerados inelegibles) fue del 23,49 por 100. Dicha cantidad se ha recuperado mediante retenciones en los anticipos correspondientes a 1996. Francia remitió justificación del personal empleado en el SIGC por un importe de 3.903.868 ECUs. Dicha justificación fue considerada sufi-

ciente por la Comisión. Igualmente, 13.830 ECUs correspondientes al IVA fueron considerados elegibles.

La cantidad de 278.743 ECUs corresponde a gastos de personal temporal no justificados, así como a gastos de personal permanente que no eran elegibles (tareas administrativas o Jefes de región).

Por tanto, las conclusiones obtenidas a raíz de la fiscalización del TCE permitieron la recuperación de 1.928.036 ECUs en este apartado.

3.2. PUESTA EN PRÁCTICA DE MEDIDAS ANTIFRAUDE

3.2.1. Alemania

Por lo que se refiere a la puesta en práctica de las medidas antifraude en Alemania, de los 2.364.724,57 DM declarados por el Länder de Baden-Württemberg referente al Reglamento 307/91 en 1994, 310.044,8 DM corresponden al suministro de equipo informático. Realmente, se dividió el coste total del equipo en dos partes. Se cargó una parte al desarrollo del SIGC, y el resto, a las medidas antifraude. Sin embargo, como sucedía con el Reglamento 3.508/92, no hay ninguna declaración escrita para justificar el porcentaje cargado al Reglamento 307/91. También en este caso, el IVA (15 por 100) se incluyó en el coste declarado de los suministros.

En el trabajo de seguimiento que el TCE realizó con posterioridad a la publicación del *Informe anual*, se verificó que en febrero de 1997 se había recuperado por la Comisión la cantidad de 40.049 ECUs mediante compensación. Dicha cantidad correspondía a los gastos informáticos cuya vinculación a las medidas antifraude del Reglamento 307/91 no fue justificada, siendo por tanto considerados como inelegibles por el TCE.

3.2.2. España

La cantidad asignada a España en 1994 para la puesta en práctica de las medidas antifraude era de 1.910.000 ECUs. Sin embargo, solamente una cantidad de 323.780 ECUs (51.565.238 ptas.) se utilizó finalmente, que representaba el 17 por 100 del total. Por lo tanto, una cantidad de 1.586.220 ECUs (252.621.397 ptas.) no ha sido utilizada.

Dado que España no adoptó ninguna medida referente al control de restituciones a la exportación (art. 1 del R. 307/91) o a la compra de equipo (art. 2 del R. 307/91), excepto las medidas adoptadas para controlar las entradas y salidas de algodón en las empresas transformadoras, no se han cubierto los objetivos definidos por los Reglamentos, debido al uso limitado que se ha hecho de los fondos presupuestados.

Tomando como base la declaración oficial enviada por Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación a la DG VI el 21-VI-95. se calcula la contribución comunitaria total del siguiente modo:

a) $28.500 \text{ ECU} \times \text{persona y año} \times 159.260 = 4.538.910 \text{ ptas. por persona y año} \times 45 \text{ personas} = 204.250.950 \text{ ptas.} \times 25 \text{ por } 100 = 51.062.738 \text{ ptas.}$

b) Coste de formación: $2.010.000 \text{ ptas.} \times 25 \text{ por } 100 = 502.500 \text{ ptas.}$

Contribución comunitaria total: 51.565.238 ptas.

Esta forma de presentar la información puede hacer pensar que el personal del Ministerio había llevado a cabo el trabajo. Sin embargo, en realidad la situación era la siguiente:

a) 193.869.729 ptas. representan facturas por pagos realizados a tres empresas por controlar las cantidades de algodón que entran en las fábricas de tratamiento.

b) 8.837.921 ptas. representan dietas por gastos de viaje del personal.

c) 2.010.000 ptas. representan costes de cursos de formación.

La fiscalización reveló que en las cantidades *a)* y *c)*, que totalizaban 195.879.729 pesetas, el IVA (15 por 100) se ha incluido en los costes elegibles (25.549.530 ptas.). Por lo tanto, la participación comunitaria incluye una cantidad de 6.357.382 ptas. que representa el IVA.

3.2.3. Italia

La cantidad asignada a Italia en 1994 para la puesta en práctica de las medidas antifraude fue de 6.261.465.240 (3.282.000 ECUs). Sin embargo, solamente una cantidad de 970.311.878 liras (508.597 ECUs) se utilizó finalmente, representando el 15 por 100 del total. Una cantidad de 5.291.154.362 liras (2.773.430 ECUs) no fue utilizada. Por lo tanto, no se han cubierto los objetivos definidos por los Reglamentos, debido al uso limitado que se ha hecho de los fondos presupuestados.

Basándose en las declaraciones oficiales publicadas por el Ministero delle Finanze (della Guardia di Finanza de Comando Generale), la Comisión calculó su contribución del siguiente modo:

a) *Remuneración del personal (con respecto a 98 agentes):*

$3.599.540.415 \text{ liras} \times 25 \text{ por } 100 = 899.885.100 \text{ liras (471.682 ECUs).}$

b) *Compra de 12 vehículos y del equipo informático:*

$281.707.098 \text{ liras} \times 25 \text{ por } 100 = 70.426.778 \text{ liras (36.915 ECUs).}$

El artículo 3§3 del Reglamento 967/91 establece que el Estado miembro debe presentar a la Comisión –a más tardar el 15-V-95– una declaración del gasto contraído durante el año 1994. Sin embargo, en realidad:

a) Las declaraciones pertinentes se presentaron el 18-VI-95 y 6-VI-95.

b) Las cantidades declaradas como gastos de adquisición de vehículos de transporte no eran gastos efectivos, sino previsiones. En la fecha de la fiscalización únicamente se había entregado un vehículo de los doce financiados (marzo de 1996).

Por lo tanto, dichos gastos no deberían haber sido aceptados para la cofinanciación.

Por otra parte, una cantidad de 44.978.444 liras, representando el IVA, se incluyó en el coste elegible. En consecuencia, la participación comunitaria (el 25 por 100 incluye una cantidad de 11.244.611 liras (5.894 ECUs), que representa el IVA.

El artículo 3§1 del Reglamento 9.967/91 establece que el Estado miembro debe remitir a la Comisión una solicitud específica antes de 31-III-94 si desea recibir un anticipo. Sin embargo, un anticipo de 782.154.688 liras (409.943 ECUs) fue pagado por la Comisión sin la existencia de una petición previa de la parte del Estado miembro.

El artículo 9 del Reglamento 307/91 y el artículo 7 del Reglamento 967/91 disponen que cada año la Comisión debe evaluar los resultados obtenidos por las medidas cofinanciadas por la Comunidad, sobre la base de un informe enviado por el Estado miembro antes del 30 de junio del año siguiente al año del gasto. Para el año 1994, este informe debía presentarse antes del 30-VI-95. Sin embargo, dicho informe fue presentado el 12-IX-95.

En el trabajo de seguimiento que el TCE realizó con posterioridad a la publicación del *Informe anual* se verificó que en febrero de 1997 se había recuperado la cantidad de 42.863 ECUs, correspondiente al saldo negativo que presentó la liquidación 1994 de los gastos del Reglamento 307/91 en Italia. La cantidad recuperada de la liquidación de 1995 ascendió a 62.387 ECUs. En ambos casos se trataba de gastos considerados inelegibles por el TCE.

En aplicación de la regla de que el gasto debía haberse efectivamente realizado para poder solicitar la cofinanciación, los equipos de transporte declarados fueron considerados como inelegibles. Difícilmente dichos equipos podían recibir ayuda comunitaria cuando únicamente estuvieron disponibles al año siguiente (1995), e incluso dos años más tarde, razón por la cual no pudieron reforzar los controles en el año 1994.

La razón de dicho retraso, según las autoridades italianas, estuvo en la lentitud de los procedimientos administrativos para la compra de vehículos y ordenadores.

En este trabajo de seguimiento se puso también de manifiesto que los 98 agentes declarados por la Guardia di Finanza en 1994 estaban destinados en el Centro de Represión de Fraudes en 1994. Para calcular la cantidad a pagar se tomó en cuenta la cantidad a tanto alzado establecida por el Reglamento 967/91 y que tiene validez en toda la UE (28.500 ECUs por agente y año).

Con todo ello, la financiación comunitaria de 1994, inicialmente establecida en 508.597 ECUs, fue revisada y fijada en 409.973 ECUs.

3.2.4. Francia

Francia declaró gastos del Reglamento 307/91 por diversas instituciones. La contribución comunitaria fue del 25 por 100 de los costes declarados e incluyó en algunos casos el IVA del 18.6 por 100 como coste elegible. Las instituciones que declararon gastos fueron:

- Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.
- OFIVAL (Office National Interprofessionnel des Viandes de l'Élevage et de l'Aviculture).
- Aduanas (DGDDI).
- ONIVINS (Office National Interprofessionnel des Vins).
- CNASEA (Centre National pour l'Aménagement des Structures des Exploitations Agricoles).
- ODEADOM (Office de Développement de l'Économie Agricole des Départements l'Outremer).
- ONIFHLOR (Office National Interprofessionnel des Fruits, des Légumes et de l'Horticulture).

Una cantidad de 2.331.939.74 FF (354.150 ECUs) fue declarada por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, las aduanas (DGDDI) y el ONIVINS como costes para cursos de formación. Sin embargo, no pudo establecerse ningún vínculo entre la mayoría de los cursos y las medidas antifraude con objeto de verificar su elegibilidad.

Por otra parte, algunos de los seminarios declarados por ONIVINS no debían haberse considerado elegibles (*cave coopérative et particulières, Vignoble Européen et Congrès Oenologiques*). El coste total de estos seminarios inelegibles suma 74.435.19 FF (11.304 ECUs).

Una cantidad de 1.750.000 FF (265.770 ECUs) fue declarada por las aduanas (DGDDI) como coste de la compra de 25 vehículos (700.000 FF por el art. 1, R. 307/91, y 1.050.000 FF por el art. 2). Sin embargo, basado en los documentos proporcionados, no pudo establecerse ningún vínculo con las medidas antifraude mencionadas en el Reglamento 307/91.

Una cantidad de 750.000 FF (113.902 ECUs) fue declarada por las aduanas como compra de equipo informático. Sin embargo, la descripción general que consta en los albaranes de compra, y que asciende a 828.007 FF, no permite la verificación del carácter elegible de los gastos. Las facturas correspondientes son archivadas a nivel local, lo que hizo imposible su comprobación durante la fiscalización. Por otra parte, debido a la falta de inventario de los ordenadores, los equipos declarados como afectados a tareas del Reglamento 307/91 no pudieron identificarse.

De una cantidad de 138.949 FF (21.102 ECUs) solamente 100.000 FF (15.187 ECUs) fueron declarados por las aduanas como costes de equipo. Entre estos costes, 52.500 FF (7.973 ECUs) se refirieron al suministro de gasolina, que no es elegible

en este apartado. Además, se declararon costes de alquiler como costes de equipo (50.995 FF).

Una cantidad de 167.545 FF (25.445 ECUs) fue declarada por ONIVINS como costes de análisis de laboratorio. Sin embargo, entre los documentos disponibles, cinco facturas, que totalizaban 20.240 FF (3.074 ECUs), no tenían ninguna relación con las medidas indicadas en el Reglamento 307/91.

Una cantidad de 309.695 FF (47.033 ECUs) fue declarada por ONIVINS como el coste de análisis de laboratorio bajo el artículo 1 del Reglamento 307/91. Sin embargo, parte de esta cantidad (142.150 FF, incluido el IVA) representa gastos de desplazamiento para el transporte de los resultados de análisis de laboratorio y no debe considerarse elegible.

Una cantidad de 139.146 FF (21.132 ECUs) fue declarada bajo el artículo 1 del Reglamento 307/91 por ONIVINS como costes de equipo para la compra de dos vehículos. Sin embargo, no pudo establecerse ningún vínculo con las medidas antifraude relativas a restituciones a la exportación.

Las siguientes cantidades fueron declaradas por OFIVAL:

- a) 73.219 FF (11.120 ECUs) como costes de cursos de formación.
- b) 248.000 FF (37.664 ECUs) como costes de equipos informáticos.
- c) 1.875.945 FF (284.898 ECUs) como costes de personal.

Sin embargo, ninguna de estas cantidades podía localizarse en la declaración, aunque la suma de las cantidades de las facturas eran superiores a las cantidades declaradas. Solamente una parte del total indicado en las facturas fue considerada por OFIVAL como relacionada con las medidas antifraude, aunque no había ninguna declaración escrita para justificar dicho cálculo de la parte elegible. Además, en cuanto a la cantidad de 248.000 FF, no pudo establecerse ningún vínculo con las medidas antifraude.

Las siguientes cantidades fueron declaradas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación:

- a) 11.822.706 FF (1.795.503 ECUs) como costes de personal.
- b) 592.400 FF (89.967 ECUs) como cursos de formación.
- c) 3.376.544 FF (512.793 ECUs) como equipo informático.

Para a) no pudo presentarse ningún documento que demostrase claramente las funciones del personal concernido. Por tanto, no es posible pronunciarse sobre la fiabilidad de la información disponible y sobre el tiempo dedicado por el personal que se declaró como dedicado a esta tarea.

Para b) una cantidad de 519.393 FF (78.879 ECUs) está relacionada con los cursos llevados a cabo por la «formación CERIT», en Toulouse, entre la cual 77.909 FF (11.832 ECUs) están dedicados al Reglamento 307/1991. Sin embargo, no se presentó como justificante ningún documento referido al pago, ni justificación alguna escrita del porcentaje (el 15 por 100) considerado como dedicado a las medidas an-

tifraude. Por otra parte, la cantidad de 500.000 FF (75.935 ECUs), que representaban cursos relacionados con el soporte lógico FORMCO, se presentó del siguiente modo:

800 FF por sesión de formación por persona.
12 personas formadas durante 30 sesiones de formación
$30 \times 12 \times 800 = 288.000$
<u>212.000</u> (gastos de desplazamiento)
Total <u>500.000</u>

sin ninguna documentación detallada para justificar el pago.

Para *c)* una parte (22.467 ECUs) de la cantidad declarada (147.934 FF) fue empleada en la compra de un Renault Laguna y de un Citroën Xanthia. Sin embargo, no se dio ninguna justificación del uso de estos vehículos para controles sobre el terreno relacionados con el Reglamento que nos ocupa. Por otra parte, la cantidad de 502.855 FF (76.368 ECUs), que se declaró como coste del equipo, fue en realidad utilizada para el mantenimiento del soporte lógico. Además, no hay ninguna declaración escrita para justificar el porcentaje de las facturas cargadas al Reglamento 307/91.

Una cantidad de 84.447 FF (12.825 ECUs) fue declarada por ODEADOM como costes de personal bajo el artículo 2 del Reglamento 307/91. Esta cantidad representa facturas presentadas por una empresa contratante (Groupe Veritas), responsable de los controles sobre el terreno. El artículo 2 no considera la posibilidad de subcontratar, lo que convierte en inelegibles los gastos mencionados.

En el trabajo de seguimiento que el TCE realizó con posterioridad a la publicación del *Informe anual* se verificó que, de un total de 721.083 ECUs considerados por el TCE como no elegibles, la Comisión consideró que 448.876 ECUs (gastos de personal no justificados) podían ser aceptados porque Francia había justificado dichos gastos para el año 1995, lo que hacía suponer que también los gastos declarados en 1994 eran elegibles. Los gastos de personal de OFIVAL (71.225 ECUs) también fueron, a juicio de la Comisión, debidamente justificados.

Con todo ello, la cantidad que restaba por recuperar ascendía a 200.021 ECUs. En junio de 1997 la Comisión Europea recuperó 170.427 ECUs considerados inelegibles por el TCE. El porcentaje de error ascendió al 8,12 por 100.

4. La teledetección como sistema de control

4.1. PAGOS DIRECTOS

El siguiente cuadro indica (en ECUs) los pagos directos realizados por la Comisión durante 1994 y 1995 con este fin:

CUADRO 4

Estado miembro	1994	1995
Bélgica	356.972,2	82.250,0
Dinamarca	421.032,9	171.313,0
Alemania	334.486,9	121.121,1
Grecia	1.203.286,7	304.433,0
España	1.513.349,5	719.175,0
Francia	450.297,8	576.984,0
Irlanda	253.016,0	61.293,7
Italia	2.064.980,4	-
Países Bajos	491.877,5	162.282,0
Reino Unido	1.164.838,6	394.583,0
Portugal	-	337.103,0
Luxemburgo	-	-
Austria	-	-
Suecia	-	177.149,0
Finlandia	-	231.681,0
Totales	8.254.138,5	3.339.367,8

El artículo 10 del Reglamento 3.508/92 declara que la Comunidad contribuirá al gasto contraído por los Estados miembros, de conformidad con el propio Reglamento, para la implantación de sistemas automatizados de comprobación y para la adquisición de fotografías aéreas o por satélite y el análisis de las mismas.

En enero de 1994, el Consejo adoptó el Reglamento 165/94, que, por una parte, modificó el artículo 10 del Reglamento 3.508/92, suprimiendo la frase «y para la adquisición de fotografías aéreas o por satélite y el análisis de las mismas», y, por otra, estableció la financiación compartida por la Comunidad *de los controles por teledetección referentes al sistema de administración integrado y de control*. De conformidad con el artículo 1 de dicho Reglamento, la Comunidad contribuye a los costes siguientes:

- Adquisición de fotografías aéreas o por satélite.
- Su fotointerpretación.
- El tratamiento de documentos o el uso de técnicas para la localización de superficies.

Por lo tanto, mientras que el Reglamento 3.508/92 se refiere a las declaraciones enviadas a la Comisión por los Estados miembros, el Reglamento 165/94 trata

los controles anuales y el número mínimo obligatorio de pruebas que deben llevarse a cabo (el 5 por 100).

En lo que se refiere a los pagos por «Teledetección - Imágenes» debe considerarse que hay tres empresas en Europa que actúan en el mercado como proveedores de imágenes:

- a) SPOT IMAGE, con sede en Toulouse, Francia.
- b) EURIMAGE, con sede en Roma, Italia.
- c) SATELLITE BILD, con sede en el norte de Suecia.

La Comisión ha suscrito contratos con los dos primeros proveedores para la adquisición de fotografías. Estas fotografías son enviadas a los contratistas, que son empresas de tratamiento de imágenes que actúan en los Estados miembros.

Estos contratos entre los Estados miembros y los contratistas (las empresas de tratamiento) son cofinanciados por la Comunidad, como se ha señalado anteriormente. Esta financiación compartida no puede exceder del 50 por 100, mientras que para 1994 el índice de participación podía ser más alto.

El Reglamento 165/94 establece específicamente ciertos plazos por lo que se refiere a medidas particulares tomadas por los Estados miembros. El cuadro 5 indica la situación de dichos plazos:

CUADRO 5

Estado miembro	1994							
	Artículo 1§3 (i)		Artículo 1§3 (ii)		Artículo 1§3 (iii)		Artículo 1§4	
	Requerido	Real	Requerido	Real	Requerido	Real	Requerido	Real
Alemania	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	14-III-94	15-VI-95	4-IV-95
España	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	14-III-94	15-VI-95	20-VI-95
Italia	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	3-V-94	15-VI-95	15-VI-95
Francia	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	13-IV-94	15-VI-95	22-VI-95
Grecia	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	31-III-94	15-VI-95	23-VI-95
Reino Unido	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	27-IV-94	15-VI-95	2-VI-95
Portugal	19-II-94	N/A	5-III-94	–	31-III-94	–	15-VI-95	–
Países Bajos	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	12-IV-94	15-VI-95	13-I-95
Luxemburgo	19-II-94	N/A	5-III-94	–	31-III-94	–	15-VI-95	–
Irlanda	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	31-III-94	15-VI-95	19-I-95
Bélgica	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	28-III-94	15-VI-95	31-V-95
Dinamarca	19-II-94	–	5-III-94	–	31-III-94	12-IV-94	15-VI-95	15-VI-95

CUADRO 5 (Continuación)

Estado miembro	1995							
	Artículo 1§3 (i)		Artículo 1§3 (ii)		Artículo 1§3 (iii)		Artículo 1§4	
	Reque- rido	Real	Reque- rido	Real	Reque- rido	Real	Reque- rido	Real
Alemania	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	4-III-95	15-VI-96	–
España	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	12-IV-95	15-VI-96	–
Italia	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	N/A	15-VI-96	–
Francia	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	29-III-95	15-VI-96	–
Grecia	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	30-III-95	15-VI-96	–
Reino Unido	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	23-III-95	15-VI-96	–
Portugal	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	30-III-95	15-VI-96	–
Países Bajos	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	4-IV-95	15-VI-96	–
Luxemburgo	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	–	15-VI-96	–
Irlanda	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	23-III-95	15-VI-96	–
Bélgica	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	28-III-95	15-VI-96	–
Dinamarca	1-I-95	–	15-I-95	–	31-III-95	III-1995	15-VI-96	–

El análisis de las cifras indicadas en el cuadro 5 lleva a las siguientes conclusiones:

(i) El artículo 1§3 (primer apartado) del Reglamento 165/94 requiere que la cofinanciación sea condicionada a la presentación de una declaración de intención de los Estados miembros, que debía enviarse antes del 19 de febrero, en el año 1994, y antes del 1 de enero, en lo que se refiere al año 1995. Sin embargo, dicha declaración escrita no llegó a ser presentada.

(ii) El artículo 1§3 (segundo apartado) del Reglamento 165/94 requiere que la cofinanciación sea condicionada a la presentación, antes del 5 de marzo durante 1994 y antes del 15 de enero durante 1995, de un documento que establezca detalladamente el trabajo para el cual se pide dicha cofinanciación. Ningún Estado miembro presentó dicho documento. Sin embargo, la Comisión presentó un modelo de documento de especificación que fue objeto de modificaciones por los Estados miembros. El texto final fue aprobado por la Comisión. El Reglamento 165/94 permite esta posibilidad.

(iii) El artículo 1§3 (tercer apartado) del Reglamento 165/94 establece que la Comisión debe ser consultada sobre la adjudicación del contrato, una vez que se dispone de un cálculo del presupuesto. Esta consulta debía realizarse antes del 31 de marzo durante 1994 y antes del 31 de marzo durante 1995. Sin embargo, la

fiscalización reveló que, en 1994, Italia, Francia, Reino Unido, Países Bajos y Dinamarca, y en 1995, España y los Países Bajos no respetaron este requisito.

(iv) El artículo 1§4 del Reglamento 165/94 declara que los pagos comunitarios se harán después de la presentación de documentos justificativos. Éstos contendrán, por lo menos, los componentes principales del acuerdo entre el Estado miembro y el proveedor de servicios, así como la prueba correspondiente del pago. Para que dicho pago sea reembolsado, la prueba del pago debe recibirse en la Comisión antes del 15 de junio del año siguiente al año del presupuesto afectado.

En base a esta disposición, los Estados miembros están obligados a proporcionar:

a) Los componentes principales del acuerdo con el proveedor de servicios.

b) La prueba correspondiente del pago, que debe encontrarse en la Comisión a más tardar el 15 de junio del año $n + 1$.

La prueba del pago debe considerarse como la prueba de que la cantidad correspondiente ha salido de la cuenta perteneciente al Estado miembro y ha sido enviada a la cuenta de la empresa contratista.

Sin embargo, esto no fue siempre respetado, ya que:

- Italia no presentó el contrato.

- España, Francia y Grecia remitieron las pruebas del pago después de la fecha requerida, respectivamente, los días 20, 22 y 23 de junio de 1995. Por lo tanto, una cantidad de 3.166.934 ECU fue pagada por la Comisión indebidamente, lo que hace necesario el reembolso de la misma.

(v) El artículo 1§5 del Reglamento 165/94 permite a la Comisión pagar un anticipo, a condición de que reciba una petición debidamente justificada de los Estados miembros. Sin embargo, esto no siempre se respetó, ya que:

- En 1994, Dinamarca, Alemania, Grecia, España, Francia, Irlanda, Italia, Reino Unido y Países Bajos no respetaron esta disposición.

- En 1995, ningún Estado miembro, a excepción de Alemania, remitió dicha petición y, a pesar de eso, recibieron un anticipo del 75 por 100.

En lo que respecta a la cofinanciación de 1994, los artículos 1 y 2 del Reglamento 165/94 establece que «la Comisión puede autorizar un porcentaje de cofinanciación superior al 50 por 100 si existe una petición debidamente justificada de los Estados miembros».

En definitiva, solamente si la Comisión recibía una petición debidamente justificada de los Estados miembros el porcentaje de financiación podía ser superior al 50 por 100.

Sin embargo, la fiscalización reveló que, en 1994, la Comisión financió el 100 por 100 del gasto pertinente y, por consiguiente, actuó contra el espíritu del legislador, que dispuso que la participación comunitaria sería parcial y no una cobertura completa.

Además, ninguna petición justificada de cofinanciación superior al 50 por 100 fue remitida por Dinamarca, Grecia, Francia, Italia, Países Bajos y Reino Unido.

En un caso (Irlanda), la falta de suficiente control de los fondos gastados en teledetección hizo que parte de la cofinanciación se destinase al pago de impuestos nacionales. Aunque las subvenciones comunitarias no deben ser afectadas por los impuestos nacionales, la fiscalización reveló que, en 1994, la Comisión pagó 200.000 libras irlandesas al Ministerio Nacional de Agricultura (MOA), de las cuales solamente se pagaron 146.000 libras irlandesas al contratista, siendo el resto (54.000) un impuesto directo nacional llamado «impuesto retenido» y que no debía ser considerado como elegible para la contribución comunitaria. El cuadro 6 indica la situación (en libras irlandesas).

CUADRO 6

Contribución comunitaria	Cantidad deducida por MOA (impuesto nacional)	Cantidad real recibida por el contratista
50.000	13.500	36.500
70.000	18.900	51.100
60.000	16.200	43.800
20.000	5.400	14.600
Total en libras: 200.000	54.000	146.000
Total en ECUs: 253.016	68.314	184.702

Un ECU = 0,790464 libras (D. O. 4-I-94)

Como consecuencia, más del 100 por 100 del gasto llevado a cabo por Irlanda fue financiado por la Comisión (el 137 por 100).

4.1.1. Alemania

La fiscalización de la aplicación del Reglamento 165/94 en Alemania dio lugar a varias observaciones:

En 1994, el Bundesministerium für ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Bonn, era responsable de la puesta en práctica de las medidas de teledetección, mientras que la responsabilidad para 1995 fue de los Länder. En Baden-Württemberg, que era el Länder objeto de la fiscalización, la organización responsable era el Ministerium für Landlichen Raum, ernährung, des Forsten Landes Baden-Wurttemberg, Stuttgart de Landwirtschaft und. El contratista en 1994 fue la empresa EFTAS, en base a una decisión adoptada a nivel ministerial federal y con el acuerdo de la Comisión (DG VI).

Sin embargo, esta empresa fue reemplazada en 1995 mediante decisión adoptada a nivel de los Länder y con el acuerdo de la Comisión (DG VI). Este cambio

de contratista se debió a los insuficientes resultados obtenidos en 1994 y que tuvieron su causa en la inhabilidad del contratista a la hora de ajustar la teledetección a las particularidades locales de Baden-Württemberg (por ejemplo, la reducida dimensión de las parcelas cultivables).

Esta falta de ajuste fue también debida a que la solicitud de ofertas no proporcionó a los licitadores la información referida a las regiones afectadas por la teledetección, con objeto de preparar por adelantado los instrumentos necesarios. En 1995, el texto de la licitación se modificó debido a una iniciativa tomada por la Administración Federal.

Por otra parte, en lo que respecta a 1994, los resultados de la teledetección eran también insuficientes, debidos al hecho de que se enviaron con los datos pertinentes demasiado tarde y a que la entrada de datos en la unidad central se realizó tardíamente por un cambio en los procedimientos.

La compañía EFTAS realizó en 1994 diversos gastos, de los cuales 4.631 DM se refieren a gastos de desplazamiento (hotel, transporte, restaurantes, etc.), que no son elegibles para el reembolso (art. 1 del R. 165/94).

4.1.2. España

La cantidad total pagada a España (241.016.044 ptas.) está constituida por una cantidad de 215.794.120 ptas., que representa el gasto llevado a cabo por el contratista (TRAGSATEC), y una cantidad de 25.221.924 ptas., declarada por la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Sin embargo, la descripción general indicada en las facturas pertinentes no permite la verificación del carácter elegible de los diversos costes, tal y como establece el artículo 1§1 del Reglamento 165/94. El único control llevado a cabo por el Ministerio de Agricultura en el gasto contraído y declarado por TRAGSATEC ha sido la verificación de que los informes pertinentes (intermediario y final) han sido presentados a la Comisión.

La cantidad declarada por la Junta de Andalucía no ha sido fiscalizada por el Tribunal de Cuentas Europeo.

4.1.3. Italia

De una cantidad total de 9.604.649.604 liras declarada por Italia. 3.939.610.907 (2.064.980,4 ECUs) fueron aceptadas por la Comisión.

Sin embargo, la fiscalización reveló que la orden bancaria (Banca Nazionale del Lavoro) para el pago de la cantidad considerada como elegible por la Comisión fue dada el 21-VI-95. Es decir, no se respetó el plazo, que terminaba el 15-VI-1995, según estipula el artículo 1§4 del Reglamento 165/94, lo que significa que la cantidad de 3.939,6 millones de liras debería haberse rechazado.

5. Teledetección utilizada para elaborar estadísticas agrícolas

Se hace preciso distinguir entre los pagos directos referentes a la teledetección utilizada como instrumento de control (que ha sido examinada en el apartado 4) y los contratos entre la Comisión y ciertas empresas para el suministro de fotografías captadas por satélites, que son utilizadas para estadísticas agrícolas.

La diferencia radica en que mientras que en el sistema de suministro de fotografías captadas por satélites (línea presupuestaria B1-3600) como instrumento de control la Comisión participa en el gasto pertinente contraído por los Estados miembros (cofinanciación), en el sistema que ahora nos ocupa (línea presupuestaria B2-513) la Comisión cubre todo el gasto.

Utilizando este sistema la Comisión firmó tres contratos:

a) Dos contratos con los proveedores de imagen SPOT IMAGE (Toulouse) y EURIMAGE (Roma).

b) Un contrato con la empresa SOTEMA (Toulouse).

En 1995 se hicieron los siguientes pagos:

- 900.000 ECUs a SOTEMA.
- 633.719 ECUs a SPOT IMAGE.
- 29.485 ECUs a EURIMAGE.

Basándose en una propuesta de la Comisión [COM (94) 227-6-VI-94], el Consejo adoptó la decisión 94/753/CE sobre la aplicación de la teledetección a estadísticas agrícolas durante el período 1994 a 1998 (OJEC L 299/22-XI-94). Esta decisión prevé la financiación de dos tipos de actividades:

- Actividad A: Inventarios regionales.
- Actividad B: Cálculos europeos.

Las cantidades anteriormente mencionadas se emplearon en fines referentes a la actividad B.

Aunque la Comisión haya gastado (invertido) una cantidad durante la primera fase (1989-93) del proyecto experimental para la creación de infraestructuras técnicas para la realización de los inventarios regionales (actividad A), los Estados miembros no mostraron ningún interés durante los dos primeros años de la aplicación de la decisión (1994-1995). Solamente España y Portugal mostraron un cierto interés a finales de 1995.

6. Red de datos contables de las explotaciones agrícolas

La creación de una base de datos contables de las explotaciones agrícolas en la Comunidad Europea fue regulada por el Reglamento 79/65 del Consejo Europeo. El objetivo del Reglamento era, por una parte, proporcionar la información sobre la situación económica de las explotaciones agrícolas y, por otra, hacer análisis empresariales de los datos pertinentes de renta y costes.

6.1. POLÍTICA AGRARIA COMÚN

Estos datos deberían facilitar la adopción de normas, por ejemplo, en lo que se refiere a la nueva PAC (política agraria común). En base a dicho Reglamento, la base de datos contables de las explotaciones agrícolas de la UE se ha venido confeccionando desde 1965, primero en los seis Estados miembros originales de la Unión, y más tarde en los demás.

Con este fin, la Comisión paga al Estado miembro correspondiente, por cada explotación agrícola debidamente identificada (art. 5. R. 1.915/83 de la Comisión), una cantidad fija. Para el ejercicio contable 1995 esta cantidad fija fue de 120 ECU's (R. 3.141/94). El anexo IV resume el contenido fundamental de los Reglamentos pertinentes.

CUADRO 7

Estado miembro	Duración del ejercicio presupuestario	Fecha reglament. de presentación de la información (art. 3 del R. 1.915/83)	Datos presentados	Fecha límite de pago del saldo (art. 5§2 del R. 1.915/83)	Fecha de pago del saldo por la Comisión
Grecia	1-I-93/ 31-XII-93	30-IX-94	10-XI-94/ 16-XI-94/ 21-VIII-95	21-II-96	25-X-95
España	1-I-93/ 31-XII-93	30-IX-94	25-I-95	25-VII-95	19-VI-95
Alemania	1-VII-93/ 30-VI-94	15-XII-94/ 30-XII-94	11-XII-95	N/A	N/A
Reino Unido	1-I-93/ 30-IV-94	15-XII-94/ 30-XII-94	Inglaterra + País de Gales: no aceptado en fecha fiscalización. Escocia - Irlanda del Norte: 20-III-95	N/A	N/A

CUADRO 7 (Continuación)

Estado miembro	Duración del ejercicio presupuestario	Fecha reglament. de presentación de la información (art. 3 del R. 1.915/83)	Datos presentados	Fecha límite de pago del saldo (art. 5§2 del R. 1.915/83)	Fecha de pago del saldo por la Comisión
Italia	1-I-93/ 31-XII-93	30-IX-94	28-VI-94/ 9-VIII-94/ 3-XI-94/ 3-I-95	3-VII-95	19-VI-95
Francia	1-I-93/ 31-III-94	15-XII-94/ 30-XII-94	V-1995	XI-1995	13-XI-95
Luxemburgo	1-I-93/ 31-XII-93	30-IX-94	18-X-94	18-IV-95	19-VI-95
Portugal	1-I-93/ 31-XII-93	30-IX-94	13-II-95	13-VIII-95	19-VI-95
Dinamarca	1-I-93/ 30-VI-94	15-XII-94/ 30-XII-94	18-I-95	18-VII-95	19-VI-95
Países Bajos	1-V-93/ 30-IV-94	15-XII-94/ 30-XII-94	11-IX-95	11-III-96	13-XI-95
Irlanda	1-I-93/ 31-XII-93	30-IX-94	2-XII-94	2-VI-95	19-VI-95
Bélgica	1-V-93/ 30-IV-94	15-XII-94/ 30-XII-94	3-II-95	3-VIII-95	19-VI-95

En el cuadro 7 se recoge el resultado del examen del Reglamento 1.915/83 por la Comisión, del cual pueden extraerse las siguientes conclusiones:

a) Solamente una parte de los datos fue enviada por Italia a la Comisión en el plazo requerido. El resto se envió con un pequeño retraso (por ejemplo: Luxemburgo, dieciocho días; Irlanda, dos meses) o con un retraso de más de un año (por ejemplo: España, Reino Unido, Francia, Portugal, Dinamarca, País Bajos, Bélgica y parte de los datos enviados por Grecia e Italia), mientras que los datos enviados por Alemania se retrasaron un año.

b) Aunque el retraso de envío de Luxemburgo e Irlanda fue más reducido que en otros casos, la Comisión pagó el saldo a estos dos países fuera de los plazos establecidos (dos meses en el caso de Luxemburgo).

El artículo 3 del Reglamento 1.859/82 dispone que un número determinado de explotaciones agrícolas debe ser incluido en la base de datos cada año. En España, este número es de 15.000. Sin embargo, en 1994 España presentó datos referentes a 6.000 explotaciones aproximadamente, mientras que en 1995 se esperaba un número similar. Las autoridades españolas consideraron que 15.000 explo-

taciones era un número poco realista y explicaron que el Estado miembro no fue consultado durante la elaboración del Reglamento. Por otra parte, en 1994, Italia presentó datos referentes a 4.560 explotaciones hasta la fecha de la fiscalización (marzo de 1996), mientras que el número requerido era de 18.000.

En cuanto a otros Estados miembros, ningún dato había sido presentado por Francia, Grecia, España y Portugal en la fecha de la fiscalización. En el año agrícola 1993, Grecia, España y Luxemburgo no respetaron el número de explotaciones agrícolas que debía ser remitido para su inclusión en la base de datos.

La fiscalización del respeto de las disposiciones de los artículos 4 y 6 del Reglamento 1.859/82 en cuatro Estados miembros (Alemania, España, Italia y Francia) reveló lo siguiente.

6.1.1. Alemania

a) El plan de selección (así como el informe sobre la puesta en práctica) fue presentado el 30-I-95, si bien el plazo límite expiraba el 1-V-94, es decir, dos meses antes del principio del ejercicio contable agrícola.

b) Por lo que se refiere al informe sobre la puesta en práctica, las disposiciones del artículo 6 del Reglamento 1.859/82 no se respetaron, ya que:

- No se incluyó ningún comentario referente al análisis de discrepancias registradas entre el plan de selección y las explotaciones agrícolas seleccionadas, a las mejoras que se introducirán en la selección para el ejercicio contable siguiente y a las precauciones que se tomarán en la valoración de los datos contables. Estos comentarios no se incluyeron porque no se consideró que fueran necesarios.

- Aunque el informe debía presentarse antes del 1-I-95, fue presentado un mes más tarde (el 30-I-95). Durante la fiscalización se explicó que este retraso era debido a la sobrecarga del trabajo a nivel (federal) central en Bonn.

6.1.2. Francia

a) En lo que respecta al plan de selección, las disposiciones de los artículos 4 y 5 del Reglamento 1.859/82 no se respetaron, ya que:

- No se hizo referencia alguna a los detalles de la fuente estadística utilizada.
- Aunque el plan de selección debía presentarse antes del 1-XI-94, fue presentado dos meses y medio más tarde, el 12-I-95.

b) En cuanto al informe sobre la puesta en práctica, las disposiciones del artículo 6 del Reglamento 1.859/82 no se respetaron, ya que:

- No se incluyó ningún comentario referente al análisis de discrepancias registradas entre el plan de selección y las explotaciones agrícolas seleccionadas.

a las mejoras que se introducirán en la selección para el ejercicio contable siguiente y a las precauciones que se tomarán en la valoración de los datos contables.

- Aunque el informe debía presentarse antes del 30-VI-95, fue remitido el 13 de julio de 1995.

6.1.3. Italia

a) El plazo establecido por el artículo 5 del Reglamento 1.859/82 no se respetó, pues se remitió el plan a la Comisión siete meses y medio más tarde (el 17-V-95, en vez del 1-XI-94).

b) Se presentó el informe de ejecución para 1995 el 4-I-96, aunque la fecha límite era el 30 de junio de 1995.

6.1.4. España

a) No consta la fecha de entrada en la Comisión de los documentos justificativos del plan para la selección. No es posible verificar el respeto del plazo establecido en el artículo 5 del Reglamento 1.859/82.

b) En el momento de la fiscalización (febrero de 1996), ningún informe sobre la puesta en práctica (explotaciones agrícolas finalmente seleccionadas en comparación con el plan de selección) había sido presentado. Las autoridades nacionales explicaron que no era posible elaborar y presentar un informe sobre la puesta en práctica antes de que la cifra final de las explotaciones agrícolas seleccionadas fuera establecida (30-IX-96).

Parte de las deficiencias procedimentales mencionadas pueden deberse a que el «Comité Nacional», que es responsable de la aprobación del plan de selección de las explotaciones agrícolas y del informe sobre la puesta en práctica (art. 5 del R. 79/65), no es un órgano operativo en realidad. En España su creación tiene solamente valor teórico.

6.2. CONCLUSIÓN

El procedimiento reglamentario no fue respetado en algunos de sus aspectos, lo cual pudiera tener no sólo una incidencia formal, sino en la fiabilidad de la información, por cuanto los estudios y conclusiones presentados no estaban ya debidamente actualizados. El prolongado período de tiempo transcurrido entre la introducción de los datos y la creación de los documentos que los resumían, compilaban o que extraían consecuencias de ellos pudo provocar que la decisión a adoptar en base a dicha información no fuera la mejor de las posibles.

7. Conclusiones generales

7.1. REGLAMENTO 3.508/92: DESARROLLO DEL SIGC (B1-3600)

- No se respetó el marco administrativo vigente, pues se incumplieron los plazos requeridos por los Reglamentos.
- La Comisión no realizó evaluación alguna de los resultados logrados.
- No se proporcionó justificación escrita alguna de la utilización de las estructuras automatizadas y de control para el desarrollo del SIGC. Del mismo modo no se proporcionó justificación alguna que demostrase claramente las funciones del personal concernido.
- En algunos casos, el IVA se incluyó en los costes elegibles.

7.2. REGLAMENTO 307/91: MEDIDAS ANTIFRAUDE (B1-3600)

- Igual que sucedió con el SIGC, los plazos no se respetaron.
- No se obtuvo ninguna justificación que permitiera pronunciarse sobre la relación entre los costes declarados y las medidas antifraude.
- En algunos casos, el IVA se incluyó en los costes elegibles.
- En muchos casos, los objetivos pretendidos por los Reglamentos solamente se han satisfecho en parte, debido al uso limitado de los fondos disponibles y al reducido número de fines para los cuales se emplearon.

7.3. REGLAMENTO 165/94: TELEDETECCIÓN (B1-3600)

- Los plazos básicos establecidos por los Reglamentos no se han respetado. La Comisión, en algunos casos, cofinanció indebidamente el gasto declarado por los Estados miembros.
- En 1994, la Comisión cofinanció el total del gasto declarado por los Estados miembros. Sin embargo, en algunos casos, no había ninguna justificación legal para ello.
- Aunque las subvenciones comunitarias no deben ser afectadas por los impuestos nacionales, en un caso la falta de control suficiente provocó la cofinanciación de impuestos nacionales, mientras que en otro se consideraron los resultados como insuficientes, y en otro no fue posible verificar el carácter elegible de los costes.

7.4. TELEDETECCIÓN (B2-513)

Los Estados miembros no han mostrado hasta ahora ningún interés por la inversión previa de la Comisión para los gastos originados por la teledetección, utilizada para el suministro de fotografías captadas por satélites y que permitirán la elaboración de las estadísticas agrícolas.

7.5. RED DE DATOS CONTABLES DE EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS (B2-512)

- En algunos casos, los plazos establecidos por los Reglamentos no se han respetado.
- En otros casos, no se respetó el número de explotaciones agrícolas que debían incluirse.
- La Comisión retrasó el pago del saldo al Estado miembro que respetó los plazos.
- En algunos casos, la calidad del plan de selección de las explotaciones agrícolas y los informes de ejecución era insuficiente.

7.6. CONCLUSIÓN FINAL

Como resumen, puede decirse que los pagos directos fiscalizados adolecían de una falta de control suficiente de parte de la Comisión. Por otra parte, la gestión y control realizados por las autoridades nacionales competentes fue insuficiente (falta de un organismo que depurase y filtrase las declaraciones de gastos recibidas de las diferentes unidades administrativas), lo que provocó consecuencias financieras y no financieras para el presupuesto comunitario, y, además, en algunos casos, fue la causa de resultados limitados o insatisfactorios.

ANEXO I. Reglamentos 3.508/92 y 3.887/92

Antes del 31 de enero del año (n) los Estados miembros deben comunicar a la Comisión si tienen intención o no de solicitar cofinanciación de la Comisión en lo referente a los gastos que reúnan las condiciones exigidas por los respectivos Reglamentos comunitarios.

Antes del 31 de marzo del año (n) los Estados miembros deben remitir la previsión detallada del gasto anual y, en su caso, la solicitud del anticipo correspondiente.

Antes del 15 de mayo del año (n) cada Estado miembro debe transmitir a la Comisión un desglose detallado del gasto contraído en el año anterior (n-1).

Por otra parte, tras la adopción de estos Reglamentos, el 23-II-1993 la Comisión publicó un documento de trabajo que indicaba los criterios que caracterizan un gasto como elegible. Durante la fiscalización se ha puesto de manifiesto que esta información es de especial relevancia, por cuanto los Reglamentos nunca pueden cubrir toda la casuística que se presenta en la realidad, ni pueden especificar todos y cada uno de los gastos que pueden estar relacionados con la puesta en marcha del sistema integrado de administración y control de las ayudas comunitarias.

Según este documento de trabajo, los siguientes tipos de gasto pueden considerarse elegibles:

ESTRUCTURAS AUTOMATIZADAS

- Ordenadores centrales, incluidos los gastos de instalación.
- *Work stations*, PCs, infraestructura de red (cables, conectores, etc.).
- Soporte lógico, sea específicamente diseñado o bien paquetes informáticos.
- Gasto relacionado con la digitalización de mapas geográficos.

ESTRUCTURAS DE CONTROL

- Puesta al día de mapas geográficos.
- Honorarios de consulta referentes a la organización y a la gestión del sistema.
- Diseño e impresión de registros y de formularios.
- Identificación de bovinos (crotales, documentos de identificación con código de barras, etc.) y equipo necesario para ello.
- Vehículos especiales (por ejemplo, 4 × 4) y su equipamiento correspondiente.
- Equipo necesario para la medición de parcelas agrícolas.
- Coste de la información a los agricultores.

COSTES DE PERSONAL

Gasto provocado por el personal temporal reclutado para emprender el trabajo ligado directamente a la puesta en marcha del SIGC o por funcionarios especialmente asignados a este trabajo, sea a tiempo completo o por horas.

Este tipo de gastos se considera elegible, pero a condición de que documentos justificativos (tales como una descripción detallada de tareas, detalles del puesto de trabajo de asignación, escalas de sueldo, resúmenes del gasto, programas de trabajo y evaluación de resultados logrados) demuestren las funciones y el tiempo empleado por el personal concernido.

En especial, a modo de ejemplo, este tipo de gastos comprendería analistas de sistemas, ingenieros, programadores, operadores informáticos, etc., necesarios para poner la estructura automatizada en funcionamiento, y al personal requerido para la recogida de datos, ayuda de agricultores, medición de parcelas, etcétera.

- Para el personal asignado por horas, el gasto tenido en cuenta debería estar en proporción al tiempo empleado.
- Formación del personal.

ANEXO II. Reglamentos 307/91 y 967/91

Restituciones a la exportación (R. 307/91, art. 1).

Otras, que son la ayuda por hectárea, la ayuda para el abandono de tierra de labrantío, las primas previstas en los sectores de carne de vacuno, ternera, así como carne de cabra y de oveja. Ayuda para semillas oleaginosas; medidas previstas en el sector del vino y en el sector de frutas y legumbres, así como en el sector de tabaco; medidas previstas para las uvas, pasas y, finalmente, la ayuda para el algodón (R. 307/91, art. 2).

En ambos casos, la cantidad total no puede exceder los 10 millones de ECUs por año, mientras que la contribución comunitaria será el 50 por 100 durante los primeros tres años, y el 25 por 100 durante el cuarto y el quinto año.

La contribución comunitaria puede referirse a los siguientes *tipos de gasto*:

- Remuneración de los agentes de organismos creados para los fines anteriormente mencionados. En cuanto a las restituciones a la exportación, la contribución comunitaria puede cubrir el coste de empresas autorizadas especializadas en el trabajo de supervisión, o bien laboratorios debidamente autorizados. Las tareas de estos agentes deben relacionarse específicamente con:

a) La comprobación de la calidad y cantidad de los productos destinados a la exportación (arts. 1 y 2).

b) La detección y tratamiento del fraude y las irregularidades conectadas con las restituciones a la exportación (arts. 1 y 2).

c) Los puestos de trabajo creados después de la adopción del Reglamento 307/91 (9-II-91) y relacionados con el control de las acciones mencionadas en el apartado segundo del artículo 2.

- Coste de formación de los agentes empleados por la unidad correspondiente.

- Coste de equipamiento de los agentes empleados por la unidad.

Al igual que el Reglamento 3.887/92, el 967/91 establece ciertos plazos relativos a la manifestación del interés para participar en la cofinanciación (31 de enero), a la comunicación de una previsión y de un desglose detallado del gasto para el cobro del anticipo (31 de marzo) y a la transmisión del detalle del gasto contraído en el año anterior (15 de mayo).

ANEXO III. Breve examen de los Reglamentos relativos a la contabilidad de las explotaciones agrícolas

Para que una explotación agrícola sea elegible para su inclusión en la base de datos debe tener un tamaño igual o mayor que la unidad europea (ESU) y estar explotada por una persona dispuesta y capaz de llevar las cuentas de dicha explotación agrícola, que deben ponerse a disposición de la Comisión (art. 4 del R. 79/65).

El artículo 5 del Reglamento 79/65 requiere la *creación de un «Comité Nacional»*, responsable de la selección de las explotaciones agrícolas a incluir en la base de datos, de la aprobación del plan para la selección de las mismas y del informe sobre la aplicación del plan para esta selección.

El artículo 4 del Reglamento 1.859/82 de la Comisión dispone que el plan para la selección de las explotaciones agrícolas a incluir en la base de datos debe asegurar la representatividad de las explotaciones agrícolas e incluir los elementos utilizados para la selección, así como una clasificación de las explotaciones agrícolas en conformidad con la tipología comunitaria, que incluirá un número determinado de explotaciones por cada uno de los estratos existentes. El artículo 5 del Reglamento 1.859/82 establece que el plan de selección debe enviarse a la Comisión, dos meses antes del principio del año agrícola contable al cual se refiere.

El artículo 6 del citado Reglamento dispone que el informe sobre la puesta en práctica debe incluir el detalle de las explotaciones agrícolas seleccionadas, clasificadas por categorías, así como un análisis de las discrepancias detectadas entre el plan de selección y las explotaciones agrícolas finalmente seleccionadas. Asimismo, se incluirán indicaciones sobre las mejoras de la selección que se introducirán en el ejercicio contable subsiguiente y sobre las precauciones que se tomarán en la valoración de los datos contables. El mismo artículo requiere que el informe sobre la puesta en práctica se envíe a la Comisión en el plazo de seis meses, a contar desde el principio del año contable agrícola.

Además, cada Estado miembro debe designar una agencia de enlace, cuyas funciones se establecen en el artículo 6 del Reglamento 79/65.

El agricultor cuya explotación agrícola haya sido seleccionada debe elegir una oficina contable entre una lista compilada con este fin por la agencia de enlace. La oficina contable debe estar dispuesta a proporcionar la información requerida sobre la explotación en cuestión en base a un contrato firmado entre la agencia de enlace y la oficina contable afectada (arts. 8 y 9 del R. 79/65).

ÁMBITO SUBJETIVO DE LA NUEVA REGULACIÓN DE LA CONTRATACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

M^a José de la Fuente y de la Calle
Letrado del Tribunal de Cuentas.
Subdirectora adjunta a la Asesoría Jurídica.
Departamento Sexto de la Sección
de Fiscalización.
Tribunal de Cuentas

SUMARIO

1. Introducción
2. Génesis de los preceptos de la L. C. A. P. delimitadores de su ámbito de aplicación subjetiva
 - 2.1. Finalidad perseguida por la L. C. A. P. en la delimitación
 - 2.2. Incidencia del Derecho Comunitario Europeo de la contratación en la determinación del marco de la L. C. A. P.
3. Ámbito subjetivo de aplicación de la L. C. A. P.
 - 3.1. Normativa reguladora: Niveles de sujeción
 - 3.2. Carácter básico de la L. C. A. P.
 - 3.3. Vinculación de las entidades locales por la L. C. A. P.
 - 3.4. La L. C. A. P. y las entidades de Derecho público
 - 3.5. Alcance de la aplicación de la L. C. A. P. a la Seguridad Social
 - 3.6. Disfuncionalidades derivadas de la forma de sujeción a la L. C. A. P. de ciertos Organismos Autónomos
 - 3.7. La contratación de las sociedades mercantiles públicas: sumisión a los principios de publicidad y concurrencia
 - 3.8. La aplicación de los principios y normas de la contratación pública a los «agentes delegados» y a otros particulares
4. La sumisión de otras entidades a la L. C. A. P.
 - 4.1. Los Órganos Constitucionales
 - 4.2. La Administración corporativa
5. Consideraciones finales

1. Introducción

La Ley de Contratos del Estado de 8 de abril de 1965 (L. C. E.) y el Reglamento General de Contratación de 25 de noviembre de 1975 (R. G. C.) que la desarrolla, establecieron un marco subjetivo de aplicación de su normativa muy restringido. Únicamente quedaban sujetos directamente a ella los contratos que celebrara la Administración del Estado con personas físicas o jurídicas y, con ciertas especialidades, los de los Organismos autónomos regulados por la Ley de 26 de diciembre de 1958, de Entidades Estatales Autónomas -L. E. E. A.- (art. 1 y Disposición Final Segunda de la L. C. E. y art. 1 del R. G. C.).

La Disposición Transitoria Primera del R. G. C. consideraba aplicables tales disposiciones a las Entidades gestoras de la Seguridad Social y a los organismos exentos de la normativa de la L. E. E. A. (art. 5 de la Ley), pero únicamente en defecto de normas administrativas especiales o de las que pudieran dictarse sobre el régimen jurídico de la Empresa pública. Finalmente, para las Empresas nacionales, aquellas entidades en las cuales la participación del Estado fuera mayoritaria y los entes públicos que se rigieran por Derecho privado en sus relaciones con terceros, la Disposición Transitoria Segunda del R. G. C., en defecto de normas administrativas especiales de contratación y de las que se dictaran en materia de régimen jurídico de la Empresa pública, declaraba que se conducirían por los principios de la L. C. E., salvo que la naturaleza de la operación a realizar fuera incompatible con aquéllos.

El Real Decreto Legislativo 931/1986, de 2 de mayo, de adaptación de la L. C. E. a las Directivas de la Comunidad Económica Europea, por su parte, establecía en la Disposición Final Primera que los preceptos de la L. C. E. que en el mismo se declaraban básicos a los efectos del artículo 149.1.18ª de la Constitución Española (C. E.), serían de aplicación a los contratos que celebraran las Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Organismos autónomos de unas y otras, siempre que los mismos estuvieran comprendidos dentro de su ámbito.

Estas normas resultaban a todas luces insuficientes para dar respuesta a las exigencias que en la materia establecía el Derecho comunitario, por lo que se hacía precisa una nueva legislación que, tras una larga tramitación parlamentaria, veía la luz en 1995.

La Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (L. C. A. P.), se dictó al amparo del artículo 149.1.18ª de la C. E., que atribuye al Estado competencia exclusiva para establecer la legislación básica sobre contratación administrativa. Así resulta de la propia Exposición de Motivos de la referida Ley (apartado 1.1):

«La nueva Ley no pretende abarcar toda la normativa de la contratación pública de manera uniforme, sino recoger un mínimo común denominador sustantivo que asegure, de manera unitaria y en condiciones de igualdad, los intereses generales de todos los españoles, pero reconociendo, al mismo tiempo a las Comunidades Autónomas que puedan introducir en la regulación de la materia, las peculiaridades que las competencias de su propia autonomía les permite.»

El ámbito de aplicación de la Ley, unido al carácter de básica, hacen que la misma deba interpretarse conforme a la Disposición Final Primera, que determina qué preceptos son básicos y cuáles son supletorios, esto es, aplicables en defecto de legislación autonómica específica.

Por otra parte, la Ley de Contratos pretende cumplir, como ya se señalaba anteriormente, con la obligación que corresponde al Estado español de trasponer determinadas Directivas comunitarias en materia de contratación pública, en concreto, la 93/36/C. E. E. y 93/37/C. E. E. (textos refundidos de las Directrices sobre suministros y obras) y la 92/50/C. E. E. (Directiva sobre contratos de servicios). Asimismo, la Ley toma en consideración aspectos concretos derivados de los Acuerdos sobre el Espacio Económico Europeo (que entró en vigor a partir del 1 de enero de 1994) y sobre Contratación Pública de la Organización Mundial del Comercio.

No se incluyó, sin embargo, en la L. C. A. P. el contenido de la Directiva 93/98/C. E. E. (texto refundido sobre sectores excluidos), aunque se establecen transitoriamente medidas para la aplicación a las entidades públicas sujetas a la Ley de Contratos en las fechas que señala la Directiva para contratos de obras, suministros y servicios. Es, por tanto, ésta la principal cuestión que la L. C. A. P. ha dejado pendiente en cuanto a la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación.

2. Génesis de los preceptos de la L. C. A. P. delimitadores de su ámbito de aplicación subjetiva

2.1. FINALIDAD PERSEGUIDA POR LA L. C. A. P. EN LA DETERMINACIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVA

El artículo 1 de la L. C. A. P. recoge su marco subjetivo de actuación. El contenido de dicho artículo constituye una de las principales novedades introducidas

en el régimen jurídico de la contratación regida por esa Ley, puesto que incorpora una concepción distinta de la institución contractual como instrumento de gestión de intereses generales y de satisfacción de necesidades públicas. El grado de vinculación subjetiva de la L. C. A. P. aparece escalonado de forma tal que puede hablarse de una sujeción gradual respecto de cada uno de los tipos de entidades del conjunto de sujetos afectados.

La nueva Ley participa de los criterios básicos de las Directivas de la Unión Europea en materia de contratos públicos. Ello ha supuesto la alteración radical, aunque por el momento sólo a nivel normativo, de una tendencia muy arraigada consistente, utilizando la terminología de García de Enterría, en la «*progresiva huida de los contratos públicos de la gestión administrativa del Derecho administrativo*».

La tramitación parlamentaria de la Ley ya refleja claramente la pugna en tablada a favor y en contra del sometimiento de los entes instrumentales de las Administraciones Públicas a los mecanismos de control regulados por la Ley. La cuestión clave residía en saber en qué medida y en qué casos se realizaban tales controles. El Proyecto que se remitió a las Cortes amparaba el mismo régimen sostenido por la L. C. E. de 1965, que se declaraba aplicable únicamente a la Administración del Estado y en la que sólo la Disposición Segunda del R. G. C. de 1975, contenía una recomendación de sujeción de la contratación de las empresas nacionales, de otras entidades con participación mayoritaria del Estado y de los Entes públicos regidos por el Derecho privado, a los principios de publicidad y concurrencia, «*salvo que la naturaleza de la operación a realizar sea incompatible*» con dichos principios. El artículo 1.3 del precitado Proyecto obligaba al sometimiento a la Ley de los contratos celebrados por «*los Organismos autónomos en todo caso y por las restantes Entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas*» en la medida en que dicha actividad no estuviera sujeta al Derecho privado.

El proyecto no coincidía con la normativa comunitaria que debía trasponerse con relación a la contratación administrativa y que obligaba a los entes públicos (incluso a los entes privados en el caso de los sectores excluidos) a adjudicar los contratos de obras, suministros y servicios a través de unos procedimientos públicos de selección que garantizaran la igualdad y favorecieran la concurrencia. La redacción del Proyecto, sin embargo, consagraba definitivamente la huida del Derecho público en la contratación, puesto que bastaba con crear entidades instrumentales sujetas al Derecho privado para eludir la aplicación de la contratación pública, no sólo en cuanto al fondo sino también en cuanto a los actos de preparación y adjudicación de los contratos.

Este fenómeno de la privatización supone un abuso en la utilización de las técnicas jurídico-privadas por parte de las Administraciones Públicas que, bajo el estandarte de la eficacia, origina la eliminación de garantías públicas, lo que, lejos de producir ventajas, causa disfunciones en el modelo cons-

titucional de Economía social de mercado. Como ha señalado Lavilla Rubira (1), la búsqueda de la «eficacia» en ningún caso puede legitimar la transgresión administrativa de previsiones normativas so pretexto de que éstas imponen trámites formales cuya observancia es larga, costosa e inútil para la resolución del fondo de la cuestión de que se trate. Y ello porque la eficacia es la aptitud para la consecución de los fines perseguidos por el ordenamiento jurídico en la forma y términos en que éste las precisa. En consecuencia, el incumplimiento de éstos, por principio, además de ilegal, es determinante de la ineficacia de la actuación administrativa correspondiente.

Otra cosa da lugar a que sujetos que no son propiamente Administración, en el sentido estricto y formal del término, y sin embargo utilizan selectivamente el Derecho administrativo y se benefician de dicho uso, adjuren de todo lo que significa formalidad y control, por lo que es preciso determinar en los mismos el ámbito de aplicación del Derecho público y, por exclusión, el del privado.

Como señalan Ruiz Ojeda y García Bernaldo de Quirós (2), la batalla librada a lo largo del procedimiento parlamentario se centró, en gran parte, en este punto. En todas y cada una de las Enmiendas a la totalidad presentadas se hacía referencia a la necesidad de que el ámbito regulador de la Ley abarcara por entero al conjunto del Sector Público. Rechazadas las planteadas a la totalidad, fue en la fase de Enmiendas al articulado donde se introdujeron las modificaciones que han dado lugar a la redacción definitiva del artículo 1. El texto aprobado por el Congreso de los Diputados el 16 de febrero de 1995 ya recogía la versión definitiva del precepto comentado, con la adición del artículo 2, que ha de entenderse integrado en un mismo bloque normativo.

Al final del proceso de redacción del conjunto de preceptos reguladores del ámbito de aplicación subjetiva de la L. C. A. P., se impuso la incorporación plena y casi en términos literales del concepto de «*poder adjudicador*» recogido en las Directivas de la Unión Europea, sobre coordinación de procedimientos de adjudicación de contratos administrativos, lo que, como señala Gimeno Felú (3), constituye un vehículo para el *levantamiento del velo* de la personalidad de los entes instrumentales sujetos al Derecho privado para «*descubrir su verdadera condición de entes públicos y sujetar al Derecho administrativo los actos separables de su vida privada*».

La conexión inmediata con las Directivas de la Unión Europea impide llevar a cabo una interpretación meramente formal o nominal del ámbito subjetivo de aplicación de la Ley. Lo que verdaderamente importa es la naturaleza de la acti-

(1) LAVILLA RUBIRA: La voz «eficacia» en la *Enciclopedia Jurídica Básica*. Civitas, Madrid, 1995.

(2) RUIZ OJEDA: *Comentarios a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y a su Reglamento de desarrollo parcial -doctrina, jurisprudencia y concordancias-*. Civitas, Madrid, 1996.

(3) GIMENO FELÚ: *El control de la contratación pública (Las normas comunitarias y su adaptación en España)*. Civitas, Madrid, 1995.

vidad gestionada mediante el contrato, así como el régimen de control ejercido, es decir, la influencia dominante del desarrollo del poder público sobre el mero organismo adjudicador, control en el que resulta de especial relevancia la financiación del contrato, el origen de los fondos.

2.2. INCIDENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO DE LA CONTRATACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DEL MARCO DE LA L. C. A. P.

Las Directivas comunitarias en materia de contratación pública deben respetarse por todas las Administraciones Públicas y no sólo por la General del Estado. La existencia de libertad de autorganización de los Estados miembros para cumplir los Tratados no puede servir a éstos para que, pretextando problemas internos respecto de la distribución territorial de competencias, puedan justificarse los incumplimientos de la normativa comunitaria por parte de las distintas Administraciones. Esto lleva a que el Estado, en la medida de lo posible, tienda a unificar el régimen contractual público y a mantener diferenciado exclusivamente lo que se refiere a peculiaridades orgánicas.

El objeto del Derecho comunitario europeo de la contratación persigue, fundamentalmente, imponer normas comunes a los Estados de la Unión Europea que aseguren la libre concurrencia de todos los empresarios a los contratos que se celebren para las distintas Administraciones Públicas, y ello por exigencia de los principios de libertad de establecimiento, de libre prestación de servicios, de libre circulación de mercancías y de prohibición de medidas de efecto equivalente.

Un aspecto capital de esa normativa afecta directamente al ámbito de aplicación subjetiva que ha de tener la legislación interna reguladora de la contratación pública. Este aspecto no es otro que la extensión de los procedimientos públicos de licitación y de adjudicación de contratos no sólo a las Administraciones territoriales sino también a los organismos de Derecho público, en concreto, a aquellos cuya creación responda a necesidades de interés general y no tengan carácter industrial o mercantil, que estén dotados de personalidad jurídica y su actividad esté financiada mayoritariamente por un organismo de Derecho público, o que su gestión esté sometida a control de estos últimos, o que su órgano de administración o dirección esté compuesto principalmente por miembros nombrados por una Entidad de Derecho público.

Este concepto amplio excluye únicamente de la sumisión a la legislación de contratos a las empresas públicas, con forma societaria o no, que realicen una *actividad mercantil* en el sentido de transformación o dación de bienes al mercado, de manera que el resto de los entes, incluidos los que se sujetan al Derecho privado, o incluso las Empresas públicas de forma societaria cuya actividad consista en la realización de actividades de interés público, tales como la contratación de obras públicas o de infraestructuras, quedan incluidos en el ámbito de la Directiva y sujetos, por tanto, en el desarrollo de la actividad contractual, a procedimientos de contratación públicos.

En el Anexo I de la Directiva 93/37/C. E. E. se contiene una lista, por países miembros, de los organismos y entidades que reúnen las características señaladas, que será revisada y puesta al día con arreglo a lo dispuesto en el artículo 35.1 de la citada Directiva. Tal relación no tiene vocación de ser exhaustiva, aunque sí «lo más completa posible», según recoge el artículo 1.b) párrafo 2º, de aquélla.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (T. J. C. E.) se ha ocupado en diversas ocasiones del ámbito subjetivo de las Directivas comunitarias, fundamentando la inclusión de las entidades conforme a un criterio funcional y no orgánico de Estado. En concreto, la sentencia de 20 de septiembre de 1988 (Beentjes) establece:

«De acuerdo con la letra b) del artículo 1 de la Directiva (93/37/C. E. E.), se consideran como poderes adjudicadores del Estado las colectividades territoriales y las personas jurídicas de Derecho público enumeradas en la lista del Anexo 1.

El concepto de Estado, en el sentido de esta disposición, debe recibir una interpretación funcional. El fin de la Directiva, tendente a la efectiva realización de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios en materia de contratos públicos de obras, se vería, en efecto, comprometido si la aplicación del régimen previsto por la Directiva debiera excluirse por el hecho de que un contrato público de obras fuera adjudicado por un organismo que, a pesar de haber sido creado para desempeñar las tareas que la Ley le confiere, no se hallase formalmente integrado en la Administración del Estado.»

Estas exigencias de Derecho comunitario se han plasmado finalmente en la L. C. A. P. operándose así una trascendental modificación de la normativa vigente hasta ese momento.

3. Ámbito subjetivo de aplicación de la L. C. A. P.

3.1. NORMATIVA REGULADORA

La L. C. A. P. parte del principio de que las Entidades, públicas y no públicas, que reciban fondos públicos de manera mayoritaria o que estén controladas por alguna Administración deben quedar sometidas, en alguna forma, a los principios o a las prescripciones de la Ley, aunque, por su distinta esencia o naturaleza, en grados diferentes. En consecuencia, la Ley diseña su ámbito subjetivo de aplicación sobre la base de distintos niveles o intensidades de sumisión.

3.1.1. Primer nivel. Sujeción total

El grado más intenso de aplicación a la L. C. A. P. corresponde a las Administraciones Públicas, enumeradas en el artículo 1, entendiéndose por tales a los efectos de la Ley (art. 1.2):

- La Administración General del Estado.
- Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- Las Entidades que integran la Administración Local.

También deberán ajustar su actividad contractual a la Ley (art. 1.3):

- Los Organismos autónomos *en todo caso*.
- Las restantes Entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia, vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas, *siempre que en ellas se den los siguientes requisitos:*

- a) Que hayan sido creadas para satisfacer específicamente necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil.
- b) Que se trate de entidades cuya actividad esté mayoritariamente financiada por las Administraciones Públicas u otras entidades de Derecho público, o bien cuya gestión se halle sometida a un control por parte de estas últimas, o cuyos órganos de administración, de dirección o de vigilancia estén compuestos por miembros, de los cuales más de la mitad sean nombrados por las Administraciones Públicas u otras entidades de Derecho público.

Habrà de tenerse en cuenta que la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), ha derogado expresamente los artículos 4. 6.1.b y 6.5 del Real Decreto Legislativo 1.091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (LGP), por lo que las menciones que la LCAP haga a Organismos autónomos, administrativos o comerciales, industriales o financieros; a las Entidades de Derecho público sujetas a Derecho privado y al resto de las Entidades de Derecho público, han de entenderse efectuadas a las categorías establecidas por la mencionada Ley; a saber, Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales, según los casos.

3.1.2. Segundo nivel. Entidades no incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 1.3 de la L. C. A. P. a las que les son aplicables determinados preceptos de la Ley

En el siguiente nivel de sujeción, de intensidad más atenuada, están las entidades de Derecho público no comprendidas en el artículo 1.3 de la L. C. A. P. entes que en la L. C. E. no estaban incluidos sino para recomendarles el respeto a sus principios. Conforme a la nueva Ley, aquéllas quedarán sometidas a las prescripciones que contiene con relación a la capacidad de las empresas, publicidad, procedimiento de licitación y formas de adjudicación respecto de los contratos en que concurren las siguientes circunstancias (art. 2.1):

- a) Que se trate de contratos de obras o de contratos de consultoría y asistencia, de servicios o de trabajos específicos, concretos y no habituales relacionados con los primeros (no se incluyen suministros), siempre que alcancen determinada cuantía, cuyos umbrales marcan las Directivas comunitarias.

- b) Que la fuente principal de financiación de los contratos proceda de las transferencias o aportaciones de capital provenientes, directa o indirectamente, de las Administraciones Públicas.

El mismo grado de vinculación corresponde a los contratos de Derecho privado subvencionados por la Administración, siempre que cumplan lo siguiente (art. 2.2):

- a) Que afecten a determinados objetos: contratos de obras (clase 50, grupo 502 de la Nomenclatura General de Actividades Económicas de las Comunidades Europeas –ingeniería civil: carreteras, puertos, vías férreas–) y los de construcción de hospitales, equipamientos deportivos, recreativos o de ocio, edificios escolares o universitarios y a edificios de uso administrativo. También los contratos de consultoría y asistencia, de servicios y de trabajos específicos y concretos no habituales, todos ellos relacionados con los contratos de obras referidos anteriormente.
- b) Que la subvención de la Administración supere el 50 por 100 de su importe, siempre que éste sea igual o superior a la cuantía determinada para los contratos comprendidos en el punto 2.1 de la Ley.

Este precepto amplía el ámbito subjetivo de la L. C. A. P., pues afecta no sólo a entes públicos, sino también a sujetos o entidades privadas. La razón de este tratamiento está clara: el origen público de los fondos justifica aquellas exigencias, de modo que a través de esta técnica de fomento se asegura el control de la actividad privada.

3.1.3. Tercer nivel. Entidades excluidas del ámbito subjetivo pero a las que les son de aplicación ciertos principios de la Ley

La Disposición Adicional Sexta de la Ley establece que las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación directa o indirecta de las Administraciones Públicas o de sus Organismos autónomos o Entidades de Derecho público, se ajustarán en su actividad contractual a los principios de publicidad y concurrencia, salvo que la naturaleza de la actuación a realizar sea incompatible con los mismos.

Por lo que se refiere a los denominados *sectores excluidos* (agua, energía, transporte y telecomunicación) sometidos a la Directiva 93/38/C. E. E., se establece un régimen jurídico diferente. Se sitúa fuera del ámbito de los preceptos de la Ley a las mismas entidades que quedan sujetas a ella conforme al artículo 1.3. Por tanto, en estas circunstancias, y por ser aquél un precepto especial frente a éste, deberán respetarse en tales contratos únicamente los principios de publicidad y libre competencia propios de la contratación administrativa. Ello será así hasta la plena incorporación a la legislación española de la referida Directiva, puesto que se dispone que hasta ese momento continuarán rigiéndose por las normas que hasta la fecha fueran aplicables (Disposición Transitoria Sexta, 2).

Con relación a los contratos que se operen en estos sectores y que celebren las Administraciones territoriales y Organismos autónomos, según la Disposición Transitoria Sexta primer párrafo, serán de obligado cumplimiento las normas de publicidad contenidas en el *D. O. C. E.* a partir del 1 de enero de 1996, si se trata de los contratos de obras o suministros, y desde el del 1 de enero de 1997, si lo son de consultoría y asistencia, de servicios o de trabajos específicos y concretos no habituales.

En los Anexos de la Directiva se establece una normativa homogeneizadora de estos sectores en materia de publicidad y selección del contratista, con independencia del origen público o privado, lo que garantiza los principios de no discriminación y de libre concurrencia. Ello permitirá, por un lado, flexibilizar el régimen de Derecho público aplicable a los organismos públicos y, por otro, endurecer el propio de las entidades privadas dedicadas a su gestión, lo que se justifica por el interés público que representan dichos sectores.

Además, la L. C. A. P. obliga a los concesionarios particulares a sujetarse a las normas de publicidad para los contratos que celebren con un tercero (art. 133) y contempla el caso de las llamadas *empresas vinculadas* (art. 134).

3.1.4. Otros sometimientos

También se celebrarán, con sujeción a la L. C. A. P., los contratos que se formalicen al amparo del artículo 88 de la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común (L. R. J. P. A. C.), que se refiere a la terminación convencional de los procedimientos administrativos cuando su objeto sean materias reguladas en la L. C. A. P. (Disposición Adicional Cuarta).

3.2. CARÁCTER BÁSICO DE LA L. C. A. P.

El artículo 149.1.18ª de la C. E., confiere al Estado la competencia exclusiva para dictar la legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas. Sin embargo, esto no agota la actividad contractual de las Administraciones Públicas.

Los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas del País Vasco (art. 11.1.b), de Cataluña (art. 10.1.2), de Galicia (art. 28.2), de Andalucía (art. 15.1.2), de Valencia (art. 32.1.2), de Navarra (art. 49.1.d) y de las Islas Baleares (art. 11.9) han atribuido a las respectivas Comunidades, en materia de contratos, el desarrollo de la legislación básica del Estado y su ejecución. El resto de los Estatutos no tienen previsión alguna al respecto, aun cuando el propio Estado mantiene en estos casos una interpretación favorable al reconocimiento de las competencias normativas por ser *potestades inherentes a toda Administración Pública*.

Establece la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en sentencias 141/1993, de 22 de abril, y 331/1993, de 12 de noviembre, entre otras, que *“... la normativa básica en materia de contratación administrativa tiene principalmente por objeto, aparte de otros fines de interés general, proporcionar las garantías de publicidad, igualdad, libre concurrencia y seguridad jurídica que aseguren a los ciudadanos un tra-*

tamiento común por parte de todas las Administraciones Públicas. Objetivo éste que refuerzan y extienden subjetivamente las Directrices de la C. E. E. sobre las materias a las que es preciso adaptar nuestro Derecho interno».

La fijación del ámbito de aplicabilidad de la L. C. A. P. debe ajustarse al orden constitucional de distribución de competencias en el aspecto contractual. El artículo 1.4 dispone que lo establecido en apartados anteriores se entiende sin perjuicio de lo reconocido en la Disposición Final Primera; precepto éste en que se procede a delimitar los artículos de la Ley que serán de aplicación directa y general a todas las Administraciones Públicas comprendidas en el artículo 1 de la Ley, por ser básicos al amparo del artículo 149.1.18^ª de la C. E. La L. C. A. P. parte del principio de declararse básica en su integridad y, posteriormente, exceptúa algunos artículos o parte de los mismos, que sólo se aplicarán supletoriamente, *en defecto de regulación específica dictada por las Comunidades Autónomas.*

Es por esta razón que la Disposición Final Segunda puntualiza que cuando en la Ley se hace referencia a órganos de la Administración General del Estado, debe entenderse también hecha, salvo excepciones, a los correspondientes órganos de las demás Administraciones Públicas incluidas en el ámbito de aplicación.

La Disposición Final Tercera de la L. C. A. P. califica también como básicas las normas que promulgue la Administración General del Estado en desarrollo de la Ley *cuando constituyan complemento necesario de dicho carácter respecto de los artículos que lo tienen atribuido conforme a la Disposición Final Primera y así se señale en la propia norma de desarrollo.*

El Tribunal Constitucional, en la ya referida sentencia 141/1993, señala que todos los preceptos de la normativa de contratos que tiendan directamente, como complemento necesario de la legislación de contratos, *a dotar de efectividad práctica a aquellos principios básicos de la contratación administrativa, deben ser razonablemente considerados como normas básicas. Mientras que no lo serán aquellas otras prescripciones de detalle o de procedimiento que, sin merma de la eficacia de tales principios básicos, pudieran ser sustituidas por otras regulaciones, asimismo complementarias o de detalle, elaboradas por las Comunidades Autónomas con competencia para ello.*

En este marco, el Tribunal declara que serán preceptos básicos:

- Los destinados a garantizar la igualdad de los licitadores.
- Los relativos a:
 - El principio de publicidad.
 - Los derechos sustantivos de los licitadores.
 - Deber de cooperación entre todas las Administraciones.
 - La igual aplicación en todo el territorio nacional.

No tendrán carácter básico las normas relativas a los siguientes aspectos:

- *Carácter organizativo:* Las que se refieren a órganos del Estado o a elementos organizativos de los contratos. Se incluyen en este punto las relativas a la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, órganos de contratación,

pliegos de cláusulas, remisión de contratos al Tribunal de Cuentas, prerrogativas de la Administración, expedientes de contratación, tramitación urgente y de emergencia, Mesas de Contratación, adjudicación con bajas temerarias, cumplimiento de los contratos, supervisión de proyectos, contratos celebrados en el extranjero...

- *Carácter potestativo*: Aquellas que otorgan a la Administración una mera posibilidad: artículos 38 (dispensa de garantías), 113.3 y 7 (continuación en suspensión de pagos), 124 (programas de trabajo), 131 (porcentaje de cesión a terceros), 169 (causas de resolución), 191 (existencia de pacto), 217 (subsana-ción de errores) y 218 (indemnizaciones).
- *Fijación de plazos o cuantías*: Además de los máximos y mínimos de la Disposición Final Primera, 2 y 3, deben tenerse en cuenta otros plazos no básicos: artículos 42 (acreditación de constitución de garantías), 55 (formaliza-ción de contratos), 90 (adjudicación del concurso), 145 (expedición de certifi-caciones con carácter mensual) y 147 (garantías).
- *Otros preceptos de carácter no básico*: Los relativos a diversas cuestiones no esenciales, lo que afecta a los artículos 16, 20, 24, 70, 80, 113.6, 143, 152, 170, 174, 175, 188 y 219.

3.3. VINCULACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES POR LA L. C. A. P.

En cuanto a la aplicabilidad de la L. C. A. P. a la contratación de las entidades que integran la Administración Local, debe tenerse en cuenta que la Disposición Derogatoria Única deja expresamente sin vigencia el Reglamento de Contratación de Corporaciones Locales de 19 de enero de 1953 y, asimismo, todas las disposiciones de igual o inferior rango en cuanto se le opongan.

Así pues, la actividad contractual de las Corporaciones Locales queda regula-da por el artículo 88 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local (L. B. R. L.), modificado parcialmente respecto de su cuantía por la Disposición Adicional Novena de la L. C. A. P., por los preceptos de la L. C. A. P. que se han declarado básicos y, supletoriamente, por los restantes, por la legislación com-plementaria o de desarrollo de las Comunidades Autónomas y, finalmente, por las Ordenanzas de cada Entidad Local.

Cabe cuestionarse qué hay que entender por Administración Local a los efec-tos del artículo 1.2.c), de la L. C. A. P. Existen dos posibilidades:

- a) Hacer coincidir el concepto con el íntegro contenido del artículo 3 de la L. B. R. L., que incluye no sólo a los entes estrictamente territoriales sino también a otros, como las Mancomunidades, con clara vocación institu-cional.
- b) Limitar el contenido del artículo 1.2.c) de la L. C. A. P., exclusivamente a las entidades locales de carácter territorial, haciéndolo así concordar con el resto de los apartados del artículo 1.2 y desplazando el tratamiento de otros

entes, como las Mancomunidades, a los restantes apartados del mismo artículo 1. que regulan la llamada Administración institucional.

Parece que esta segunda solución sería más correcta conforme al espíritu de la L. C. A. P. Su aceptación determinaría que sólo se considerase Administración Local a efectos del artículo 1.2.c) de la L. C. A. P., lo que el artículo 3 de la L. B. R. L. y los correspondientes de las legislaciones autonómicas del régimen local califican como entes locales territoriales, a saber: la Provincia, el Municipio, la Isla, las Entidades de ámbito territorial inferior al municipio instituidas o reconocidas por las Comunidades Autónomas, las Comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios instituidas igualmente por las Comunidades Autónomas, y las Áreas Metropolitanas.

3.4. LA L. C. A. P. Y LAS ENTIDADES DE DERECHO PÚBLICO

Como ya se ha señalado, la L. C. A. P. establece un doble régimen jurídico para las entidades de Derecho público. En el caso de las referidas en el artículo 1.3 se predica una sumisión plena a la Ley, y respecto de las reguladas en el artículo 2.1 únicamente serán exigibles las prescripciones de aquélla referidas a capacidad, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación. A estos efectos, como se ha comentado, habrán de tenerse en cuenta las categorías establecidas por la LOFAGE que, en ocasiones, sustituyen a las que se diseñaron por la LGP.

Como primera advertencia es preciso destacar que no puede asimilarse el concepto de «entidad pública» que emplean estos preceptos con el de nuestro Derecho interno. No debe darse únicamente esta consideración a los entes de Derecho público a los que se refería el antiguo artículo 6 de la LGP, pues dentro del espíritu del artículo 3.1 de la L. C. A. P. se albergan otras entidades de naturaleza institucional, como las Mancomunidades y Consorcios en el ámbito local, u otras entidades que no encajan en los apartados del referido precepto de la L. G. P., como ocurre con las Universidades (S. T. J. C. E. de 18 de marzo de 1992).

Por otra parte, hay que puntualizar que no han de confundirse los contratos de cualquier tipo celebrados por las Entidades de Derecho público de carácter industrial o mercantil con personalidad jurídica propia, que se rigen, por tanto, por el Derecho privado, con los contratos de carácter privado que ultimate la Administración, conforme al artículo 5.3 de la L. C. A. P. (compraventa, donación, permuta, arrendamiento y demás negocios análogos sobre bienes inmuebles, propiedades incorporales y valores negociables). En el primer caso, con arreglo al artículo 2.1 de la Ley habrán de aplicarse las prescripciones de ésta relativas a la capacidad de las empresas, publicidad, procedimiento de licitación y formas de adjudicación. Los contratos privados de las Administraciones Públicas, por su parte, se regirán, en cuanto a su preparación y adjudicación (actos separables) por normas administrativas especiales y, en su defecto, por la L. C. A. P. y sus disposiciones de desarrollo, y en cuanto a los efectos y extinción, por las normas de Derecho privado.

Se hace imprescindible deslindar con precisión las entidades a que se refieren los artículos 1.3 y 2.1 de la L. C. A. P. Puesto que el último de los preceptos citados se define por exclusión respecto del primero, resulta conveniente tratar de delimitar éste. Para ello la Ley ofrece dos criterios identificadores que coinciden con los dos requisitos exigidos con carácter cumulativo en las letras a) y b).

Descartado el requisito b) como criterio diferenciador, ya que de una u otra forma se va a cumplir en la práctica totalidad de las entidades de Derecho público por su carácter alternativo, parece lógico pensar que el elemento determinante va a radicar en que se trate de entidades creadas específicamente para satisfacer necesidades de interés general, pero que no tengan carácter industrial o mercantil. La sujeción total a la Ley viene ocasionada no por la forma jurídica de la entidad, sino por la actividad que realice.

Si lo que hubiera de entenderse por «*interés industrial o mercantil*» fuese la simple obtención de un lucro aun cuando fuera para alcanzar la autofinanciación de estos entes, resulta claro que algunos de éstos se excluirían del ámbito de aplicación del artículo 1.3 de la L. C. A. P. Sólo quedarían dentro de este precepto las entidades que persiguieran finalidades culturales o que actuaran efectivamente potestades administrativas, esto es, aquellas que se encontraran muy alejadas de cualquier interés que pudiera ser calificado de mercantil.

Sin embargo, este concepto de «*interés mercantil*» resulta excesivamente restrictivo. Cuando una entidad pública se crea no con el ánimo de competir en el mercado conforme a las reglas de la libre competencia ni para ser más rentable y productiva que otras empresas privadas, sino para proveer a una necesidad de interés general (lo que no tiene necesariamente que coincidir con la gestión de un servicio público), parece claro que debe quedar afectada plenamente por la L. C. A. P. Es cierto que en muchos casos, tal ente se nutrirá y financiará con los ingresos que perciba de los usuarios, pero en estos supuestos el ánimo de lucro, dentro de la jerarquización de fines que pueda establecerse, no ocupa la posición culminante ni siquiera un lugar destacable, e incluso cabría preguntarse si tales ingresos constituyen «ánimo de lucro» en sentido estricto o, más bien, un modo de financiación de idéntica consistencia que el que resulta de las consignaciones o dotaciones presupuestarias.

Se considera que la L. C. A. P. es de entera aplicación a los entes del antiguo artículo 6.5 de la L. G. P., recogidos ahora en las categorías de la LOFAGE, y también a otros entes institucionales como las Universidades, Consorcios y Mancomunidades. De igual forma quedarán sujetas algunas entidades del anterior artículo 6.1.b) de la L. G. P., y ello con independencia de que sus normas creadoras vinculen su actividad al Derecho privado.

La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de noviembre de 1993, que condena al Estado español al declarar la incompatibilidad de la entonces vigente L. C. E. y su Reglamento con las Directivas comunitarias, cierra la puerta a la posible aplicación del Derecho privado para la actividad contractual de los Poderes públicos por vía de creación de entes

instrumentales al amparo de la L. G. P., queriendo así garantizar el sometimiento de toda la variedad de entes instrumentales que ofrece el complejo ordenamiento jurídico a los procedimientos públicos de selección de contratistas –favoreciendo la concurrencia, objetividad y no discriminación– y calificar de acto administrativo la adjudicación de los contratos.

A tal efecto, García de Enterría y T. R. Fernández (4) señalan que, si bien parece correcto acudir a las formas de personificación privadas cuando la Administración pretende actuar en el mercado libre y al mismo nivel que los demás empresarios, carece de justificación que este mecanismo se utilice para «burlar» las vinculaciones que la Constitución impone a la Administración como Poder público, como ejercitante de «potestades públicas». Sólo cuando la Administración se comporta como un agente económico en condiciones de igualdad y sin las prerrogativas de un poder público podrán utilizarse técnicas jurídicas típicas del Derecho privado, resultando entonces correcta la aplicación de las fórmulas contractuales propias de aquél. En este último caso, las «empresas públicas» concurrentes con la iniciativa privada deberán aceptar las reglas de juego impuestas a todos los agentes económicos, cuyo núcleo principal se concentra en el Derecho de la competencia.

3.5. ALCANCE DE LA APLICACIÓN DE LA L. C. A. P. A LA SEGURIDAD SOCIAL

La contratación de las Entidades gestoras y los Servicios comunes de la Seguridad Social se ajustará, según el artículo 95 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, que aprueba el Texto Refundido de la Seguridad Social, a lo dispuesto en la legislación general de contratos con ciertas especialidades de carácter fundamentalmente orgánico.

La L. C. A. P. no incluye expresamente a la Seguridad Social al delimitar su ámbito subjetivo de aplicación. Sin embargo el artículo 12.1. al determinar los órganos de contratación, se refiere en concreto a los Directores generales de las distintas Entidades gestoras y Servicios comunes de la Seguridad Social, lo que pone de manifiesto que la L. C. A. P., siquiera de forma implícita, contempla el régimen de tales entidades. Éstas deberán entenderse incluidas por su naturaleza entre las referidas en el artículo 1.3 de la Ley y, por tanto, deberán ajustar plenamente a ella su actividad contractual.

3.6. DISFUNCIONALIDADES DERIVADAS DE LA FORMA DE SUJECCIÓN A LA L. C. A. P. DE CIERTOS ORGANISMOS AUTÓNOMOS

El artículo 1.3 de la L. C. A. P. declara plenamente aplicable la Ley a todos los Organismos autónomos. La solución adoptada por este precepto puede dar lugar

(4) GARCÍA DE ENTERRÍA Y T. R. FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho administrativo*. Civitas, Madrid, 1993.

a cuestionarse si resulta lógico este tratamiento respecto de algunos de ellos que estatutariamente someten su actividad al Derecho privado. En estos casos, y si se sigue el ya referido criterio funcional o de actividad del Poder público, ¿por qué se da un trato diferenciado a tales Organismos y a las Entidades de Derecho público que escapan a la aplicación plena de la Ley conforme al artículo 2.1, cuando poseen carácter industrial o mercantil?

En este caso parece que la Ley ha optado por un criterio orgánico o subjetivo en aras de una mayor sumisión de la actividad administrativa a las normas sobre contratación pública. Sin embargo, parecería una posición más equitativa aquella encaminada a eliminar la distinción entre el régimen de los Organismos autónomos y el de «*las restantes entidades de Derecho público*»; esto es, considerar que los artículos 1.3 y 2.1 de la L. C. A. P. deben aplicarse de la misma manera a todas las entidades públicas de base institucional dependientes de las Administraciones Públicas territoriales.

3.7. LA CONTRATACIÓN DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES PÚBLICAS: SUMISIÓN A LOS PRINCIPIOS DE PUBLICIDAD Y CONCURRENCIA

Con arreglo a lo establecido en la Disposición Adicional Sexta de la L. C. A. P. se considera que las Empresas públicas, en su actividad contractual, deben respetar los principios de publicidad y concurrencia, aunque no los preceptos de la Ley que desarrollan el cumplimiento de tales postulados.

Para hacer efectivo el principio de publicidad habrá de darse a las licitaciones la adecuada difusión, aunque no es necesaria la inserción de los anuncios de contratación en los distintos Diarios Oficiales, pudiendo sustituirse por la realizada en los periódicos nacionales. Los plazos previstos en la Ley sirven de referencia pero no son obligatorios.

Además del alcance de estos principios de la Ley a la actividad contractual de las Empresas públicas, sería aconsejable que, en la medida de lo posible, la actuación de éstas en materia de contratación se desarrollara teniendo en cuenta los principios contenidos en el resto de los preceptos de la Ley y se aplicaran a los supuestos que lo permitan. Ello coadyuvará a obtener una mayor transparencia y objetividad en la administración de unos bienes y recursos económicos que, al fin y al cabo, provienen del Erario público.

En definitiva, podría decirse que, en lo que respecta a los efectos y extinción de los contratos, las Empresas públicas seguirán las normas de Derecho privado, y en lo que concierne a los actos preparatorios de los mismos es conveniente que se cumplan, en cuanto sea posible, los preceptos de la L. C. A. P., que sólo será norma de obligado cumplimiento en lo que se refiere al respeto de los principios de publicidad y libre concurrencia. Ello se debe a que, a pesar de la existencia de capital público, se crean entidades para la producción de bienes y servicios que se introducen en el mercado de libre competencia con el Sector privado, debiendo

desarrollar su actividad según los mecanismos y procedimientos del inversor privado para liberarlos así de rigideces o entorpecimientos en su tráfico: es decir, de la posición de desventaja que supondría la vinculación por los preceptos de esta Ley.

3.8. LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS Y NORMAS DE LA CONTRATACIÓN PÚBLICA A LOS «AGENTES DELEGADOS» Y A OTROS PARTICULARES

Con la expresión «*agentes delegados*» se quiere hacer referencia a la fórmula en virtud de la cual los Poderes públicos acuden a particulares y les encomiendan el ejercicio de funciones administrativas. Este sistema, como señala Gimeno Felú (5), consiste en la «*pérdida del monopolio por los Poderes públicos de la acción administrativa dirigida a la satisfacción de las necesidades colectivas*».

A través de esta figura se extiende el ámbito de aplicación de los principios de concurrencia, no discriminación y transparencia a personas privadas que, al actuar por delegación –habilitación–, se consideran como auténticos Poderes públicos al entender que ejercen funciones públicas. Ello significa que la categoría de los contratos públicos va más allá de los casos en que una autoridad administrativa ejerce una actividad de tal naturaleza, y se aplica también a los supuestos en que personas privadas ejercitan funciones administrativas o concluyen contratos para la satisfacción de necesidades de servicio público si detentan derechos exclusivos o especiales (como ocurre con los concesionarios), o se encuentran beneficiados para la adjudicación de dichos contratos por una subvención pública.

En España no existe una previsión legal expresa con relación a si puede extenderse la aplicación de la normativa sobre contratación pública a los casos en que se actúa por delegación ejerciendo funciones públicas, dado que la función traspasada sigue teniendo carácter público y su cumplimiento equivale al ejercicio de poder público.

La noción funcional de «*Poder público*» propia de las Directivas comunitarias traspuestas por la L. C. A. P., parece hacer necesario que los concesionarios se sometan a reglas de carácter jurídico-administrativo, como lo es la normativa sobre contratación pública. Así, señala T. R. Fernández (6) que, pese a no ser éstos agentes de la Administración Pública, no se quiebra el criterio subjetivo. Como manifestación clara de este principio puede citarse el artículo 133 de la L. C. A. P., que declara la obligación de las empresas concesionarias de obras públicas a publicar los anuncios de licitación en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*.

Caso distinto es el relativo a los contratos realizados por entidades privadas o por particulares con la subvención directa de la Administración en más del 50 por 100 de su importe, cuando éste exceda de la cuantía a que se refiere el artículo 2.2

(5) LAVILLA RUBIRA: *Op. cit.*

(6) T. R. FERNANDEZ: *Op. cit.*

de la L. C. A. P. En tal supuesto no se conferirá al subvencionado la consideración de mandatario o delegado de la Administración, sino que, por la intensidad de la relación especial de sujeción derivada de la obtención de una medida de fomento de desarrollo económico, se acude no al criterio subjetivo, sino al dato funcional de quién es el que realmente financia o asume el coste principal de dicho contrato, entendiéndose que se produce la presencia indirecta pero decisiva de un Poder público. Por ello, han de tenerse en cuenta al celebrar los contratos a que se refiere el artículo 2.2 de la L. C. A. P. las prescripciones de esta Ley relativas a la capacidad, publicidad, procedimientos de licitación y formas de adjudicación.

4. La sumisión de otras entidades a la L. C. A. P.

Una vez analizados los preceptos que la L. C. A. P. dedica a su ámbito subjetivo de aplicación, conviene examinar si es posible la extensión de aquélla a otros organismos o entidades distintos de los previstos expresamente en ella, en concreto a los Órganos constitucionales y a la llamada Administración corporativa.

4.1. LOS ÓRGANOS CONSTITUCIONALES

Los Órganos constitucionales o de relevancia constitucional requieren para el ejercicio adecuado y autónomo de sus funciones, de organizaciones públicas a su servicio que les provean de los medios materiales y personales necesarios. Entre las actividades que dichas entidades han de realizar para tal provisión están las de carácter contractual, dirigidas a obtener bienes y servicios de terceros.

Resulta extraño que, aun cuando se presentaron Enmiendas al respecto durante la tramitación parlamentaria, el legislador no incluyera a las organizaciones auxiliares de los Órganos constitucionales en el marco subjetivo de aplicación de la L. C. A. P. y, sobre todo, que no lo hiciera al menos dentro del ámbito de operatividad de los principios generales de publicidad y concurrencia, como si tales organizaciones pudieran adjudicar sus contratos libremente, no obstante el carácter público de los fondos con los que éstos se financian. Sin embargo, la realidad jurídico-positiva acredita que, salvo las peculiaridades orgánicas y procedimentales, las organizaciones públicas aquí consideradas contratan con sujeción a las mismas normas que las Administraciones Públicas dependientes del Ejecutivo.

Ha de señalarse que las especialidades no afectan en general a los aspectos del procedimiento que se establece ni a las garantías para los licitadores o quienes aspiran a serlo, sino exclusivamente a ciertos extremos relativos al ámbito interno de la organización contratante. El régimen aplicable a la contratación de éstos es el mismo que el correspondiente a la Administración General del Estado, con una importante excepción: no son objeto de publicidad comunitaria. Tal excepción está plenamente justificada a la luz del Derecho comunitario europeo, puesto que tales entidades no pueden incluirse dentro de la categoría de orga-

nismos de Derecho público en el sentido recogido por las Directivas 93/37, 93/36 y 92/50/C. E. E.

La aplicación de la legislación general de contratos públicos se produce por vías distintas:

- a) En ocasiones, las disposiciones específicamente dictadas en relación con estos órganos se remiten expresamente a la legislación general de contratación pública. A veces, tal remisión se contiene en normas con rango de Ley no dictadas por tales órganos, así ocurre con el Tribunal de Cuentas [art. 2.1.j) de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento]. Otras veces sin embargo, el reenvío se prevé en las normas dictadas por los mismos órganos y, o bien tiene carácter general, pero condicionado a lo que resulte de la aplicación al órgano en cuestión, como tiene lugar en el caso del Consejo General del Poder Judicial (art. 163 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo, aprobado el 22 de abril de 1986), o bien tiene por objeto exclusivamente aspectos singulares, delimitados por razón del tipo contractual (Tribunal Constitucional –Reglamento de Organización y Personal del Tribunal–), o por razón de los actos que han de dictarse en el procedimiento contractual, como son los supuestos del Congreso de los Diputados y del Senado, según se dispone en sus Reglamentos reguladores, y del Defensor del Pueblo que, conforme al artículo 38 de su Reglamento de Organización y Funcionamiento, está sometido al mismo régimen que las Cortes Generales.
- b) En otras ocasiones, la aplicación de la legislación general de contratos públicos se produce en virtud de las determinaciones que al efecto se contienen en los pliegos de cláusulas administrativas particulares aprobados por los órganos de contratación de las Entidades constitucionales o de relevancia constitucional de que se trate. Además, se dan casos en que, aun en defecto de tales determinaciones, la aplicación tiene lugar en virtud de Resoluciones singulares adoptadas en cada caso por los órganos competentes.

4.2. LA ADMINISTRACIÓN CORPORATIVA

La L. C. A. P. tampoco hace mención alguna a las Corporaciones de Derecho público de base no territorial (Cámaras de Comercio, Colegios Profesionales, Cofradías de Pescadores, etc.). En una primera lectura de la referida Ley podría entenderse que estas Corporaciones estarían incluidas en su artículo 1.3. Sin embargo, ello podría suponer una interpretación forzada del término «*organismo de Derecho público*», según el alcance que tiene en Derecho comunitario, puesto que, aunque la forma de personificación de estas Corporaciones es pública, no hay que olvidar que, no obstante el hecho de que estas entidades satisfacen intereses generales por delegación, atribución o desconcentración de una Administración Pública, sirven sustancialmente al interés social del grupo que integran. Así lo declara la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 1991 con rela-

ción a las Cámaras de Comercio, con argumentos que pueden aplicarse a toda la Administración Corporativa:

«Las Cámaras de Comercio son grupos sectoriales de personas asociadas alrededor de una finalidad específica, estando determinada la cualidad de miembro de la Cámara por una condición objetiva que guarda relación con un fin corporativo específico (...) creados por un acuerdo libre de sus miembros, condicionado a un posterior acto administrativo formal, del cual surge el reconocimiento de su personalidad y a la que, por ordenamiento jurídico o por delegación expresa de la Administración, se atribuyen funciones propias de éstas; pero de ello no se deduce que dichas Corporaciones sean verdaderas Administraciones Públicas, en cuanto que aquellas delegaciones no agotan su naturaleza sustancial, orientándose hacia la atención de intereses propiamente privados, ni sus fondos constituyen dinero público, ni sus cuotas o derramas en general son exacciones públicas, ni sus contratos son administrativos, ni sus bienes públicos, ni sus actos son administrativos –salvo en el caso específico de que se produzcan en el ejercicio de funciones delegadas–; en los demás actos rigen los principios del Derecho privado, sin que quepa hablar de principios típicos de las verdaderas Administraciones Públicas.»

Este criterio no ha de entenderse desvirtuado por la doctrina emanada del Tribunal Constitucional en sentencias de 16 de junio de 1994 y 12 de junio de 1996, que, al valorar si las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación pueden estimarse comprendidas dentro del concepto de asociación a que se refieren los artículos 22 y 28 de la C. E., con arreglo a la nueva consideración que les atribuye la Ley 3/1993, de 22 de marzo, al ampliar las funciones de carácter jurídico-administrativo de estas entidades, establece que la Administración corporativa tiene su origen no en un *pactum associationis*, sino en un acto de creación estatal, y que su objeto viene definido por los intereses públicos para cuya defensa fueron creados y son también fijados por el Poder público.

De todo ello se deduce que la L. C. A. P. les resulta de aplicación bien por vía de su artículo 2.2, bien en el supuesto de que en el ámbito de las potestades administrativas que tienen encomendadas precisen concluir contratos para el mejor cumplimiento de éstas, en cuyo caso deben someterse plenamente –pero sólo para estos supuestos– a los dictados de la L. C. A. P.: todo ello por exigencia del artículo 149.1.18ª de la C. E., cuando garantiza el tratamiento común de los administrados.

5. Consideraciones finales

La presencia de la Administración Pública como *potentior persona* arrastra sobre el régimen jurídico contractual determinadas exigencias ordenadas al servicio de su naturaleza vicarial (tal y como consagra el artículo 103 de la C. E.), de tal modo que es el interés general o público la causa y fundamento de que la Administración esté dotada de prerrogativas que le permitan una actuación unilateral y ejecutoria, un poder de dirección, inspección, control, interpretación e,

incluso, modificación de los términos contractuales, teniendo en cuenta, en todo caso, el principio de equilibrio de las prestaciones. Es por ello necesario que la normativa sobre contratación pública amplíe su ámbito subjetivo de aplicación lo más posible para evitar «fugas» injustificadas que, lejos de conducir a la eficacia de la gestión, podrían originar una disminución de garantías.

La configuración actual de las Administraciones Públicas ha evolucionado en los últimos años hacia la utilización de técnicas jurídico-privadas, lo que ha provocado un profundo desplazamiento de los esquemas del Derecho administrativo clásico. Ello ha originado, con cierta frecuencia, prácticas contractuales de adjudicación de contratos de gran trascendencia económica sin un auténtico procedimiento garantizador de los intereses generales y sin un control externo. Todo ello porque se trata de entidades que no son formalmente Administración Pública y que se crean al margen del Derecho administrativo para poder actuar con flexibilidad, lo que las convierte en centros de poder exentos del sistema general de legalidad y de las garantías que el Derecho público establece.

Las Directivas comunitarias en materia de contratación han optado por un concepto amplio de «ente de Derecho público», teniendo en cuenta fundamentalmente el elemento finalista de la actividad desarrollada para evitar que, mediante subterfugios formales, se eluda el cumplimiento de la norma en cada uno de los Estados miembros. Es precisamente a este impulso al que responde el nuevo marco subjetivo establecido por la L. C. A. P., que pretende incluir dentro de su ámbito de aplicación, siquiera a la influencia de sus principios, a la mayor parte de las entidades que en sentido amplio constituyen «poder adjudicador».

La aplicación de las reglas contenidas en la L. C. A. P. tiene un impacto decisivo sobre amplios sectores de la actividad administrativa, y desde el inicio de su vigencia han existido importantes problemas interpretativos. Si la base legal para la consecución de la reducción del número de entidades que contratan al margen de la normativa general de contratación de las Administraciones Públicas está puesta –pese a que las líneas maestras orientativas están surcadas de no pocos problemas interpretativos–, resta ahora solamente que el esfuerzo realizado por la L. C. A. P. en la trasposición de las Directrices comunitarias aplicables a la materia se vea acompañado por una decidida actividad por parte de la Administración consultiva y de las entidades contratantes encaminada a depurar el sentido de la norma y a ampliar la extensión de su grado de vinculación subjetiva, sin que ello pueda interpretarse, en ningún caso, como un entorpecimiento de la eficacia y de la flexibilidad de la gestión pública, sino como un instrumento articulado dentro del sistema de garantías contemplado en beneficio del interés público y del de los particulares.

**EL SIGNIFICADO
DE LA AMORTIZACIÓN
EN LA ADMINISTRACIÓN
PÚBLICA EN GENERAL
Y EN LA SEGURIDAD
SOCIAL EN PARTICULAR**

Alfredo Campos Lacoba
Contador Diplomado del
Departamento Tercero de
Seguridad Social y Acción Social

SUMARIO

1. Correcciones valorativas en la Administración Pública:
la amortización
2. La importancia del reflejo contable de la amortización
3. La realidad de la amortización en la Seguridad Social

1. Correcciones valorativas en la Administración Pública: la amortización

El Plan General de Contabilidad Pública actualmente en vigor, aprobado por Orden Ministerial de 6-VI-1994, se presenta como una disposición de primera magnitud que define el marco técnico básico de la normalización contable pública, cuya finalidad es conseguir que la información que facilite sea transparente, fiable y comprensible.

La filosofía de este Plan se inspira en la aplicación práctica de un nuevo marco conceptual de la contabilidad pública, que comenzó a gestarse a finales de 1990 con la publicación del documento *Principios contables públicos*, y su posterior desarrollo, mediante un estudio exhaustivo de su aplicación a las principales rúbricas de la contabilidad, por parte de la Comisión de Principios Contables Públicos, creada mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 28-XII-1990. Esta Comisión, a través de los grupos de trabajo constituidos en su seno, ha ido elaborando unos documentos contables que constituyen el denominado «marco conceptual» de la contabilidad pública antes mencionado.

El documento contable número 6. «Inmovilizado no financiero», elaborado por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, establece en su punto 8, «Criterios de valoración y correcciones valorativas», el concepto de amortización:

«La amortización es la expresión contable de la depreciación que normalmente sufren los bienes del inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos. La dotación anual que se realiza expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del inmovilizado.»

Posteriormente se delimitan las características que deben presentar los bienes del inmovilizado para ser conceptuados como activos amortizables:

- Tener una vida útil limitada.
- Ser utilizados durante más de un ejercicio económico.

- Ser utilizados por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos.

Asimismo se preceptúa que no estarán sujetos a amortización los siguientes bienes:

- Los integrantes del dominio público natural.
- Los terrenos y bienes naturales, tanto los de uso público como los comunales, salvo que tuvieran una vida útil limitada para el sujeto (por ejemplo: minas, graveras o escombreras).
- Las inversiones dedicadas al uso general.
- Las integradas en el Patrimonio Histórico Español en tanto no se utilicen por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos.

El resto de bienes del inmovilizado deberán ser objeto de amortización, registrándose ésta tanto a nivel individualizado en el inventario de bienes como a nivel agregado en las rúbricas de gastos.

Por otra parte, el documento número 3. «Obligaciones y gastos» elaborado por dicha Comisión, recoge en su apartado 2.2. «Tratamiento de los gastos»: «Los gastos derivados de las dotaciones a la amortización de bienes del inmovilizado material, que se cuantificarán por el importe en que éstos se hayan depreciado durante el período, teniendo en cuenta para su cálculo la vida útil del bien, el uso y la posible obsolescencia.»

Asimismo, en el punto 3. «Criterios aplicables a determinados procedimientos administrativos y gastos» de dicho documento se establece que «las dotaciones a las amortizaciones reflejan las correcciones negativas de un activo producidas por una depreciación originada por su funcionamiento, uso y disfrute».

Para el cálculo de la cuantía anual de la amortización se debe proceder a definir los siguientes conceptos:

- *Valor inicial*. Es el valor por el que se encuentran contabilizados los elementos de inmovilizado amortizables. Si se trata de un inmueble, habrá de separarse el valor del suelo y el del vuelo, a fin de que la amortización se realice solamente sobre el valor añadido de lo edificado.

- *Valor residual*. Se entiende por valor residual el que se espera recuperar por la venta del bien al final de su vida útil, descontando en todo caso los costes necesarios para realizar la venta. Cuando este valor sea poco significativo, en términos cuantitativos, no se tendrá en cuenta para determinar la base del cálculo sobre la que se efectúa la amortización. Si el valor residual estimado fuese negativo se deberá dotar una provisión con objeto de constituir un fondo que compense dicho valor en el momento en que el inmovilizado esté fuera de servicio.

- *Valor amortizable*. Es la diferencia entre el valor inicial y el valor residual.

- *Vida útil*. Es el período durante el cual se espera poder utilizar el bien en condiciones normales de uso. Se debe establecer, con un criterio racional, el pe-

río de utilización en función de las características propias del bien y del uso que vaya a dársele. Si se produjera alguna circunstancia que hiciera presumir una variación en el tiempo de vida útil del bien habrá de ajustarse la dotación anual en función del valor pendiente de amortizar y la vida útil estimada a partir de ese momento, no teniendo nunca dicho ajuste carácter retroactivo.

Por otra parte, se imputará al resultado del ejercicio el efecto significativo del cambio producido por «error» en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de la alteración de las condiciones iniciales.

Si consideramos que los bienes tienen una vida útil limitada y pueden ser renovados, total o parcialmente, hay que tener en cuenta el hecho de su depreciación.

La depreciación puede producirse por varias causas:

- *Funcional*. Es el deterioro que surge como consecuencia de la utilización del bien en el proceso productivo.

- *Física*. Debida simplemente al transcurso del tiempo.

- *Obsolescencia*. Debida a los avances técnicos que se pueden producir con respecto a los equipos utilizados.

Para el cálculo de la cuantía anual de amortización podrán utilizarse aquellos métodos que de acuerdo con un criterio técnico-económico distribuyan los costes de amortización a lo largo de su vida útil. Seleccionado el método a utilizar, ésta ha de aplicarse de forma uniforme en el tiempo.

Existen diferentes sistemas de amortización:

- *Amortización lineal o constante*. La cuota anual se establece en función de la diferencia entre el valor inicial y el valor residual, y dividiendo ésta entre el número de años que se espera tener de vida útil del bien.

- *Amortización decreciente o acelerada*. La cuota anual va disminuyendo de año en año, ya que se considera que el activo amortizable cuanto más nuevo es mayor rendimiento produce.

- *Amortización creciente*. Por este sistema se considera mayor utilidad en el bien a medida que transcurre el tiempo, por lo que las cuotas anuales van creciendo.

El sistema más usual suele ser el método lineal, por su mayor adaptabilidad a la totalidad de los elementos de inmovilizado y por su sencillez de aplicación. Su cálculo se realiza teniendo en cuenta la vida útil del elemento que se considere y su valor.

A través de este reflejo contable, dicha depreciación se contabiliza reconociendo un gasto de gestión que posteriormente se incluirá en la cuenta de resultados de las distintas entidades.

Contablemente, el reflejo de la pérdida del valor del inmovilizado se recoge a través del subgrupo [28] «Amortización acumulada del inmovilizado». Desde un punto de vista estricto de mecánica contable, las cuentas que conforman este sub-

grupo tienen una vinculación con las del subgrupo [68] «Dotaciones para amortizaciones». Por tanto, el sistema elegido para reflejar la depreciación del inmovilizado es el denominado «método indirecto», que permite un análisis completo del elemento afectado al dejar constancia en las cuentas anuales de:

- Los valores correspondientes al coste de adquisición o producción.
- El importe de la depreciación anual y el acumulado por el tiempo transcurrido desde su adquisición hasta el período que se está analizando.

En el proceso de desarrollo de los *Principios contables públicos* y de elaboración del Plan General de Contabilidad Pública se debatió acerca de la conveniencia de la inclusión en los estados financieros de un ente público de los fondos de amortización.

Los expertos que estaban en contra del reflejo de la depreciación de los activos fijos argumentaron las siguientes razones:

- No es necesario conocer los valores depreciados o de reemplazamiento del inmovilizado, porque éste no puede utilizarse como garantía de crédito.
- La ausencia de ánimo de lucro quita sentido a la amortización.
- El principio que subyace tras el concepto de amortización es el de correlación de ingresos y gastos y éste no es aplicable en entidades públicas de carácter administrativo.
- La financiación de las inversiones en inmovilizado se lleva a cabo con cargo a fondos especiales y no al gasto corriente. La renovación de los mismos se efectúa por idéntica vía, por lo que no es necesario recuperar el coste de los activos con cargo a los ingresos en forma de depreciación.
- La inflación incrementa en ocasiones el valor de mercado de los activos más rápidamente que su depreciación.

En mi opinión, que el inmovilizado no pueda utilizarse como garantía de crédito, que las entidades carezcan de ánimo de lucro, que las inversiones en inmovilizado se lleven a cabo con fondos especiales y el posible efecto apreciador de la inflación no es óbice para que en la Administración no se tenga que determinar con la mayor exactitud posible la valoración de su activo fijo para reflejar su correcta situación patrimonial y para poder determinar el coste de funcionamiento y ejecución de los servicios que realiza.

Respecto a la no aplicación del principio de ingresos y gastos en las entidades de carácter administrativo, en efecto ésta se da. Sin embargo, el reflejo de la depreciación del inmovilizado proporciona información a estas entidades para elaborar planes sobre las necesidades futuras de recursos para su reposición y para determinar el coste de los servicios prestados de manera más exacta para facilitar la toma de decisiones.

El grupo de trabajo que elaboró los documentos números 3. «Obligaciones y Gastos» y 6. «Inmovilizado no financiero» antes mencionados, se pronunció a favor de considerar la amortización como un elemento más del gasto económico del ejercicio, ya que, «a pesar de las dificultades e inconvenientes que presenta su

introducción en el ámbito de lo público, la oportunidad de esta información acerca de aspectos tales como el esfuerzo inversor de renovación que refleje necesidades futuras de recursos, coste de los servicios prestados y su capacidad para prestarlos de manera eficaz y eficiente, resultan fundamentales para la toma de decisiones. Esta información resulta aún más necesaria en aquellos entes que realizan actividades no puramente administrativas». Ofrecieron como argumentos de su postura los siguientes:

- La contabilización del gasto por amortización es necesaria para una mejor determinación del coste de funcionamiento, de realización de los programas y de prestación de servicios.

- Las amortizaciones proporcionan una valoración más exacta del inmovilizado.

- La exclusión de las amortizaciones dificulta cualquier intento de comparación entre el coste de la presentación propia de los servicios por parte de las instituciones y su cesión a organizaciones privadas.

- El registro de las amortizaciones facilita la información sobre el valor del inmovilizado depreciado que no ha sido recuperado por la prestación de servicios, con la consiguiente aparición del déficit, como base para la solicitud de los fondos necesarios para la reposición de estos activos.

2. La importancia del reflejo contable de la amortización

Toda la normativa contable pública que ha precedido al vigente Plan General de Contabilidad Pública, así como las Instrucciones de Contabilidad desarrolladas a partir de la implantación del nuevo Sistema de Información Contable en la Administración del Estado (Real Decreto 324/86 de 20-II), las normas reguladoras de la Administración institucional, de la Seguridad Social y de la Administración Local, recogen en sus Normas de Valoración sendos apartados sobre el inmovilizado y su valoración:

- Los bienes comprendidos en el inmovilizado se valorarán al coste o precio de adquisición, según los casos, deducidas, si ha lugar, las amortizaciones practicadas.

- La amortización se establece en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente pueda afectarles por envejecimiento, uso u obsolescencia.

Presentan cuentas específicas que recogen las dotaciones anuales y los fondos de amortización acumulados, explicando su operatoria contable en las «definiciones y relaciones contables».

Por otra parte, entre los fines de la contabilidad pública se encuentran los objetivos consistentes en mostrar los aspectos económicos de la gestión, poniendo de manifiesto:

- Los gastos e ingresos de explotación.
- La inversión realizada.

Como ya se mencionó en el apartado anterior, desde el punto de vista de la mecánica contable, el reflejo anual de la pérdida de valor de los elementos del inmovilizado supone un gasto corriente para la entidad, recogido en cuentas del subgrupo [68] «Dotaciones para amortizaciones» del cuadro de cuentas, teniendo como contrapartida una cuenta del subgrupo [28] «Amortización acumulada del inmovilizado», en la que se recogen los fondos de amortización acumulados.

El cargo efectuado en las cuentas del subgrupo [68] forma parte de las operaciones de regularización y cálculo del Resultado Económico-Patrimonial realizadas a fin del ejercicio, dentro del apartado «Gastos de funcionamiento de los servicios y prestaciones sociales».

En esta regularización se integra el conjunto de operaciones distintas a determinar dicho resultado. Para ello se compara la totalidad de la corriente de gastos e ingresos económicos que se ha producido durante el ejercicio:

- Los ingresos como flujos positivos.
- Los gastos como flujos negativos.

La diferencia entre los componentes positivos y negativos enumerados constituye el Resultado Económico-Patrimonial, que puede ser:

- *Positivo*. Si los ingresos y ganancias superan a los gastos y pérdidas. El exceso constituye el ahorro bruto de la entidad.

- *Negativo*. Si los gastos y pérdidas superan a los ingresos y ganancias. La entidad no ha generado ingresos suficientes para financiar sus gastos, lo que provoca un desahorro.

- *Nulo*. Si los gastos y pérdidas presentan igual importe que los ingresos y ganancias. Se produce un Resultado Económico-Patrimonial nulo.

Por tanto, se puede concluir que las dotaciones de la amortización, como parte integrante del Resultado Económico-Patrimonial, inciden en la cuantía de éste y, por consiguiente, en que se cumpla en mayor o menor medida el objetivo fundamental de la información económica-financiera pública, consistente en reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de la ejecución del presupuesto y de los resultados de la entidad a que se refiera. Para ello deberá mostrar, entre otros:

- La situación patrimonial, en la medida en que la amortización proporciona una valoración más exacta del valor del inmovilizado.
- Los gastos y los ingresos económicos y en qué medida éstos han sido suficientes para cubrir aquéllos.

Asimismo, la utilidad del reflejo de la depreciación del inmovilizado a través de la amortización es notable a efectos de que la entidad:

- Tenga un parámetro más para determinar el coste de funcionamiento y ejecución de sus servicios.

- Pueda planificar las necesidades de inmovilizado y, por tanto, prever las inversiones a efectuar.
- Determinar si a través del proceso de amortización se recupera totalmente el coste de los bienes por la prestación de servicios para, en caso contrario, proceder a la solicitud de los fondos necesarios para la reposición de estos activos.

3. La realidad de la amortización en la Seguridad Social

A partir del ejercicio 1995 se produce una doble transformación en el tratamiento de las dotaciones de los fondos de amortización que compensan a las cuentas de inmovilizado de la Seguridad Social.

Hasta dicho ejercicio, estas dotaciones tenían carácter presupuestario, reuniéndose en el capítulo V del Presupuesto de Gastos de la Seguridad Social, «Excedente de corriente y fondos de amortización», artículos 52 a 57. A través de este capítulo se canalizaban los créditos disponibles para reflejar la depreciación efectiva que experimentan por varias razones –la principal el transcurso del tiempo– los distintos activos amortizados.

La Orden de 16-V-1994, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos de la Seguridad Social, establece en su preámbulo que se han introducido las modificaciones imprescindibles para la adaptación de su estructura a la asignada en los Presupuestos Generales del Estado, y en ese sentido se procede a la supresión en la estructura presupuestaria de la Seguridad Social de la rúbrica destinada a amortizaciones del inmovilizado. Dicha supresión no impide que las amortizaciones destinadas a evaluar el coste generado en el ejercicio por la depreciación de los aludidos bienes que constituyen el inmovilizado se registren en la contabilidad patrimonial y se incluyan en los resultados de la gestión.

Tras la aprobación del Presupuesto de la Seguridad Social para 1995 (último fiscalizado por la Cuenta General del Departamento Tercero de Seguridad Social y Acción Social del Tribunal de Cuentas), se observa que ha desaparecido el citado capítulo V, en el que se recogían los créditos para la amortización, no habiéndose habilitado ningún otro capítulo al respecto.

Por tanto, a partir del ejercicio de 1995 las dotaciones para las amortizaciones tendrán carácter extrapresupuestario.

La otra novedad respecto al sistema anterior la establece la Orden de 21-XI-1995 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, por la que se regulan las operaciones de cierre del ejercicio y se determina la documentación contable que ha de rendirse por los agentes del sistema de la Seguridad Social, que establece en su artículo 23.1: «El importe total de las dotaciones del ejercicio para amortizaciones no podrá exceder del que se especifica en el anexo a esta Orden para cada entidad gestora. Tesorería General y Mutua de Accidentes Laborales y Enfermedades Profesionales». En el citado anexo se fijan las dotaciones máximas del citado ejercicio para amortizaciones:

INSS: 765.900.000 ptas.

INSALUD: 8.638.520.215 ptas.

INSERSO: 924.742.485 ptas.

ISM: 922.684.638 ptas.

TGSS: 1.190.181.690 ptas.

Total: 12.442.029.028 ptas.

A continuación, el anexo relaciona de manera individualizada las dotaciones máximas para cada Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales.

La citada Orden de cierre no informa en su desarrollo acerca de los criterios seguidos para la delimitación de las dotaciones máximas de la amortización para el ejercicio de 1995.

Por otra parte, en la materia que nos ocupa, aparte de lo preceptuado por el Sistema de Información Contable de la Seguridad Social (SICOSS), la única referencia sobre las amortizaciones proviene de las Notas Circulares que el INSALUD elabora y en las que desarrollan las órdenes de cierre de cada ejercicio y se dictan instrucciones a sus Direcciones Provinciales para su mejor cumplimentación. En ellas, el inmovilizado queda dividido, a efectos de las cuotas de amortización, en:

- *Inmuebles*. Para los que la cuota lineal de amortización será del 2,5 por 100 de su valor a fin del año anterior al que se confeccione el presupuesto.

- *Resto de bienes*. Para los que la cuota lineal de amortización será del 15 por 100 establecido sobre la suma de los inventarios a 31-XII del ejercicio anterior, deducida la cuantía del material que, por razón de la fecha de su adquisición, ya hubiera sido totalmente amortizado o dado de baja en contabilidad.

No obstante lo dispuesto en estas Notas Circulares, lo cierto es que en la práctica, en términos generales, no se han aplicado dichos porcentajes para el cálculo de las amortizaciones.

Cabe preguntarse hasta qué punto la amortización del inmovilizado material, tal y como está concebida en la Seguridad Social, cumple con los fines y objetivos que debe tener y que han quedado expuestos en el apartado número dos del presente artículo.

La respuesta a esta cuestión, tras fiscalizar durante los tres últimos ejercicios el inmovilizado material de las entidades gestoras (INSALUD, INSS, INSERSO e ISM) y de la Tesorería General de la Seguridad Social, es que, en general y por varias razones que después comentaré, la amortización en la Seguridad Social no cumple con los objetivos que le son propios, con las consecuencias que se derivan en relación a la cuenta de resultados y a la presentación de la situación patrimonial que refleje su imagen fiel.

En el análisis del inmovilizado material de las entidades se detectan, en términos generales, las siguientes incidencias en relación con la amortización:

- Ausencia de un criterio uniforme y sistemático para el cálculo de las dotaciones anuales de la amortización. Esta falta de criterio homogéneo da lugar a que se utilicen distintos tipos o porcentajes para cuantificar la amortización de un ejercicio para una misma clase de bienes, y que estos porcentajes sean distintos de un año a otro, a pesar de utilizar el método de amortización lineal o constante.

- Proliferación de bienes de todo tipo de inmovilizado que, remontándose su adquisición a fechas muy antiguas, continúan sin amortizarse en su totalidad.

- Se producen en algunas Direcciones Provinciales variaciones injustificadas en los importes de los fondos acumulados de amortización de un ejercicio a otro. Por ejemplo, elementos que un ejercicio están totalmente amortizados y que en el ejercicio siguiente no lo están. Esto significa que se producen ajustes o redistribuciones, no suficientemente justificados, de los fondos de amortización.

- Ausencia de fondos de amortización relativos a bienes que, por su fecha de adquisición, deberían tenerlos.

- Centros gestores que amortizan hasta un determinado ejercicio, interrumpiéndose la amortización después.

- Centros gestores en los que el fondo de amortización no figura imputado a cada elemento, es decir, falta de individualización por elementos de los fondos de amortización.

- Centros gestores en que los fondos de amortización son superiores a los valores de adquisición de los elementos que compensan, presentando éstos un valor neto contable negativo.

Con la transformación operada en el tratamiento de las dotaciones de amortización al pasar a tener naturaleza extrapresupuestaria, en lugar de presupuestaria, como venía teniendo hasta el ejercicio de 1995, y una vez fiscalizados los inventarios de las entidades y de la Tesorería General de dicho ejercicio, éstos presentan las mismas incidencias que mostraban los años anteriores y que ya han quedado expuestas.

La otra novedad respecto al tratamiento anterior es el establecimiento de un límite máximo para las dotaciones del citado ejercicio para las entidades gestoras, la Tesorería General y las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales. En la Orden de Cierre de dicho ejercicio, en la que se implanta dicho límite, no se expone el criterio o el método seguido para la determinación de su cuantía, lo cual supone una limitación de partida para poder reconocer las bondades de este nuevo sistema con respecto al tratamiento anterior.

Por otra parte, el cambio de naturaleza presupuestaria a extrapresupuestaria de las amortizaciones tampoco va a permitir registrar contablemente el importe de la depreciación real experimentada por los bienes de inmovilizado con mayor objetividad, ya que esto no será posible si la depreciación efectiva supera al límite fijado como tope máximo. Por tanto, considero que no se puede admitir la limitación *a priori* del importe de la amortización imputable a cada ejercicio.

Como corolario al presente artículo, insistir en que todas estas incidencias ponen claramente de manifiesto la falta de rigor en el tratamiento de las amortizaciones, que ocasiona que los fondos de amortización contabilizados no recojan la depreciación experimentada en los bienes del inmovilizado. La influencia en los Estados financieros de las entidades gestoras y la Tesorería General, derivada de esta falta absoluta de criterio y del incumplimiento de lo preceptuado por las normas establecidas al respecto, ocasiona:

- Distorsión de los resultados de corrientes del ejercicio en la medida en que el gasto que suponen las dotaciones no recoge la depreciación efectiva del inmovilizado.

- Los balances de situación de las entidades no proporcionan una imagen fiel de las cuentas representativas del inmovilizado en la medida que no reflejan su valor real, ya que los fondos de amortización relativos a las mismas no representan fielmente su efectiva depreciación y, por tanto, su valor neto contable no es correcto.

EL CONTROL EXTERNO DEL GASTO PÚBLICO EN ESPAÑA

María Victoria Malavé Verdejo
Auditora del Tribunal de Cuentas

SUMARIO

1. Introducción
2. Entidades fiscalizadoras y sus funciones
3. El sector fiscalizado
4. La función fiscalizadora: control de legalidad y cuenta general. Controles de eficiencia y eficacia
5. Conclusiones

1. Introducción

El objeto de este trabajo es presentar, de forma esquemática, la situación actual del control externo del gasto público en España desde los puntos de vista subjetivo (órganos de control y entidades fiscalizadas) y objetivo (ámbito sobre el que recae la función), para concluir sobre la necesidad de estrechar la colaboración entre los organismos auditores externos con vistas al logro de la eficiencia óptima en el ejercicio de una función trascendental, como es la de garantizar a los ciudadanos el cumplimiento de la ley en el destino dado a los caudales públicos.

La sociedad actual exige, hoy más que nunca, la economía y buena gestión en el uso de los recursos puestos por los contribuyentes a disposición de los gestores. El cumplimiento de la legalidad, eficacia y eficiencia en la realización del gasto público ha de ser, por tanto, garantizado y comprobado por los órganos de control externo. Por su vinculación con este objetivo deben distinguirse, dentro de la función fiscalizadora, las actuaciones dirigidas a cerrar el ciclo de legalidad presupuestaria de las auditorías propiamente dichas.

Entre los principios recogidos en la Constitución española de 1978 se encuentran el «sometimiento pleno a la ley y al Derecho» de la Administración Pública (art. 103.1 C. E.) como servidora que es de los intereses generales, y la necesidad de que el gasto público realice «una asignación equitativa de los recursos públicos», respondiendo su programación y ejecución «a los criterios de eficiencia y economía» (art. 31.2 C. E.).

Parece claro que en un Estado liberal y democrático sometido al imperio de la ley y basado en una separación de poderes, la constatación de que se cumplen tales principios, en lo que al gasto público se refiere, le corresponde a las instituciones que históricamente han desempeñado funciones de control externo, teniendo éste como finalidad, en sus orígenes, el examen y aprobación de las cuentas públicas.

Son diversos los trabajos, en materia de auditoría pública, que versan sobre el control de legalidad y la necesidad que se impone en las economías modernas de avanzar en aquellos que miden el grado de eficacia y eficiencia logrado

en el empleo de los recursos públicos (1). Siendo esto cierto, es preciso destacar algo esencial en la evolución del Sector Público español en los últimos veinte años que afecta al ejercicio de la función fiscalizadora y que podría concretarse en lo siguiente:

- La estructura del gasto se ha visto modificada sustancialmente.
- El volumen de gasto público ha alcanzado cotas equivalentes o superiores al 50 por 100 del P. I. B.
- La organización territorial española (autonómica) supone y supondrá una corresponsabilidad fiscal creciente de autoridades nacionales y regionales.
- Las decisiones sobre el gasto se residen en los distintos niveles coexistentes de la Hacienda Pública.

El control de la actividad económico-financiera pública no puede desarrollarse al margen de esta evolución, lo que nos lleva a destacar la importancia de la coordinación entre los distintos órganos auditores, si bien contemplando el principio de supremacía que, como órgano fiscalizador del Estado y del Sector Público en su totalidad, tiene constitucionalmente atribuido el Tribunal de Cuentas de la nación.

2. Entidades fiscalizadoras y sus funciones

El control de la actividad económico-financiera pública en España se realiza por el Tribunal de Cuentas de la nación, por los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas y por el Tribunal de Cuentas Europeo. Estas instituciones, con tradición de siglos algunas, tienen peculiaridades propias, pero un fin común, cual es el de constituirse como órganos técnicos de apoyo de los respectivos Parlamentos, nacional, autonómicos y europeo, en la función política de control de los recursos financieros públicos.

El Tribunal de Cuentas de la nación es «supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector Público» (art. 136.1 C. E.).

La Ley Orgánica 2/1982, de 12-V, del Tribunal de Cuentas señala, en su artículo 2, como funciones propias del mismo las siguientes:

(1) Siendo la legalidad aplicable en todos los ámbitos, en el campo público es esencial el principio de justicia equitativa en la asignación de los recursos.

La eficacia en la gestión pública viene dada por el grado de consecución del objetivo programado. Al tratarse de una actividad realizada, en gran parte, en el sector «no de mercado», el ineficaz no es expulsado, con lo que el logro del objetivo previsto se convierte en la magnitud determinante a comprobar. La eficiencia hace referencia a la obtención de un producto con el mínimo coste o a la maximización del resultado con unos medios dados. El principio por el que se guía la actividad pública pura (oferta de bienes indivisibles) no es el del beneficio, por lo que en la fiscalización de la gestión pública habrá de establecerse algún baremo comparativo con el fin de valorar la economía en el uso de los recursos.

a) La fiscalización externa, permanente y consultiva de la actividad económico-financiera del Sector Público.

b) El enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Dentro de la *actividad fiscalizadora* distinguiremos, más adelante, dos tipos de actuaciones que creemos se pueden enmarcar en contextos diferentes atendiendo al espíritu de la ley. Sólo destacaremos, ahora, que el Tribunal de Cuentas *no es único* órgano fiscalizador, pero *sí es supremo*, extendiéndose el ámbito de su control a todo el Sector Público. A estos efectos, el Sector Público está integrado por los siguientes subsectores o entidades (art. 4 L. O. T. C.):

- Administración del Estado.
- Comunidades Autónomas.
- Entidades gestoras de la Seguridad Social.
- Organismos autónomos.
- Sociedades estatales y demás empresas públicas.

La *función jurisdiccional* tiene como núcleo competencial la responsabilidad contable. En este caso, el Tribunal de Cuentas *no es supremo* (por el principio de unidad jurisdiccional del art. 117.5 de la C. E.), pero *sí es único* cuando enjuicia tal responsabilidad.

Como órgano de control externo, por tanto, el Tribunal de Cuentas español puede fiscalizar toda la actividad económica pública allí donde se realice el gasto y enjuiciar la responsabilidad contable cuando se den los supuestos constitutivos de la misma.

Los *órganos de control externo de la actividad económico-financiera de las Comunidades Autónomas*, alguno de los cuales cuentan con una antiquísima tradición, existentes actualmente en España son los siguientes:

1. Sindicatura de Cuentas de la Generalidad de Cataluña (Ley de 5-III-1984).
2. Cámara de Cuentas de Navarra (Ley foral de 20-XII-1984).
3. Sindicatura de Cuentas de la Generalidad Valenciana (Ley de 11-V-1985).
4. Consejo de Cuentas de Galicia (Ley de 24-VI-1985).
5. Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares (Ley de 18-II-1987) (no ha entrado, todavía, en funcionamiento).
6. Tribunal Vasco de Cuentas Públicas (Ley de 5-II-1988).
7. Cámara de Cuentas de Andalucía (Ley de 17-III-1988).
8. Audiencia de Cuentas de Canarias (Ley de 2-V-1989).
9. Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha (Ley de 27-XII-1993).

La cobertura jurídica para la creación de los OCEX en aquellas Comunidades cuyos Estatutos de Autonomía nada decían sobre la materia (sólo Cataluña, Galicia, Navarra y Valencia previeron la creación de entidades fiscalizadoras) se encuentra en el artículo 22 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22-IX, de Financiación

de las Comunidades Autónomas (L. O. F. C. A.), donde se dice: «Además de los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos y, en su caso, las que por la Ley se autorizaran en el territorio comunitario, al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas...» Efectivamente, del literal de este artículo se deduce la posibilidad de creación de los OCEX, sin olvidar una parte importante, en nuestra opinión, del espíritu del mismo, que es hacer énfasis en la supremacía del control realizado por el Tribunal de Cuentas de la nación.

Los órganos de control externo autonómicos tienen como función, al igual que el Tribunal de Cuentas, constituir el apoyo técnico para que las correspondientes Asambleas Legislativas puedan ejercer sus competencias, tanto en lo que se refiere al cierre del ciclo de legalidad de la institución presupuestaria como al control de las cuentas del Sector Público regional en sentido amplio. Esto, en lo que se refiere a función fiscalizadora. En cuanto a la función jurisdiccional, ya hemos dicho que es competencia exclusiva del Tribunal de Cuentas, pero éste puede delegar en los OCEX la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento contable, tal como se señala en el artículo 26.3 de la Ley Orgánica 2/82, de 12-V, del Tribunal de Cuentas. Hay que insistir en que esta instrucción se realiza siempre por delegación y así se expresa, también, en las leyes de creación de los OCEX.

El *Tribunal de Cuentas Europeo* es la entidad responsable de la fiscalización de las cuentas de la Unión Europea. Fue creado por el Tratado de Bruselas de 1975 y ha sido elevado al rango de institución de la U. E. por el Tratado de Maastricht al encomendarle, en su artículo 4, la realización de las funciones asignadas a la Comunidad al mismo nivel que el Parlamento Europeo, el Consejo, la Comisión y el Tribunal de Justicia.

La fiscalización o control de las cuentas, dice el artículo 188, a), del citado Tratado, «será efectuada por el Tribunal de Cuentas», y para ello «el Tribunal de Cuentas examinará las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de la Comunidad. Examinará también las cuentas de la totalidad de los ingresos y gastos de cualquier organismo creado por la Comunidad en la medida en que el acto constitutivo de dicho organismo no excluya dicho examen» [art. 188, c). 1].

La función fiscalizadora del Tribunal Europeo se extiende a los ingresos y gastos del presupuesto comunitario. La asistencia al Parlamento Europeo y al Consejo en asuntos de control de la ejecución del presupuesto es similar a la del apoyo técnico suministrado a los Parlamentos nacionales o asambleas regionales por los respectivos órganos de control externo. Así se recoge en el Tratado cuando se establece que el Tribunal ha de presentar al Parlamento Europeo y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las operaciones realizadas.

El Tribunal Europeo no es un órgano jurisdiccional ya que no dispone de un poder sancionador, pero ello no implica que las observaciones formuladas no deban ser tomadas en cuenta por las diversas Administraciones nacionales responsables de la gestión de los fondos. Y, además, cuando el órgano de control externo del país miembro de que se trate tenga competencias de enjuiciamiento, como es el caso de España, debe actuar la colaboración necesaria destinada a exigir la responsabilidad contable a los gestores nacionales de fondos públicos comunitarios.

Queda señalar, por último, que el Tribunal de Cuentas Europeo realiza una función consultiva en la medida en que asesora al Consejo de las Comunidades Europeas cuando adopta reglamentos financieros, o puede emitir dictámenes si así se lo solicita el resto de instituciones.

3. El sector fiscalizado

Es objeto de fiscalización la totalidad de los ingresos y gastos del Sector Público español. Partiendo de esta aseveración genérica, aplicable al Tribunal de Cuentas de la nación exclusivamente, se podrán plantear todas las consideraciones relativas a la definición de Sector Público y a qué subsectores y entidades integran el mismo. No es nuestro objetivo, en este trabajo, delimitar el Sector Público aunque sí hay que decir que, a efectos de contar con datos económicos comparables (déficit y deuda pública en los términos y con los límites acordados en Maastricht), el Consejo de la Unión Europea entiende por «público» el sector Administraciones Públicas, tal y como se recoge en el Sistema Europeo de Cuentas económicas integradas (S. E. C.) y en la Contabilidad Nacional de España. Desde nuestro planteamiento del control, sin embargo, el ámbito se extiende a las Administraciones Públicas (nacionales y regionales) y a toda clase de entes y sociedades públicas, tal y como se establece en el citado artículo 4 de la L. O. T. C.

La perspectiva desde la que hemos de analizar el conjunto del Sector Público, y por tanto las competencias en materia de ingresos y gastos públicos, es aquella que nos permita decir algo sobre la posible distribución o, si se quiere, colaboración entre los órganos auditores descritos con el fin de lograr la mayor eficiencia en la función fiscalizadora que tienen encomendada. Para ello nos es útil la representación gráfica del Cuadro 1.

El ámbito sobre el que tienen competencias fiscalizadoras los órganos de control externo es el siguiente:

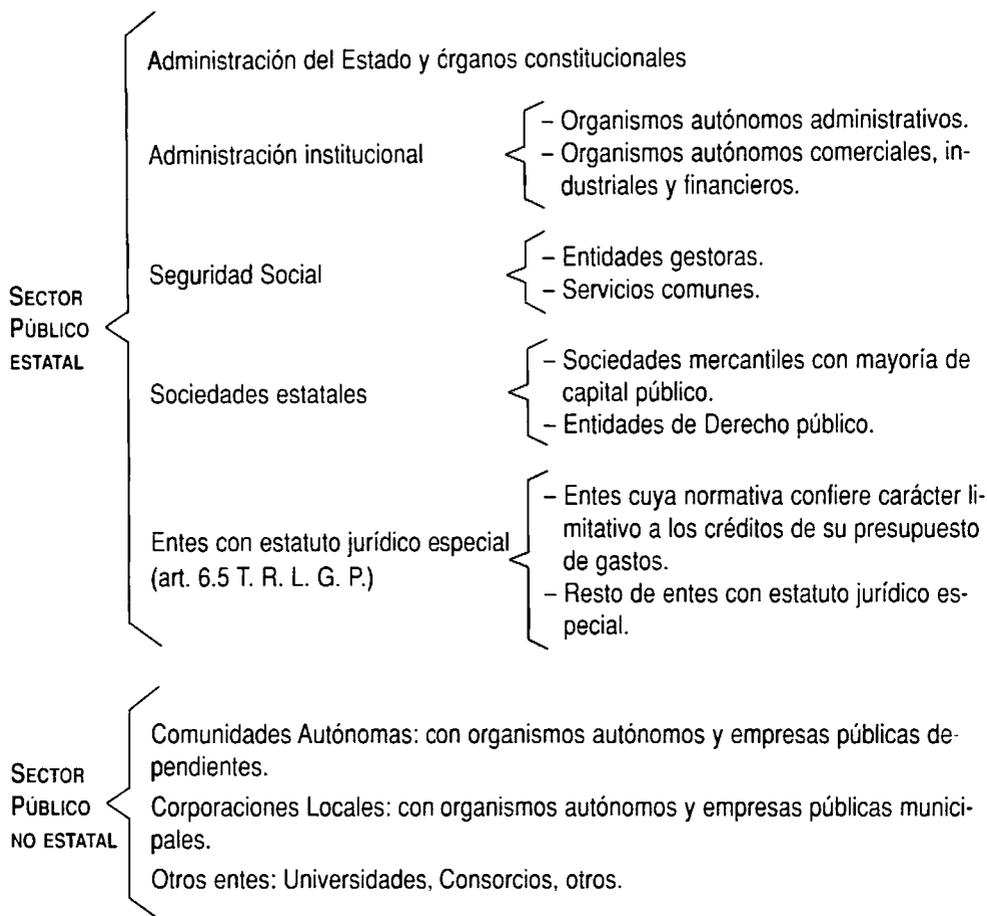
Tribunal de Cuentas. Todo el Sector Público (art. 4 Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas).

Órganos de control externo de las Comunidades Autónomas. Sector Público de la Comunidad Autónoma de que se trate (L. O. F. C. A. y leyes de creación de OCEX).

Tribunal de Cuentas Europeo. Ingresos y gastos comunitarios españoles (art. 188 del Tratado).

CUADRO 1

ORGANIGRAMA DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA



Nota: La Ley 6/1997, de 14-IV, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (L. O. F. A. G. E.), deroga los artículos 4 y 6 (apartados 1.b y 5) del T. R. L. G. P., donde se clasifican los organismos autónomos en administrativos y comerciales y se definen las entidades de Derecho público y resto de entes del Sector Público. En la citada ley, los organismos públicos se clasifican en: a) organismos autónomos, y b) entidades públicas empresariales.

El *Tribunal de Cuentas*, como supremo órgano fiscalizador, tiene asignado por mandato constitucional el control de las cuentas y gestión económica del Estado y del Sector Público. De la redacción literal de la disposición, cuando dice: «la gestión económica del Estado, así como del Sector Público» (art. 136.1 de la Constitución española), no deben extraerse conclusiones equivocadas, ya que la Administración del Estado, como parte que es de las Administraciones Públicas, forma parte del Sector Público. Debería hablarse, por tanto, del Estado y del resto del

Sector Público. El Tribunal de Cuentas extiende su jurisdicción, por tanto, en el ejercicio de sus funciones, a todo el territorio nacional.

Los OCEX tienen competencias fiscalizadoras sobre los fondos públicos de la Comunidad Autónoma. Dado que, como ya sabemos, no existen estas instituciones en todas las Comunidades Autónomas, se produce una asimetría en el sentido de que en algunas de ellas puede concurrir un triple control de carácter externo, es el caso de las que tienen órgano auditor externo propio, mientras que otras son fiscalizadas por el Tribunal de Cuentas nacional y por el Europeo (en su ámbito de competencias) exclusivamente.

Con el fin de lograr la mayor eficiencia en los trabajos de fiscalización, la Ley 7/88, de 5-IV, de funcionamiento del Tribunal de Cuentas, dispone que los OCEX «coordinarán su actividad con la del Tribunal de Cuentas mediante el establecimiento de criterios y técnicas comunes de fiscalización que garanticen la mayor eficacia en los resultados y eviten la duplicidad en las actuaciones fiscalizadoras» (art. 29.1 L. F. T. C.), y «cuando la fiscalización externa se realice por órganos de las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, el Tribunal de Cuentas informará a las Cortes Generales, partiendo de dichas actuaciones y de las ampliaciones que tuviere a bien interesar» (art. 27.1 L. F. T. C.).

El *Tribunal de Cuentas Europeo* tiene competencias para fiscalizar la totalidad de los ingresos y gastos públicos de la Unión Europea y de los organismos creados por la Comunidad. De ahí que los fondos de la U. E. canalizados a través del presupuesto estatal español o de un presupuesto local y gestionados por una administración pública española (estatal o no estatal), así como los recursos extrapresupuestarios que constituyen operaciones del Tesoro Público español, estén sometidos, teóricamente, a todos los controles externos que estamos tratando. Un control en cascada se puede dar, por ejemplo, en una subvención del Fondo Social Europeo que, a través del I. N. E. M. o directamente, se conceda a una Comunidad Autónoma para programas de apoyo a la creación de empleo.

4. La función fiscalizadora: control de legalidad y cuenta general. Controles de eficiencia y eficacia

Al tratar sobre las entidades fiscalizadoras decíamos que queríamos distinguir dos tipos de actuaciones diferentes atendiendo al espíritu de la Ley. El fundamento de esta distinción se encuentra en lo dispuesto en la Ley Orgánica 2/82, de 12-V, del Tribunal de Cuentas, donde se establece la obligatoriedad de que dicho Tribunal proceda al examen y comprobación de la Cuenta General del Estado (art. 10 L. O. T. C.), por un lado, y se extienda a la fiscalización de todo el Sector Público (art. 13 L. O. T. C.) por otro: lo que, en nuestra opinión, esto significa, y como veremos es aplicable a los demás órganos de control externo, es que *se debe considerar una clara divisoria entre el control de legalidad como cierre del ciclo*

presupuestario y el control de eficiencia y eficacia en el uso de los recursos públicos, o, dicho de otro modo, distinguir la fiscalización de regularidad de la fiscalización operativa y de procedimientos.

Atendiendo a tal criterio, interesa delimitar, en el Cuadro 1, lo que es el ámbito de los Presupuestos Generales del Estado. Ese ámbito se corresponde con lo que se describe como Sector Público estatal, y es al que las leyes anuales de presupuestos, aprobadas por las Cortes, se refieren.

Pues bien, la Cuenta General del Estado, cuya aprobación viene a confirmar la legalidad en la ejecución presupuestaria, no tiene hasta la fecha la misma extensión y es cuestión que debiera reformarse. Creemos que, al menos, dicha Cuenta General tendría que abarcar los mismos subsectores y entes cuyas cifras (tanto de ingresos como de gastos) se dan consolidadas en los P. G. E. y que son:

- Estado.
- Organismos autónomos.
- Seguridad Social.
- Entes cuya normativa confiere carácter limitativo a los créditos de su presupuesto:

1. Consejo de Seguridad Nuclear.
2. Consejo de Administración del Patrimonio Nacional.
3. Consejo Económico y Social.
4. Agencia Estatal de Administración Tributaria.
5. Instituto Cervantes.
6. Agencia de Protección de Datos
7. Instituto de Comercio Exterior (ICEX).

Los gastos consolidados previstos para el ejercicio presupuestario de 1998 ascienden a 35,5 billones de pesetas (capítulos 1 a 9 inclusive), cantidad equivalente a un 43,4 por 100 del P. I. B. Si a esa cifra unimos el gasto de los gobiernos regionales y locales, sociedades estatales y no estatales y toda clase de entes y empresas participadas en mayor o menor medida por organismos públicos, podemos concluir que el ámbito, desde un punto de vista cuantitativo, susceptible de ser auditado por los órganos fiscalizadores externos, está representado por una cantidad equivalente a más de la mitad del producto interior bruto español. Sobre tal volumen de ingresos y gastos se realiza una función fiscalizadora cuyo objetivo es verificar el cumplimiento de la legalidad, que se concreta en la aprobación de las Cuentas Generales, y una función auditora cuyo fin es determinar la eficiencia y buena gestión de los recursos financieros públicos.

Dado el objetivo de este trabajo de vincular, en la medida de lo posible, las entidades fiscalizadoras con el ámbito de control, hay que señalar que dentro de los créditos correspondientes de los P. G. E. se incluyen parte de los gastos transferidos desde el Presupuesto General de las Comunidades Europeas, ya sean éstos exclusivamente comunitarios o cofinanciados con la Administración

central española. Así ocurre, por ejemplo, con las transferencias del F. E. O. G. A.-Garantía, canalizadas a través del F. E. G. A., o las transferencias del Fondo Social Europeo, que se anotan como ingresos del I. N. E. M. Hay otros gastos comunitarios, en cambio, que financian proyectos conjuntamente con las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales que se reflejan sólo parcialmente en los P. G. E., ya que, en parte, se transfieren directamente a estas administraciones (por ejemplo, parte de los fondos F. E. D. E. R., F. S. E., F. E. O. G. A.-Orientación, I. F. O. P. y el Fondo de Cohesión). Algunas ayudas, por último, van directamente al beneficiario, ya sea éste particular o empresa. La fiscalización de estas partidas le compete, además de a los órganos de control externo nacionales, al Tribunal de Cuentas Europeo.

El *Tribunal de Cuentas* realiza básicamente un control de legalidad cuando examina y comprueba la Cuenta General del Estado. Sobre la misma trata el capítulo II del Título VI. «De la contabilidad pública» del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, donde se dice que ésta se formará con los siguientes documentos:

- a) Cuenta de la Administración General del Estado.
- b) Cuentas de los organismos autónomos administrativos.
- c) Cuentas de los organismos autónomos industriales, comerciales, financieros y análogos.

En la Declaración Definitiva que sobre la Cuenta General emite el Tribunal de Cuentas se contempla el cumplimiento de las normas presupuestarias y de contabilidad pública de obligada aplicación. Este examen se realiza *por delegación de las Cortes Generales* (así se expresa en los arts. 136.1 de la C. E., 10 de la L. O. T. C. y 137 del T. R. L. G. P.) y responde a la voluntad del legislador de vincular al Tribunal de Cuentas, como órgano de apoyo técnico, con el Parlamento de la nación en el ejercicio de una función de relevancia máxima, como es la de *cerrar el ciclo presupuestario con la garantía del control asentado en el principio democrático de la división de poderes*. Esta función que realiza el Tribunal de Cuentas no se puede delegar por ser, a su vez, realizada por delegación.

La fiscalización de la gestión económica del Estado y del Sector Público, tal y como se expresa en el artículo 13 de la L. O. T. C., constituye el otro grupo de actuaciones del Tribunal de Cuentas que queremos diferenciar con toda claridad del examen de la Cuenta General del Estado. Estas fiscalizaciones se asemejan, o así debe ser, a las auditorías de cumplimiento, financieras u operativas realizadas en el sector privado, con las peculiaridades, como es obvio, que vengan impuestas en el caso de tratarse de entes sometidos a una disciplina presupuestaria y a lo dispuesto en la normativa específica del Plan General de Contabilidad Pública si éste es de aplicación. La finalidad es informar al Legislativo sobre la legalidad, eficiencia, economía y eficacia en la gestión de los recursos públicos y determinar, en su caso, la responsabilidad contable en que puedan incurrir los gestores.

De forma similar a la señalada para el Tribunal de Cuentas de la nación, en los *órganos de control externo regionales* se pueden distinguir: el examen y com-

probación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de que se trate y el resto de las fiscalizaciones o auditorías. La mayoría de las leyes de Hacienda o de finanzas públicas de las Comunidades Autónomas establecen la obligatoriedad de rendición, a través de su propia Intervención, de la Cuenta General de la Comunidad al Tribunal de Cuentas y al órgano de control externo autonómico.

Se dan, por tanto, según la Comunidad Autónoma que contemplemos, dos situaciones, en cuanto al examen y comprobación de la Cuenta del ejecutivo autonómico en función de que se realice por una Cámara o Consejo de Cuentas o por el Tribunal de la nación. Pero siempre, y en cualquier caso, se integra un resumen en el informe anual remitido a las Cortes Generales. En cuanto al resto de fiscalizaciones, cada órgano de control externo tiene atribuidas competencias sobre el Sector Público territorial de la Comunidad Autónoma.

El *Tribunal de Cuentas Europeo* tiene atribuida la responsabilidad de presentar al Parlamento Europeo y al Consejo una declaración sobre la fiabilidad de las cuentas y la regularidad y legalidad de las operaciones correspondientes. Este examen es similar, aunque los procedimientos son diferentes, al que hemos referido sobre la Cuenta General del Estado en el caso de nuestro país. La Declaración de Fiabilidad (D. A. S.) se manifiesta sobre la legalidad-regularidad de las operaciones, y de este análisis se puede concluir la necesidad de iniciar nuevas fiscalizaciones o auditorías donde se pongan de manifiesto las irregularidades contrarias a una buena gestión financiera.

5. Conclusiones

a) En el proceso de ejecución del gasto público, y sobre cualquiera de las actuaciones o fases, pueden, teóricamente, recaer la fiscalización previa y el control financiero posterior realizados por la Intervención General de la Administración del Estado, las Intervenciones de las Comunidades Autónomas o de las Corporaciones Locales y el control externo de los órganos auditores correspondientes, tanto nacionales como europeo. Con el fin de racionalizar al máximo tales controles es preciso regular y estrechar la colaboración entre las instituciones competentes para realizarlos.

b) La función fiscalizadora, en el ámbito público, se realiza sobre una actividad que se encuentra, como es natural dada la financiación pública, minuciosamente reglada. El control de legalidad, esencial para el cierre del ciclo presupuestario, finaliza con la aprobación de las Cuentas Generales. A estos efectos hay que destacar el perfeccionamiento en los sistemas públicos de información contable, lo que constituye una garantía para los órganos auditores externos, únicos responsables, desde el punto de vista técnico, del asesoramiento a los Parlamentos sobre la aprobación de tales Cuentas Generales. Consecuencia de esto es la creciente dedicación a la fiscalización operativa de sistemas y de procedimientos.

c) La auditoría pública, tanto la financiera como la de eficacia y eficiencia, adquiere su mayor trascendencia cuando se realiza por una institución externa e independiente del Ejecutivo (gestor del gasto), ya que el objetivo prioritario en un sistema político basado en la división de poderes es servir al control del mismo por el Legislativo.

d) El supremo órgano de control externo en España es el Tribunal de Cuentas. Esta supremacía no obsta, máxime dada la organización del gasto público en nuestro país, la colaboración y el intercambio permanente de información con las restantes instituciones de control, nacionales y supranacionales. Junto a la función fiscalizadora, esencial, en su faceta externa, para el equilibrio entre los poderes del Estado, hay que destacar la jurisdiccional. El enjuiciamiento de las posibles responsabilidades contables que se deriven de la gestión de los recursos públicos es competencia, en este caso exclusiva, del Tribunal de Cuentas, pero aun así es necesario, también, regular las relaciones con los OCEX en materia de actuaciones previas a la exigencia de responsabilidad contable.

**PROYECTO SICOFH:
UNA EXPERIENCIA EN
COOPERACIÓN
INTERNACIONAL**

Manuel Lagarón Comba y
Jesús Bueno Gil
Contadores diplomados

SUMARIO

1. Antecedentes
2. Algo acerca del país
3. El control fiscal
4. La Contraloría General de la República
5. La Contaduría General de la República
6. El Proyecto SICOFH: preliminares
 - 6.1. Control externo
 - 6.2. Control interno
 - 6.3. Contabilidad
7. El informe sobre el Proyecto SICOFH
 - 7.1. Presentación, alcance, metodología y limitaciones
 - 7.2. Análisis normativo
 - 7.3. Análisis orgánico
 - 7.4. Proyecto SICOFH
8. Conclusión
9. Fin de una experiencia

En junio de 1996 recibimos de la Agencia Española de Cooperación Internacional el encargo de participar en el Proyecto denominado «Sistema Integrado de Control Fiscal de Honduras» (SICOFH). Dicho Proyecto fue diseñado y financiado por la Agencia, si bien el destinatario del mismo era la Contraloría General de la República de Honduras, órgano superior de fiscalización del Estado y del Sector Público. El objetivo consistía en buscar una solución a los problemas de comunicación y coordinación entre los organismos encargados del control fiscal, pudiendo extender su alcance hacia un sistema integrado de administración financiera, control y auditoría gubernamental.

Tras la obtención de los permisos administrativos y de las acreditaciones correspondientes, llegamos a aquel cálido y hermoso país centroamericano en los primeros días del mes de septiembre. A partir de ese instante, no sólo disponíamos de siete semanas para elaborar un diagnóstico del sistema de control fiscal vigente y, en consecuencia, presentar una propuesta alternativa, sino que comenzaba para nosotros una experiencia personal y profesional inolvidable y, sin duda, muy gratificante.

1. Antecedentes

La Agencia Española de Cooperación Internacional es un órgano dependiente de la Secretaría de Estado para la Cooperación Internacional y para Iberoamérica del Ministerio de Asuntos Exteriores, y tiene como misión la del desarrollo de la política exterior del Estado español. Los principios jurídicos sobre los que se amparan las actuaciones en materia de cooperación vienen determinados por la firma y ejecución de convenios básicos y acuerdos complementarios con distintos países. El Acuerdo del Consejo de Ministros de diciembre de 1987, en el que se aprobaron las líneas directrices de la política española para la cooperación al desarrollo, establece los principios rectores, objetivos y fines de dicha cooperación. En el marco de dicho Acuerdo, las autoridades del Gobierno español abrían la puerta a una serie de proyectos de ayuda al desarrollo del Estado hondureño, entre los cuales se encuentra el mencionado Proyecto SICOFH.

2. Algo acerca del país

Honduras es un país políticamente constituido como una república democrática y representativa, y cuya última Constitución fue firmada en 1982. El Poder Legislativo se fundamenta en el Congreso Nacional, órgano de naturaleza unicameral. Territorialmente se configura en departamentos, municipios y caseríos.

Tradicionalmente se le ha considerado como un país tranquilo y apacible, eso sí, rodeado de otros políticamente inestables, en los que las Fuerzas Armadas desempeñaron un papel de dominio preponderante, y la corrupción política y administrativa estaban establecidas como moneda de cambio de todos y cada uno de los estamentos sociales.

Las guerras civiles de países vecinos como Nicaragua y El Salvador, en las décadas de los setenta y los ochenta, hicieron que el Gobierno de los Estados Unidos dirigiera desde territorio hondureño todas las operaciones militares frente a aquellos gobiernos establecidos, lo que provocó que un sector importante de la población local abandonara sus tradicionales tareas campesinas y participara activamente en tales contiendas. Ello trajo consigo que parte de la juventud se apartara de los ideales nacionales, y el dinero fácil y la corrupción, con la connivencia de los antiguos gobiernos militares, se instalara en la sociedad.

Desde hace casi veinte años el país goza de gobiernos civiles sucesivos, sin embargo, la enorme dependencia exterior y su creciente deuda externa hacen que económicamente no pueda salir de una dinámica cerrada de inflación económica, devaluación monetaria y crisis social e institucional, tan sólo paliada por recientes inversiones procedentes del sudeste asiático, y en un sector muy concreto como es el textil.

Durante nuestra estancia la moneda nacional se cambiaba con el dólar estadounidense a razón de 13 a 1, el salario mínimo interprofesional rondaba el equivalente a las diez mil pesetas mensuales y un buen salario era del orden de cincuenta mil. Sin embargo, los parlamentarios, magistrados y altos cargos de la Administración percibían salarios superiores a las cuatrocientas mil. Ello convierte a Honduras en un país con fuertes desequilibrios sociales, que se acrecientan paulatinamente en la medida en que la clase social dirigente puede acceder con cierta impunidad a niveles elevados de corrupción, lo que genera desasosiego en la población y falta de expectativas de prosperidad futura.

3. El control fiscal

Uno de los inconvenientes con los que puede encontrarse un consultor español en el área centroamericana es darse cuenta de que, aun siendo pueblos hermanos que hablan la misma lengua, el idioma es algo distinto. Un ejemplo de ello sería la expresión «control fiscal».

En una primera aproximación podríamos entenderlo como el relativo a la materia impositiva, es decir, lo que a través de esta vía supone ingresos para el Estado. En el área hispanoamericana el concepto es mucho más amplio, pues se refiere al control de todo tipo de gastos e ingresos aplicados por el Estado, independientemente de la fuente que los haya generado; hasta el punto de que se entiende como órganos de control fiscal no sólo a las entidades superiores de control, sino también a los que dependiendo del Poder Judicial realizan funciones de vigilancia, tales como: la Fiscalía General contra la Corrupción, la Fiscalía General contra el Tráfico Ilícito, etc.

Circunscribiéndonos a un concepto más restrictivo, es decir, entendiendo el control fiscal como el ejercicio por órganos de control, tanto externos como internos, con vistas al manejo de bienes, caudales y fondos públicos, el Estado hondureño goza de unas peculiaridades que le confieren una atención especial, lo que condicionó en gran medida nuestra participación en el Proyecto.

Al tratarse de un país muy dependiente de la ayuda externa a fondo perdido, provenir ésta fundamentalmente de países de la Unión Europea, y siendo España uno de los máximos aportantes, era preocupación de las autoridades españolas conocer hasta qué punto el control, tanto externo como interno, ofrecía garantías suficientes de una correcta utilización de tales fondos. De esta manera surgió, a iniciativa del Gobierno español, el Proyecto SICOFH, cuya propuesta exponemos posteriormente.

4. La Contraloría General de la República

Es el órgano superior de control y fiscalización del Estado, depende directamente del Poder Legislativo y se configura como un órgano de naturaleza unipersonal. Ejerce la función fiscalizadora, pero no la de enjuiciamiento, limitándose en este sentido a tramitar expedientes de responsabilidades, fruto de sus auditorías, y trasladarlos a la jurisdicción ordinaria.

Desde la publicación en 1993 de la Ley Orgánica de la Contraloría General esta institución ejerce el control externo delegado del Congreso Nacional utilizando no sólo sus propios medios, sino también los de las llamadas Unidades de Auditoría Interna (UAI), las cuales funcionaban hasta entonces como un sistema de control interno dirigido y sufragado por el Poder Ejecutivo. De este modo, y por razón de la mencionada Ley Orgánica, el Poder Legislativo usurpó al Ejecutivo los medios de que disponía éste para el ejercicio de su propio control, dándose incluso la paradoja de que tales unidades continúan siendo pagadas y mantenidas por el Ejecutivo.

Con este antecedente, que sin duda era por sí mismo de cierta trascendencia, afrontamos nuestra Consultoría con un espíritu lo más constructivo posible.

5. La Contaduría General de la República

De acuerdo con su propia y vigente Ley Orgánica, es la unidad administrativa central y rectora del Sistema de Contabilidad Gubernamental, así como la encargada de desarrollar el Servicio de Auditoría Interna de la Hacienda Pública. Para la ejecución de esta función ha de aplicar normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

A pesar de la existencia de este principio amparado por la jerarquía de toda una ley orgánica, lo cierto es que, según pudimos comprobar, debía existir un acuerdo tácito entre las autoridades de la Contraloría General y de la anterior Administración, lo que hacía que se fueran debilitando paulatinamente las atribuciones de esta institución, hasta verse actualmente inmersa en una posición de franco deterioro y sin ningún tipo de apoyo institucional.

6. El Proyecto SICOFH: preliminares

La consultoría sobre el Proyecto SICOFH, que finalmente se materializaría en un informe acerca del mismo, tuvo dos etapas bien diferenciadas.

La primera de éstas se desarrolló en España, con el análisis riguroso de la legislación hondureña recibida, y que recogía la mayoría de las normas que tratan del control externo e interno de la actividad económico-financiera del Sector Público en dicho país. Esto nos permitió un primer acercamiento a su realidad jurídico-económica, un ahorro considerable de tiempo a la hora de realizar los trabajos de campo, así como el informe resultante, ambos realizados ya en Honduras.

Otra tarea que nos marcamos fue la de conocer, aunque de forma somera, el funcionamiento de los sistemas de control fiscal y de los órganos de control externo de países del área económica y geográfica en la que se encuentra Honduras, así como aspectos sociales y macroeconómicos relacionados con el país, lo que nos permitió prever, con suficiente antelación, cuál sería el modelo al que las autoridades fiscales intentarían aproximarse.

También enviamos cuestionarios informativos previos a la Contraloría General que nos permitieron resolver gran parte de las dudas que, inevitablemente, el análisis jurídico nos iba generando conforme íbamos avanzando en su estudio cada vez más pormenorizado. Como resultado de dichas tareas, realizamos un programa de trabajo en el que establecimos cuál era la actividad que, para nuestro diagnóstico, pretendíamos realizar por cada una de las tres áreas previstas (control externo, control interno y contabilidad), así como los procedimientos a desarrollar para su obtención.

La segunda etapa consistió en la realización *in situ* de las diversas actuaciones programadas, las cuales finalizaron con la consecución del Informe sobre el Proyecto SICOFH, el cual describiremos después.

Por lo que se refiere al programa de trabajo, tuvimos en cuenta tanto los objetivos o actividades a desarrollar como los procedimientos previstos para su obtención. Sirvan de ejemplo algunos de estos objetivos.

6.1. CONTROL EXTERNO

Determinar:

- La estructura básica del Sector Público, al objeto de poder delimitar cuáles son los sujetos de control fiscal externo.
- Cuáles son las entidades que actualmente ejercen control fiscal externo, y cuáles, siendo privadas, lo hacen bajo contrato con el Estado.
- La estructura de la organización real de la Contraloría y delimitar sus funciones, así como su grado de implantación en el Sector Público: haciendo mención a las áreas del Estado en las que no está ejerciendo la labor que le ha sido asignada por mandato constitucional.

6.2. CONTROL INTERNO

Comprobar:

- Si la Dirección General del Presupuesto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público continúa manteniendo la competencia de fiscalización y auditoría preventiva del Presupuesto General de Ingresos y Egresos, según la Ley Orgánica del Presupuesto. Comprobar, asimismo, que tanto la Secretaría de Hacienda como la de Coordinación y Presupuesto y las instituciones descentralizadas informan mensualmente a la CGR de la ejecución de dicho Presupuesto, tal y como establece la Ley Orgánica de la Contraloría General.
- La existencia del sistema de información de la Deuda Pública previsto en la Ley de Crédito Público de 1990, y determinar quién controla la utilización correcta de fondos provenientes de dicha Deuda, según establece la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.

6.3. CONTABILIDAD

Verificar:

- La existencia de otros sistemas contables específicos, tales como: del Tesoro Público, del Patrimonio, etc. Verificar el desarrollo práctico de los «registros analíticos» previstos en la Ley Orgánica de la Contaduría General.
- Si las instituciones autónomas reflejan su situación financiera a través de un sistema contable uniforme para todas ellas, o propio y específico para cada una, y si éstos han sido aprobados por la Contraloría y la Contaduría General de la República.

7. El Informe sobre el Proyecto SICOFH

Dicho Informe está estructurado en cuatro partes:

7.1. PRESENTACIÓN, ALCANCE, METODOLOGÍA Y LIMITACIONES

En líneas generales, el Sistema Integrado de Control Fiscal de Honduras diseñado por la Consultoría pretende la integración de los organismos dedicados al control externo e interno del Sector Público en Honduras en un sistema que solucione los problemas existentes de coordinación, comunicación, economía y eficacia.

Este sistema descansa en la distinción formal y efectiva entre el control fiscal externo, efectuado por un órgano dependiente del Poder Legislativo, y el control interno, que bien podría realizar un órgano dependiente del Poder Ejecutivo, circunstancia ésta que no se produce actualmente.

El alcance de nuestro trabajo se circunscribió a los objetivos generales marcados para el Proyecto SICOFH por la propia Contraloría.

Éstos eran:

a) Determinar las necesidades de coordinación entre las entidades y organismos que realizan labores de control fiscal en Honduras, con el propósito de evitar duplicidades de esfuerzos o falta de eficacia en las acciones que cada una de ellas desarrolla.

b) Integrar a los organismos que realizan actividades de control fiscal en un sistema que defina con precisión los niveles de comunicación y coordinación que deban existir.

c) Disponer de un Proyecto que asegure la solución de los actuales problemas de comunicación y coordinación entre los organismos encargados del control fiscal, pudiendo extender su alcance hacia el diseño de un sistema integrado de administración financiera, control y auditoría gubernamental.

La metodología empleada estuvo basada fundamentalmente en el desarrollo del programa de trabajo ya mencionado, lo que implicó realizar comprobaciones y entrevistas *in situ* tanto en los órganos de control como en las dependencias gubernamentales y en las instituciones autónomas en las que se consideró oportuno. También se obtuvieron declaraciones firmadas por parte de sus responsables, en aquellos casos en los que se consideró que éstas eran un elemento suficiente para poder emitir nuestra opinión acerca de la viabilidad del ejercicio de sus funciones, así como de su correcta aplicación en el actual sistema de control fiscal del Sector Público.

Para todo ello fue preciso extender el campo de actuación por órganos dependientes del Poder Legislativo (Contraloría General y Dirección General de Probidad Administrativa), del Poder Ejecutivo (Secretarías de Estado y Direcciones Generales), así como por las instituciones descentralizadas y des-

concentradas, haciendo especial hincapié en las relacionadas con el control fiscal del Sector Público.

Las limitaciones estuvieron marcadas por la premura con la que hubo que realizar tanto los trabajos de campo como el borrador del informe (período 3-IX a 11-X), lo que obviamente dificultaba un conocimiento más profundo de las instituciones y de sus normas jurídicas aplicables, así como del proceso de modernización en el que se encuentra inmersa actualmente la Administración Pública hondureña.

Por otra parte, se produjeron ciertas demoras en la remisión de cuestionarios previamente enviados por nosotros a ciertas dependencias administrativas, los cuales eran esenciales para emitir un diagnóstico debidamente fundamentado.

7.2. ANÁLISIS NORMATIVO

Tras la realización del análisis correspondiente, vimos oportuno hacer consideraciones a las siguientes normas:

- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
- Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
- Ley Orgánica de la Contaduría General de la República.
- Ley General de la Administración Pública.
- Decreto de modificación de la Ley General de la Administración Pública.

Como consecuencia diagnosticamos la existencia de una arraigada confusión conceptual y efectiva entre el control externo y el interno, de modo que la propia Ley Orgánica de la Contraloría consagraba y daba carta de naturaleza a este hecho, al propugnar la función fiscalizadora *a posteriori* como la ejercida directamente por la Contraloría General y por las unidades de auditoría que funcionan en el Sector Público, así como la propia Ley General de la Administración Pública, que ordena que los sueldos y gastos inherentes al funcionamiento de tales unidades de auditoría sean pagados por la institución en la que estén emplazadas. Incluso en materia de administración de personal, los empleados y funcionarios están sujetos a la política general de la institución en la que prestan sus servicios.

A nuestro juicio, estas cuestiones eran incompatibles. No parecía lógico retomar las viejas unidades de auditoría interna ya existentes, que siempre ejercieron la labor de control interno para el Poder Ejecutivo, y asignarlas la función de control externo por cuenta de la Contraloría, dependiendo presupuestariamente de la oficina del Ejecutivo en la que realizasen sus funciones. De este modo se incurría en las siguientes anomalías:

- Hacer que las Unidades de Auditoría Interna ejercieran, de forma delegada, la función de control externo en dependencias administrativas donde residen permanentemente y mantienen sus archivos.

- Hacer que dichas Unidades dependieran orgánicamente de la Contraloría y presupuestariamente de las instituciones en las que presten sus servicios, hasta el punto de estar sometidas a su propia política general.

En este sentido hicimos las siguientes recomendaciones:

a) Definir con claridad, en las normas reguladoras de control fiscal, cuál es la diferencia entre control fiscal externo y control fiscal interno, partiendo de la base aceptable de que el primero es el ejercido por el Órgano Supremo Fiscalizador, dependiente del Poder Legislativo, y el segundo, por el propio Poder Ejecutivo, mediante actuaciones de control financiero, así como por la propia función interventora.

Ambos controles son igualmente necesarios y de suma importancia para el correcto funcionamiento de la Administración. Para su potenciación y efectividad es preciso diferenciarlos convenientemente, a fin de que la Contraloría asuma un auténtico y completo control fiscal externo con el que la institución pueda seguir situada en un lugar destacado dentro del esquema económico financiero del Sector Público nacional.

b) Desvincular las actuales unidades de auditoría destinadas en el Sector Público de la influencia de la Contraloría, trasladando su dependencia orgánica, funcional y presupuestaria a la Contaduría General.

c) Buscar los necesarios mecanismos legales que aseguren en su puesto de trabajo a los empleados técnicos al servicio de la Contraloría, lo que irá en beneficio de su independencia y buen hacer profesional.

7.3. ANÁLISIS ORGÁNICO

El informe presenta a continuación un estudio de las distintas instituciones que realizan tanto fiscalizaciones externas como auditorías internas o algún tipo de control económico-financiero del Sector Público. Entre ellas cabe señalar:

a) *Contraloría General de la República*. Órgano superior de control y fiscalización del Estado, dependiente del Congreso Nacional.

b) *Unidades de Auditoría Interna*. Realizan la fiscalización *a posteriori*, por delegación de la Contraloría General, y dependen de la Contraloría General de la República y de las Oficinas del Poder Ejecutivo donde éstas radican.

c) *Dirección General de Probidad Administrativa*. Encargada de la aplicación de la Ley contra el enriquecimiento ilícito de los servidores públicos, así como del control de las licitaciones, compras, subastas y concursos conforme a la Ley de Contratación del Estado. Depende del Congreso Nacional.

d) *Contaduría General de la República*. Órgano encargado de la dirección y desarrollo del sistema de contabilidad gubernamental, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

e) *Oficina de Administración de Bienes Nacionales.* Órgano encargado del control y vigilancia de los bienes propiedad del Estado. depende de la Contaduría General de la República.

f) *Dirección General del Crédito Público.* Su función es la administración y control de la Deuda Pública, depende de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

g) *Dirección General de Instituciones Descentralizadas.* Supervisa la gestión económica y financiera de las instituciones descentralizadas, dependiendo también de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Sobre todas ellas hicimos apreciaciones concretas, las cuales consideramos oportuno no pormenorizar en este trabajo, por considerarlo materia privativa de tales instituciones. No obstante, las conclusiones generales de este estudio fueron:

- La misma confusión que se da, desde un punto de vista legislativo, sobre la naturaleza del control externo, interno y los órganos encargados de su función, especialmente en las denominadas UAI se repite en la práctica.

- Existen áreas económicas del Estado sobre las que no se ejerce plenamente la fiscalización externa.

- El sistema de contabilidad del Sector Público adolece de deficiencias que lo hacen inoperante en su utilización como instrumento de verificación.

7.4. PROYECTO SICOFH

Por último, el Informe presenta un Proyecto de Sistema Integrado para una mejor coordinación y efectividad en las actividades descritas. En este caso tuvimos que contemplar un aspecto absolutamente novedoso para nosotros, y era el de procurar que nuestro proyecto fuese viable no sólo técnicamente, sino políticamente; cuestión esta de vital importancia en países de las características de Honduras.

Generalmente los consultores extranjeros establecen las bases de sus proyectos buscando soluciones técnicas a sus propuestas, pero también procuran adaptarse a la situación social y peculiaridades del lugar en el que realizan sus trabajos. En nuestro caso tuvimos en cuenta la situación preelectoral que vivía el país, la alternancia política prevista, expectativas de gobierno para el partido político que eligió al actual Contralor General, características de los órganos de control externo de los países que más colaboran con Honduras en ayuda técnica, humanitaria y en inversiones netas, y la evolución prevista en un futuro próximo para el proceso de modernización del Estado en el que se encuentra inmerso el país.

El Proyecto arranca con unos objetivos generales:

- Adecuar el sistema vigente a un modelo nuevo que distinga claramente el control externo, a ejercer constitucionalmente por la Contraloría General, del interno, a ejercer por una institución delegada del Poder Ejecutivo. Dicha adecua-

ción se ha de realizar aprovechando al máximo las estructuras, legislación y recursos actuales. bajo un principio esencial de economía.

- Implantar un sistema integrado de información contable. a tiempo real. que sirva como base para una verificación posterior en el Sector Público.

Estos objetivos generales se desarrollan a continuación en otros particulares:

1. Revisión formal de las Leyes Orgánicas de la Contraloría General de la República y de la Contaduría General, así como de la Ley General de la Administración Pública.

2. Desvinculación de las Unidades de Auditoría Interna que funcionan actualmente en el Sector Público de la influencia de la Contraloría General.

3. Delimitación clara y actualizada de todas y cada una de las instituciones y dependencias del Sector Público nacional que constituyen el ámbito de competencia de la Contraloría General.

4. Elección y diseño de un órgano adscrito al Poder Ejecutivo con capacidad para ser tanto el rector de la contabilidad gubernamental y sus instituciones como el gestor del control interno del Sector Público, mediante el desempeño de la función auditora (en todas sus especialidades), convirtiéndose así en un mecanismo de autocontrol del gobierno.

5. Armonización contable de todos los centros de gasto e ingreso del Sector Público, proporcionando al mismo tiempo la implantación de un sistema de información contable integrado, dejando que las municipalidades se rijan por un sistema propio e independiente.

6. Fomento de las relaciones institucionales y profesionales entre la Contraloría General y la Dirección General de la Probidad Administrativa, como órganos que son de rango constitucional.

7. Potenciación de la labor de control interno ejercida por auditores internos de las municipalidades, quienes mantendrán su propia identidad e independencia. si bien con la obligación de enviar sus cuentas a la Contaduría General de la República, por vía de la Secretaría de Estado de Gobernación y Justicia.

8. Establecimiento de un acceso informático a los ejercicios económicos ya liquidados, para uso de la Contraloría General.

Para el desarrollo de tales objetivos propusimos unas actividades concretas a desarrollar, intrínsecamente relacionadas con cada uno de ellos. si bien no vamos a detallarlas en este trabajo. por considerarlo demasiado prolijo.

Finaliza el Informe con una breve descripción de los recursos humanos. materiales, financieros y tecnológicos del Proyecto; presupuesto global de la dirección de éste. presupuestos parciales para cada actividad y períodos específicos; medios de evaluación y calendario previsto. Se apela. por último, a la necesaria voluntad política para afrontar el cambio radical que implica dicho Proyecto. a fin de fortalecer los órganos de control en el país.

8. Conclusión

A través de la consultoría realizada, hemos podido constatar el hecho de que tanto en Honduras como en ciertos países del área hispanoamericana se adolece de una conveniente separación entre el control externo y el interno del Estado. Es decir, el relativo a sus ingresos y gastos y a la correcta aplicación de los fondos públicos de acuerdo con los principios de legalidad, eficacia, economía y eficiencia generalmente aceptados.

Debido a la idiosincrasia de algunos de estos países (excesiva politización de las actividades económicas públicas, corruptelas a veces frecuentes y falta de confianza de los ciudadanos en el sistema) y a experiencias de control no muy fructíferas en algunos de éstos: el control interno, que debería ser ejercido por el propio Ejecutivo a fin de corregir sus errores y perfeccionar el sistema antes de someterse a una verificación posterior e independiente (una fiscalización externa), no tiene apenas efecto.

Por ello, a nuestro juicio, sería necesario que se replantease la separación efectiva entre la fiscalización externa *a posteriori*, realizada por un órgano independiente con rango constitucional, y el control interno, a realizar en todas sus facetas (fiscalización preventiva, auditorías internas, etc.), que debería ejecutarse por órganos de la propia Administración del Estado, dependientes al fin y al cabo del Poder Ejecutivo.

Este doble filtro, tal y como se realiza en nuestro país entre otros, garantizaría un correcto uso de los fondos públicos, como ya hemos expuesto anteriormente. Dicha garantía ha de ir dirigida no sólo a los ciudadanos que pueden comprobar cómo el Estado cuida de los bienes y los fondos comunes, sino también al propio sistema internacional que precisa de este aval a la hora de dirigir inversiones hacia aquellos países, o a la hora de decidir las ayudas financieras que son necesarias hoy en día para su funcionamiento.

9. Fin de una experiencia

Participar en un proyecto de cooperación internacional es un privilegio al que se puede acceder cuando se dispone de una oportunidad para ello y de la voluntad suficiente para aprovecharla según se presenta. De este modo uno puede enfrentarse no sólo con una situación novedosa en su vida, sino que se obtiene la enorme satisfacción de haber recibido, a cambio del trabajo, una compensación en experiencia humana y profesional superior a la aportada.

Naturalmente siempre surgen algunos inconvenientes, pero éstos pueden ir resolviéndose con imaginación y con la ayuda del equipo de colaboradores. En nuestro caso, el Proyecto planteaba ciertas dificultades de aplicación inmediata, ya que su naturaleza intrínsecamente política lo podía convertir en un instrumento más de enfrentamiento entre el Poder Legislativo y el Ejecutivo, en la me-

dida en que intentábamos devolver al segundo una parcela de poder que en su momento, y mediante la publicación de la Ley Orgánica de la Contraloría, le había sido retirado en beneficio del primero. No obstante, esperamos que con el tiempo y un marco político más asentado nuestras propuestas puedan ser tenidas en cuenta, todo ello en beneficio de un concepto más puro del ejercicio del control fiscal, y ajustado a los principios generalmente aceptados. Mientras tanto, no nos queda más remedio que desear poder tener de nuevo el privilegio de asistir a una experiencia en cooperación internacional, al tiempo que agradecemos a las autoridades de la Contraloría General de la República de Honduras y del Tribunal de Cuentas de España la colaboración y facilidades que nos dieron en todo momento para desarrollar nuestro trabajo.

ESTUDIO HISTÓRICO- CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

María Teresa Ruiz Fraile

Técnico Superior de Función
Administrativa del INSALUD.
Técnico de Administración General
(rama jurídica) del Ayuntamiento de
Alcorcón.
Secretaria-Interventora de
Administración Local con habilitación
nacional.

SUMARIO

1. Antecedentes
 - 1.1. Juan II de Castilla
 - 1.2. La Ordenanza de 2 de julio de 1437
 - 1.3. La Ordenanza de 30 de septiembre de 1442
2. Siglos xv al xviii
3. Estatuto de Bayona
4. Constitución de Cádiz de 1812
 - 4.1. Contaduría Mayor de Cuentas
 - 4.1.1. Delimitación jurisdiccional
 - 4.1.2. Competencia
 - 4.1.3. Estructura orgánica
5. Regreso de Fernando VII
 - 5.1. Tribunal de la Contaduría. 1816
 - 5.2. Trienio Constitucional
 - 5.3. Contaduría Mayor de Cuentas. 1820
 - 5.3.1. Competencia
 - 5.4. Tribunal Mayor de Cuentas. Ordenanza de 1828.
 - 5.4.1. Competencia
6. Estatuto Real de 1834
7. Constitución de 1837
8. Constitución de 1845
 - 8.1. Primera Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. 1851
 - 8.2. Revolución de 1868 y el Tribunal de Cuentas
9. Constitución de 1869
 - 9.1. Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1870
 - 9.1.1. Gubernativas
 - 9.1.2. Contenciosas
10. Constitución de 1876
11. Dictadura de Primo de Rivera
 - 11.1. Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública
 - 11.1.1. Competencia
12. Constitución de la República de 1931
 - 12.1. Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1934
13. Conclusión
14. Bibliografía

1. Antecedentes

El origen del Tribunal de Cuentas se hace coincidir con frecuencia con el reinado de Don Juan II de Castilla y, concretamente, en relación con las Ordenanzas dadas por dicho Monarca en los años 1437 y 1442. Sin embargo, un estudio no muy profundo del desarrollo de esta institución pone de manifiesto que la Contaduría Mayor, precedente del Tribunal de Cuentas, fue creada antes del reinado de Juan II.

Antes de analizar el contexto político y social en que fueron dadas dichas Ordenanzas y el significado que tuvieron las mismas, vamos a realizar una breve consideración sobre la aparición de la institución, que, en su manifestación de Contaduría Mayor de Cuentas, va íntimamente unida al nacimiento de las Cortes en los reinos cristianos de la alta Edad Media. La primera noticia histórica se remonta al reinado de Sancho IV el Bravo, Rey de Castilla y de León, años 1284 a 1295, donde funcionaba una institución próxima al Rey, que, de algún modo, controlaba los ingresos y gestión económica de la Corona (1). Con posterioridad a este reinado, los representantes del Estado llano piden cuentas en las Cortes de Carrión en 1317, y más adelante, en el año 1364, aparece en Navarra la Cámara de Comptos durante el reinado de Carlos II, llamado el Malo.

García de Valdeavellano (2) nos afirma que la administración de la Hacienda Real en los Estados de la Reconquista era atribución del Monarca, que confiaba esta gestión a un mayordomo de la Corte auxiliado por un Tesorero del Rey, y durante todo el período medieval, en cada uno de los dominios reales o Señoríos de Realengo, había un Delegado u Oficial Real encargado de la Administración económica y financiera de dichos dominios, que recibía el nombre de «Mayordomo o Merino» en León y Castilla: «Bayle General», en Aragón y Navarra: «Batlle», en Cataluña, y «Preboste», en Navarra.

(1) DANIEL DE LINOS LAGE: *Mi paso por el Tribunal de Cuentas del Reino*. Ed. El Autor.

(2) LUIS GARCÍA DE VALDEAVELLANO: *Curso de las instituciones españolas*. Alianza Editorial, Madrid, 1984, pág. 592.

Las Cortes de Palencia en 1313 piden al Rey el nombramiento de un oficio especial de «Tomador de Cuentas», y es bajo el reinado de Pedro I, «el cruel» para unos, «el justiciero» para otros, cuando en las Cortes de Valladolid de 1351 se habla por primera vez de Contadores como Oficiales Reales que tienen a su cargo la «toma de cuentas».

La contribución realizada bajo el reinado de Juan II consistió en dar mayor autonomía a las Contadurías Mayores, ocurriendo el proceso de la forma siguiente: en las Cortes de Toledo de 1436, el Rey admite una petición para la creación de una Oficina especial o Casa de Cuentas con sede en Valladolid, cuya gestión se encomienda al Contador Mayor con la misión de la llevanza de la contabilidad y el control de la Hacienda regia. Precisamente para llevar a cabo la reorganización y gestión de la Contaduría Mayor se aprueba la primera Ordenanza de 1437, ya que la segunda Ordenanza se orienta en forma muy concreta a lo que hoy llamaríamos limitación del gasto público.

1.1. JUAN II DE CASTILLA

Juan II de Castilla nacido en Toro en 1405, era hijo de Enrique III el Doliente, de la dinastía de los Trastámara, y de Catalina de Lancaster. Fue padre en su primer matrimonio de Enrique IV, y en su segundo matrimonio, de Isabel de Castilla, la Reina Católica.

El retrato físico y espiritual del Rey Don Juan II nos lo brindan los historiadores, tomado del cronista contemporáneo del Monarca, Pérez de Guzmán, diciendo que había heredado de su madre inglesa la prestancia física, pero era abúlico y de estrechez de miras. Muy devoto, aficionado a las letras y a la poesía. Bondadoso, delicado y con grandes cualidades como hombre, pero ninguna como príncipe.

En razón a estas circunstancias personales del Monarca no es de extrañar que cuando le fue presentando como paje el muy joven Álvaro de Luna en 1408, cuya personalidad era exactamente la contraria a la del Rey, aquél sintonizara en forma perfecta con éste.

Álvaro de Luna fue por ello quien, de hecho, dirigió los destinos de Castilla desde muy pronto. Dice el Marqués de Lozoya (3) que la historia del reinado de Juan II fue la historia de don Álvaro de Luna, que fue el auténtico sostenedor de la autoridad real y el paladín en Castilla de la lucha que en toda Europa mantenían los Reyes peninsulares.

1.2. LA ORDENANZA DE 2 DE JULIO DE 1437

En la administración de la Hacienda Real de Castilla funcionaban, al parecer, dos Contadurías Mayores que realizaban, respectivamente, las funciones de gestión de la Hacienda (Contaduría Mayor de Hacienda) y la llevanza y control de las

(3) MARQUÉS DE LOZOYA: *Historia de España*. Tomo II, página 350.

finanzas públicas (Contaduría Mayor de Cuentas), que dependían jerárquicamente del Mayordomo Mayor del Rey.

Dice Ramón Carande (4) sobre los jefes de las Contadurías Mayores que tuvieron tanta autoridad que Marines Sículo (observador puntual y minucioso) les llama «señores absolutos». Es cierto que en el servicio de aquellas Contadurías llegó a formarse un cuerpo de funcionarios, efectivamente activos.

En el apogeo del poder de don Álvaro de Luna se crea la Casa de Cuentas de Valladolid por las Cortes de Toledo, en 1436, y se da por las Cortes de Valladolid, el 2-VII-1437, la primera Ordenanza de la Contaduría Mayor de Cuentas de aquel reinado.

Las Ordenanzas solían ser concesiones del Rey a las peticiones que se formulaban por las Cortes. La Ordenanza de 1437, que responde a este patrón, va dirigida a los Contadores Mayores, a los que el Rey manda «que tengades cargo especial de oír e librar los pleitos, e determinarlos», refiriéndose a los pleitos surgidos a propósito de la liquidación, presentación y aprobación o no aprobación de las cuentas. Este aspecto de la vertiente jurisdiccional de la Contaduría de Cuentas será caballo de batalla sobre el cual las sucesivas Ordenanzas dispondrán, manteniendo o suprimiendo el conocimiento judicial de los Contadores sobre «los pleitos de justicia entre partes». Con la Ordenanza se pretende la organización de la Contaduría Mayor de Cuentas, así como las normas generales para la revisión de las cuentas, la exigencia de responsabilidades y la información al Rey sobre el estado y variaciones de la Hacienda Real.

1.3. LA ORDENANZA DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1442

La segunda Ordenanza del reinado de Juan II lleva la fecha de 30-IX-1442; fue formulada en la villa de Madrigal y se corresponde con la época en que don Álvaro de Luna se hallaba apartado transitoriamente del Rey; no aparece presentada ante las Cortes y, por tanto, es de suponer que no está dictada a petición de las mismas, sino simplemente añadida por «otro sí» a la precedente y sólo librada y registrada por el Relator del Rey.

La Ordenanza de Madrigal va totalmente dirigida a lo que hoy llamaríamos «restricción del gasto público», no así la de Valladolid, que tendía más a la reorganización de la Contaduría y a la función de los Contadores y demás Oficiales.

Del examen de esta Ordenanza entresacamos las siguiente cuestiones:

«1. Que no se libren ayudas ni costas a las personas que dicen que sirven al Rey, sólo a aquellas que el Rey lo ordene.

2. Que se suspendieran por unos años las ayudas de casamiento, así a caballeros como a cualquier persona, hombres y mujeres de cualquier estado, condición, preeminencia o dignidad.

(4) Ver *Carlos V y sus banqueros*. Editorial Crítica. Grijalbo, Barcelona, 1978, pág. 296.

3. Que se supriman los vestuarios a los oficiales presentes y ausentes, salvo los que continuamente anden con el Rey todo el año.

4. Que se anulen todos los gastos de «tenencias» (gastos de entretenimiento que venían siendo sufragados por la Hacienda Real a favor de algunas fortalezas y alcázares).

5. Que no se paguen subsidios a aquellas villas y lugares fronterizos a las tierras de moros que ya no lo eran.»

Y así se prosigue en el análisis de la Ordenanza, por lo que resulta claro que el fin de la misma era corregir los despilfarros que se habían atribuido a la mala gestión económica de don Álvaro de Luna. Por tanto, dicha Ordenanza responde a una reacción a la política del Condestable don Álvaro de Luna.

2. Siglos XV al XVIII

A finales del siglo XV y comienzos del siglo XVI surge en Europa lo que hoy denominaríamos «Estado», que necesitaba organizar la «Hacienda Real» como institución centralizada en manos del Rey; hecho que se produjo en la etapa de Juan II con las Ordenanzas que ya hemos estudiado previamente y que pervive en la España de los Reyes Católicos.

Fundamentales serán para la Contaduría Mayor de Cuentas las Ordenanzas de Carlos V en La Coruña, 1554, gran parte de cuyos preceptos pasaron a la Nueva Recopilación de 1567, y junto con las Ordenanzas de 1569 y 1593 constituyeron la regulación legal básica no sólo de la Contaduría Mayor de Cuentas, sino también del Consejo de Hacienda.

Merece destacarse que en la época del Rey Felipe III se crearon tres «Tribunales de Contadores de Cuentas», con sedes en la ciudad de México, en Lima y en Bogotá, así como las Ordenanzas elaboradas para el funcionamiento de dichos Tribunales, donde se regula de una manera muy completa y amplia los poderes de control que ejercen los Contadores frente a otras autoridades de los territorios a que iban destinados cuando de la rendición de cuentas se trataba, así como la dotación de medios que se preveía para su buen funcionamiento.

Pero el fin de este breve estudio es analizar la institución del Tribunal de Cuentas de manera que nos haga comprender cómo se han ido desarrollando sus competencias y funciones durante los siglos XIX y XX hasta el actual Tribunal de Cuentas, regulado por la Constitución de 1978 en su artículo 136.1, como supremo órgano fiscalizador de la cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector Público.

3. Estatuto de Bayona

El 19-III-1808 comienza el reinado de Fernando VII, único Monarca que desde el advenimiento de Felipe V, un siglo atrás, necesita la violencia para instaurar-

se y que significativamente supone el enfrentamiento de un padre que abdica y un hijo que le traiciona.

El juicio que hace la historia acerca de este Monarca no le es evidentemente nada favorable. Modesto Lafuente juzgó a este Monarca «como débil de carácter, cobarde y traidor a su padre, a Napoleón, a los liberales, a los realistas, a los militares, a sus colaboradores que le apoyaron y a los políticos que le sirvieron».

En Bayona, Carlos IV y Fernando VII habían cedido la corona en favor de Napoleón, que el 6 de junio proclama en dicha ciudad a su hermano José como Rey de España, promulgándose el 6 de julio una Constitución para el régimen recién instaurado.

El Estatuto de Bayona no alude en ningún momento a la soberanía nacional, donde el Rey conserva una serie de atribuciones trascendentales que desvirtúan la teórica división de poderes.

Las Juntas Provinciales dejan paso el 25-IX-1808 a la junta Suprema Central Gubernativa del Reino, integrada por 35 representantes de aquéllas.

El Estatuto de Bayona establecía, en su título XII, al regular la administración de la Hacienda, que «un Tribunal de Contaduría General examinará y fenecerá las cuentas de todos los que deban rendirlas». Además, dichas cuentas serán publicadas anualmente por medio de la Cuenta y serán presentadas por el Ministerio de Hacienda a las Cortes.

4. Constitución de Cádiz de 1812

El 11-III-1812 es aprobada la primera Constitución española, que es importante en sí misma por ser el comienzo del constitucionalismo español y por introducir la idea de que el poder no puede ser absoluto, sino limitado, y debe responder a la voluntad general de la nación; introduce en su originaria pureza el espíritu de la Revolución Francesa, sobre el andamiaje del dogma de la soberanía nacional, consagrada expresamente en el artículo 2, y de la división de poderes, que implica la delimitación precisa de las funciones administrativas y judiciales.

Horizontalmente, el fundamento de esta construcción son los principios de libertad y de igualdad: unidad de códigos y de jurisdicción, supresión de privilegios, acceso a la función pública según el mérito y la capacidad, no en virtud del rango o del nacimiento, etc.

Por todo ello, el texto de 1812 se convierte en el símbolo liberal por excelencia de nuestra historia, llegando a representar la panacea de los problemas nacionales, pretendiendo regular no sólo el ejercicio del poder, sino también conseguir una reordenación general de la sociedad.

La Constitución de 1812, en su Título VII, dispone que «para el examen de todas las cuentas de caudales públicos habrá una Contaduría Mayor de Cuentas, que se organizará por una Ley especial, donde se consagra la más absoluta pu-

blicidad de la gestión financiera, debido a que una vez que las Cuentas reciban la aprobación final de las Cortes, se publicarán y circularán por las Diputaciones Provinciales y los Ayuntamientos. Las Cortes Generales y extraordinarias elaboraron el 7-VIII-1813 una Ley que constituye la primera reglamentación auténticamente contemporánea: «la Contaduría Mayor de Cuentas», estableciendo ciertos principios innovadores, que estudiaremos brevemente.

4.1. CONTADURÍA MAYOR DE CUENTAS

4.1.1. Delimitación jurisdiccional

La jurisdicción contable se configura por primera vez en su trayectoria histórica como plena y desvinculada de la Administración, ya que «la Contaduría dará por sí los finiquitos, sin consultar al Gobierno».

Finalmente se establece de modo explícito una conexión directa con las Cortes que se mantiene hasta nuestros días.

4.1.2. Competencia

La Contaduría Mayor de Cuentas tendrá como función examinar todas las cuentas de caudales del erario público, excluyéndose la gestión económica de las Corporaciones Locales –Ayuntamientos y Diputaciones–, cuyo conocimiento corresponde a la Contaduría de Propios y Arbitrios.

Dichas cuentas se presentarán anualmente a las Cortes; la competencia territorial de la Contaduría Mayor se extiende ahora a toda la península y archipiélagos adyacentes (Baleares y Canarias), subsistiendo transitoriamente los Tribunales Territoriales de Cuentas existentes en las provincias americanas y adscritas a las respectivas Audiencias.

4.1.3. Estructura orgánica

La Contaduría Mayor se compondría de un Presidente, cinco Contadores Mayores, un Secretario, 45 Contadores de 1ª, 2ª y 3ª clase, más un Archivero y ocho Oficiales de Libros y dos porteros, correspondiendo el nombramiento de estos funcionarios al Gobierno, regulándose minuciosamente tanto los aspectos retributivos como los ascensos de estos funcionarios.

Un hecho novedoso de esta regulación es que «la Contaduría queda por su parte responsable» (arts. XII al XVD); esta regulación resulta inexistente en las Ordenanzas anteriores y no reiterada en reglamentaciones posteriores, estableciendo en realidad una responsabilidad subsidiaria e imputando a la propia Contaduría los daños y perjuicios sufridos por la Hacienda Pública como consecuencia de un defectuoso examen o de errores en el enjuiciamiento.

5. Regreso de Fernando VII

El regreso de Fernando VII a España inicia una vida poética convulsiva y espasmódica ensangrentada por las «purificaciones», los pronunciamientos y las guerras civiles.

El Manifiesto Real suscrito en Valencia el 4-V-1814, una vez consumado el golpe de Estado que eliminó del poder a los liberales, deroga la Constitución de Cádiz y las demás leyes emanadas de las Cortes. A continuación, mediante una serie de Reales Decretos, iniciada con el de 27 de mayo, que restablece el Consejo Real, se pone en pie nuevamente el renqueante sistema polisinodial y se suprimen todas las instituciones nacidas al amparo de la norma constitucional derogada.

Esta reacción alcanza también de lleno a la Administración financiera y a la jurisdicción contable. Renace el Consejo de Hacienda, dentro del que se integra el Tribunal de Contaduría de Cuentas como una de sus Salas, y para cuya regulación se rehabilitan las disposiciones vigentes hasta 1813.

Como consecuencia de estas y otras medidas políticas arbitrarias, tan incongruentes con los tiempos nuevos y con las circunstancias sociales, la situación económica amenazaba bancarrota, hasta el extremo de que el Ejército y los funcionarios no cobraban su sueldo.

Para superar esta situación, el Rey nombró Ministro de Hacienda el 23-XII-1816 a un hombre eminentemente liberal, Martín Garay, quien, debido a la falta de apoyos, fue destituido y desterrado el 14-IX-1818.

5.1. TRIBUNAL DE LA CONTADURÍA. 1816

La Real Orden de 14-III-1816 regula el Tribunal de la Contaduría, claramente diferenciado de la Contaduría, y pormenorizadamente la constitución del mencionado Tribunal por un Presidente, cinco Ministros y un Fiscal, y la Contaduría formada por Contadores de resultados, de título y de nombramiento, así como Oficiales de Libros; se organizaba en once mesas, de las cuales cuatro se reservaban para lo atrasado.

5.2. TRIENIO CONSTITUCIONAL

El día 1-I-1820 don Rafael Riego, comandante del batallón de Asturias, proclama ante sus hombres, en Cabezas de San Juan, la Constitución de 1812.

El 7 de marzo del año en curso, Fernando VII firma un Decreto en el que hace pública su decisión de aceptar la constitución.

Entre marzo y abril se constituye el primer Gobierno liberal, presidido por Pérez de Castro, en el que figura como Ministro de Hacienda don José Canga Argüelles, cuya gestión durará hasta el 1-III-1821. Inmediatamente se restablecen las instituciones previstas en la Constitución y se desguazan las del «antiguo ré-

gimen». En tal coyuntura política, un Real Decreto de 20-III-1820 dispone que la Contaduría Mayor de Cuentas forme y remita a la real aprobación la Instrucción correspondiente, prevista en el Decreto de las Cortes Generales de 7-VIII-1913; conviene resaltar que son repuestos en sus cargos los Contadores Mayores nombrados en el primer período constitucional, exigiéndose como novedad la lealtad política de los funcionarios. Los nombramientos deberán recaer en «sujetos idóneos y adictos al sistema de la Constitución de la Monarquía».

En esta labor de reconstrucción de la estructura constitucional cesa en sus funciones la Cámara de Comptos: desaparece también la Contaduría General de Propios y Arbitrios, permaneciendo, en cambio, los Tribunales Territoriales de Cuentas en las provincias americanas.

5.3. CONTADURÍA MAYOR DE CUENTAS DEL 30-VI-1820

La Real Orden de 12-VI-1820 aprueba el Reglamento para la Administración, recaudación y distribución de los productos de la Hacienda nacional, así como para la dación de cuentas, en cuyo esquema los órganos centrales de la Administración financiera son, por una parte, una Dirección General, el Tesorero General y la Contaduría Mayor de Cuentas. Finalmente, un Real Decreto de 30-VI-1820 aprueba la Instrucción para el desempeño de las funciones y facultades de la Contaduría Mayor de Cuentas, que ha sido considerado como «el primer Reglamento orgánico del Tribunal de Cuentas» (5).

La Contaduría Mayor de Cuentas aparece encuadrada dentro de los órganos centrales del Ministerio de Hacienda, al que corresponden ciertas atribuciones respecto del personal, entre las que cabe mencionar la intervención en los nombramientos, en la concesión de licencias y en el régimen disciplinario, aparte de colaborar para hacer efectivos los mandatos de la Contaduría donde no alcanza su propia autoridad.

5.3.1. Competencia

Las competencias de la Contaduría Mayor aparecen en la Instrucción dispersas y asistemáticas; sin embargo, se pueden clasificar como:

a) Funciones jurisdiccionales. Enjuiciamiento de las cuentas, cancelación de las fianzas prestadas por los encargados del manejo de caudales públicos.

b) Funciones fiscalizadoras. Se reflejan fundamentalmente en los estados generales de las cuentas de que hubiese dado finiquito la Contaduría Mayor y la nota que con ellos debe remitirse a las Cortes de las cuentas atrasadas que están aún sin examinar.

(5) Así lo explica ORTIZ-ARCE, DAVID: *Enciclopedia Jurídica Seix* XXX, pág. 385. GARCÍA TREVILANO, JOSÉ ANTONIO: *Revista de Administración Pública*, n° 12.

La estructura de la Contaduría Mayor de Cuentas en la Instrucción de 1820 es la misma que la de la Instrucción de 1813: un Presidente, cinco Contadores Mayores, un Secretario, 45 contadores de primera, segunda y tercera clase, un archivero, ocho Oficiales de Libros y dos porteros. Exigiéndose como requisitos comunes para la selección de los funcionarios la idoneidad, el mérito y la aptitud, así como probidad, práctica e instrucción en cuenta y razón. Los funcionarios de la Contaduría serán nombrados por el Rey, regulándose minuciosamente sus deberes: de cumplimiento del horario, de abstención en los asuntos relacionados con parientes hasta el cuarto grado, de obligación de guardar secreto, del deber de sustitución en casos de ausencia, enfermedad, etc.

Es de destacar que en esta Instrucción la responsabilidad contable aparece configurada con gran rigor, pues no sólo implica el resarcimiento pecuniario, sino consecuencias desfavorables para el interesado en el ámbito político y en el administrativo. Los funcionarios que resulten alcanzados y no satisfagan su deuda dentro del plazo marcado –morosos– no podrán continuar en sus destinos, y el Gobierno, previa comunicación de la Contaduría, les impondrá la pena de suspensión de empleo (II. 2 y 5), y, es más, ningún funcionario de la Hacienda o judicial podrá tomar posesión de su cargo mientras no acredite que no existe cargo, resulta ni alcance que satisfacer a los caudales públicos mediante informe de la Contaduría, sin el cual no se les podrá expedir el correspondiente título.

En 1824 ocupa la Secretaría del Despacho de Hacienda un hombre de criterio liberal: don Luis López Ballesteros, del que dice don Rafael Mendizábal es el mejor ministro de Fernando VII, cuya gestión económica fue fecunda y constructiva y acometió la ingente tarea de reorganizar la Hacienda Pública, y en conjunto consiguió un cierto equilibrio financiero, además de dotar a la Administración Pública de todos aquellos funcionarios que habían sido separados del servicio por razones políticas, pero que eran muy competentes, dando en consecuencia estabilidad a los empleados públicos.

López Ballesteros fue, sin duda, el autor de la reforma y nueva ordenación del Control de la Hacienda Real contenida en la «Ordenanza de planta» que crea el Tribunal de Cuentas y que se aprueba por Real Cédula de S. M. el 10-XI-1828, abriéndose, con los nuevos planteamientos de la gestión de control de los caudales públicos, perspectivas de actuación mucho más modernas y eficaces que las que informaban a la antigua Contaduría Mayor de Cuentas.

5.4. TRIBUNAL MAYOR DE CUENTAS. ORDENANZA DE 1828

La Ordenanza de 1828 crea, de nueva planta, una institución fiscalizadora a la que se denomina «Tribunal» por primera vez en su conjunto y en la que se unifican las funciones revisora y judicial encomendadas hasta entonces a la Contaduría Mayor de Cuentas y a su Tribunal de Oidores, encuadrados en el Consejo de Hacienda, como se reconoce explícitamente (art. 2). Sin embargo, quedan vestigios de esta originaria diversificación funcional en la misma clasificación de sus atribuciones gubernativas y judiciales, así como en el establecimiento de órganos especiales.

De esta manera, el Tribunal es un órgano colegiado, de naturaleza híbrida, cuya jurisdicción especial y privativa se ejerce con carácter delegado del Rey, que retiene y conserva íntegra en sus manos la potestad de juzgar, así como la facultad de prorrogar los plazos para la presentación de cuentas, e incluso se prevé la existencia de asuntos cuya naturaleza exija la «resolución expresa» del Rey. Pero conviene destacar que en el Tribunal Mayor de Cuentas se yuxtaponen ahora por primera y única vez la jurisdicción contable y la criminal, circunstancia que tiene su natural explicación en que, dado que el ejercicio de la justicia en todas sus manifestaciones era facultad del Monarca, al no existir división de poderes resultaba más rápido y eficaz que actuara el mismo Tribunal especializado hasta el final del proceso, solventando todas las cuestiones suscitadas en su propia jurisdicción en lugar de la remisión de las actuaciones de éste a otros Tribunales.

Hay que destacar que el ámbito del Tribunal Mayor de Cuentas se extiende tan sólo a la Hacienda estatal, excluyendo la gestión financiera local, y dentro de la Hacienda estatal tan sólo al antiguo reino de Castilla, al reaparecer en Aragón el llamado «Maestre Racional» y en Navarra la «Cámara de Comptos», subsistiendo los Tribunales de Cuentas de Cuba, Puerto Rico y Filipinas, todo lo cual supone un retroceso en relación con la normativa de 1823. Además, a pesar de ejercer su jurisdicción sobre cualquier persona o Corporación que maneje caudales públicos, tiene una dependencia inmediata del Ministerio de Despacho de Hacienda, lo que supone un menoscabo de su independencia.

5.4.1. Competencia

El Tribunal Mayor de Cuentas que ahora se establece tendrá dos tipos de funciones.

a) Gubernativas, como el enjuiciamiento de las cuentas, la proposición de las variaciones en el sistema general de cuentas, el control del reintegro de las cantidades que resulten a favor de la Hacienda Real, etc.

b) Judiciales, como, por ejemplo, la utilización de los apremios que correspondan contra los que resistan o rehúsen la rendición de cuentas, la ejecución de la deuda contable, el enjuiciamiento de infidencia, falsificación o alteración de documentos, etc.

El Tribunal Mayor de Cuentas queda compuesto por un Presidente, un Ministro togado, tres Ministros-Contadores Mayores, dos Fiscales, un secretario de gobierno, doce contadores de examen de cuentas de 1ª y 2ª clase, un Agente Fiscal, un Archivero, un Relator y un Escribano de Cámara, tres Oficiales de Secretaría, siete Escribientes y tres porteros, más el personal de la denominada Sección temporal de cuentas atrasadas.

El personal del Tribunal era elegido y nombrado libremente por el Rey, sin que se exigieran condiciones objetivas de aptitud, salvo para los Ministros y el Fiscal togado, pudiendo el Tribunal proponer el traslado del personal a distintas dependencias cuando se considere útil para el servicio.

Conviene destacar que a partir del 1 de enero de 1829 quedan derogadas todas las prácticas o privilegios que han tenido algunas autoridades o Corporaciones para no rendir sus cuentas al Tribunal o para darlas por más tiempo de un año, lo que supone una igualdad de trato ante la competencia del Tribunal.

6. Estatuto Real de 1834

El día 29-IX-1833 muere Fernando VII, y la Reina María Cristina asume la Regencia dada la menor edad de Isabel II. Los dos decenios siguientes se presentan con un intenso desasosiego. La crisis dinástica desencadena la primera Guerra Carlista (1833-1840).

El Estatuto Real, promulgado en Aranjuez el 10-IV-1834, obra de Javier de Burgos y Martínez de la Rosa, tiene como objetivo principal proceder a la convocatoria de Cortes. Se fundamenta en las leyes tradicionales de la Monarquía, y su articulado se dirige a la formación y funcionamiento de las Cortes, que están constituidas por dos Cámaras.

La función de estas Cortes es dar respuesta a las consultas del Rey sobre temas importantes; por tanto, la naturaleza de estas Cámaras está a medio camino entre Cámaras consultivas y legislativas.

En el Estatuto Real no hay ninguna referencia a la rendición de Cuentas ni al Tribunal encargado de enjuiciarlas.

La Contaduría en esta época parece perfilarse como un órgano técnico de revisión contable, sin carácter judicial, al desaparecer de su organización la figura de la Fiscalía, así como la denominación de Tribunal.

7. Constitución de 1837

La importancia de este texto en nuestra historia constitucional estriba en que consolida definitivamente el régimen constitucional en España, y la idea de las Cortes fue encontrar un término medio entre la Constitución de Cádiz y el Estatuto Real, de forma que fuera aceptado por progresistas y moderados.

La Constitución fue aprobada por las Cortes en uso de su soberanía nacional, como expresamente dice el preámbulo, y fue aceptada por la Regente en nombre de la Reina, menor de edad, el 17-VII-1837.

En el texto constitucional no se menciona al Tribunal Mayor de Cuentas, pero en la Comisión, el diputado señor Cabrera de Nevares pidió la adición al artículo 72 de la rendición de cuentas, que fue aceptada por el Presidente de la Comisión y aprobada por la Cámara, quedando redactado el artículo 72 de la siguiente manera: «Todos los años presentará el Gobierno a las Cortes el presu-

puesto general de los gastos del Estado para el año siguiente y el plan de las contribuciones y medios para llenarlos. como asimismo las cuentas de la recaudación e inversión de los caudales públicos para su examen y aprobación.»

8. Constitución de 1845

En 1840 se produce la abdicación de la Reina Gobernadora, cuyo puesto ocupa el General Espartero por su victoria contra el carlismo.

Se inicia la llamada «década moderada», asumiendo Narváez la dictadura legal en 1840. Es importante destacar la transformación radical que se produce en la Administración Pública en estas décadas, iniciándose con la creación del Ministerio de Fomento y la división provincial en 1833; la implantación de un nuevo sistema tributario cuya estructura perdurará durante más de un siglo. Finalmente se produce el nombramiento de Bravo Murillo como Ministro de Hacienda en 1849, quien reorganiza los servicios de su Departamento y elabora un año después la Ley de Contabilidad, sentando las bases del Estatuto de los Funcionarios Públicos.

En este quinto decenio del siglo XIX nace en España la ciencia del Derecho administrativo, y de los varios tratados publicados en la época, conviene destacar de entre todos ellos el titulado *De la Administración Pública con relación a España*, de Alejandro Olivar (1843), y unos años más tarde aparece la obra de *Derecho Administrativo*, de Colmeiro, que es, sin duda, la figura clave del siglo XIX en el ámbito de la Ciencia de la Administración (6), debido a la influencia que tuvo en importantes autores nacionales y extranjeros.

Las transformaciones políticas y administrativas se reflejan inmediatamente en la jurisdicción contable. El 28-I-1839 se declara expresamente que el Tribunal Mayor de Cuentas continúe en el ejercicio de las facultades que le confería la Real Cédula de 10-IX-1828; sin embargo, su ámbito de actuación se amplía, extendiéndose tanto funcionalmente respecto de las cuentas municipales (desaparece la Contaduría de Propios y Arbitrios), como territorialmente a la provincia de Navarra (desaparece la Cámara de Comptos).

Finalmente subsisten aparte los Tribunales Territoriales de Cuentas de Cuba, Puerto Rico y Filipinas.

En 1844 se proclama la mayoría de edad de Isabel II y las nuevas Cortes tras las elecciones se reúnen en octubre de 1844.

Promulgándose la nueva Constitución el 23-V-1845, que, aunque se presenta como una reforma de la anterior, sin embargo su sentido político es distinto: ya que su objetivo es imponer la ideología, las instituciones y el orden de los moderados, rechazando la soberanía nacional.

(6) COLMEIRO, MANUEL: *Derecho administrativo español*.

La Constitución de 1845 reproduce en su artículo 75, casi literalmente, el artículo 72 del texto constitucional de 1837, sin ninguna mención al Tribunal Mayor de Cuentas.

8.1. PRIMERA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

En este plan general de reorganización administrativa fue incluido el Tribunal de Cuentas, promulgándose la Ley Orgánica el 25-VIII-1851, que consta de 73 artículos y para cuya ejecución y desarrollo se dicta el Reglamento de 2-IX-1853, que consta de 218 artículos. Se inicia así el hábito de la doble regulación legislativa y reglamentaria, generalizada en los demás ámbitos de la actuación administrativa. Esto suponía que la Administración Pública se convertía en legislador. La potestad reglamentaria era muy peligrosa en aspectos como el enjuiciamiento de la contabilidad pública, en el que aparecen implicadas la acción gubernamental y la administrativa y supone la esterilización de la acción fiscalizadora.

Esta primera Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas es obra de un partido «moderado», que refuerza la prerrogativa del Poder ejecutivo en el nombramiento de los altos cargos del Tribunal, situándolos en posición subordinada como consecuencia de una disminuida independencia y la amovilidad del personal jurisdiccional.

La ciencia jurídica de la época, cuya figura más destacada es Colmeiro, opina sobre el Tribunal de Cuentas, que es la más importante de las jurisdicciones administrativas y especiales, y, aunque pertenece al orden administrativo, tiene muchos puntos de semejanza con los del orden judicial. Sin embargo, por un motivo especial, debiera la Ley declarar inamovibles a los Magistrados del Tribunal, los cuales, aunque delegados del Gobierno, ejercen un derecho de censura, una inspección severa de todos los actos del poder ejecutivo concernientes a la Administración de los caudales públicos; «ministerio muy delicado y cuyo fiel desempeño pudiera lastimar tanto que no debemos esperar independencia en sus juicios sin la inamovilidad de los jueces».

Es curioso observar cómo estas cuestiones se plantean actualmente en la opinión pública respecto al nombramiento de algunos cargos de la Administración Pública a pesar del tiempo transcurrido.

Esta Ley Orgánica es quizá, en conjunto, la más perfecta técnicamente entre todas aquellas que han regido la vida del Tribunal de Cuentas, inaugurando una nueva perspectiva estructural y funcional de la jurisdicción contable, de clara influencia francesa por la que el Tribunal de Cuentas, calificado de «Supremo» con carácter meramente honorífico, actúa en única instancia para la contabilidad estatal y es juez de apelación respecto de las contabilidades provincial y municipal (cuya primera instancia corresponde a los Consejos Provinciales): en ambos casos, las sentencias del Tribunal pueden ser recurridas en casación ante el Consejo Real.

La Ley Orgánica establece que el Tribunal de Cuentas ejerce sus funciones con carácter «privativo» dentro del ámbito objetivo reservado para su actuación. Le corresponde, por tanto, el enjuiciamiento de los actos relativos al manejo de fondos públicos (7). En consecuencia, su jurisdicción en el examen y juicio de las cuentas alcanza a todos los que por ellas resultaren responsables como recaudadores, liquidadores, ordenadores, interventores y pagadores, o por cualquiera otra gestión en el manejo de los fondos públicos, pero no se extiende a los actos de los Ministros de la Corona. Ahora bien, no serán responsables de la legalidad de un pago los que lo hubieren ordenado y ejecutado con autorización previa o aprobación posterior de dichos Ministros. Late aquí la distinción, inspirada en el modelo francés, entre ordenadores y contables, con la exclusión de aquellos de la jurisdicción.

8.2. REVOLUCIÓN DE 1868 Y EL TRIBUNAL DE CUENTAS

La «década moderada» es un período social y económicamente complejo; en esta época se ponen los cimientos de una Administración Pública de perfil contemporáneo. Sin embargo, la ineficacia de la recién estrenada organización administrativa, carente de un equipo humano honesto y técnicamente preparado, se potencia por la inmoralidad de los personajes políticos prominentes, los «prohombres» (8).

Contra este ambiente de corrupción se produce el pronunciamiento militar conocido por la «Vicalvarada». Una coalición de «progresistas» y «moderados», encabezada por los Generales Espartero, O'Donnell, Narváez y Serrano en 1854.

Con la entrada de Espartero en Madrid el 29 de julio se inicia el llamado «bienio progresista», regido por un «consulado que forman el Duque de la Victoria y O'Donnell», derogándose la Constitución de 1845 y elaborándose otra nueva Constitución en 1856, que no llegó a promulgarse, que sigue las líneas maestras de la Constitución de 1837, en la que no se alude en ningún momento al Tribunal de Cuentas, pero sí a la rendición de cuentas de la recaudación e inversión de los fondos públicos del penúltimo año para su examen y aprobación.

Este movimiento revolucionario, que es un claro antecedente del que se producirá en 1868, recibe el apoyo, todavía débil, del partido «democrático», que con cierta tendencia republicana se había desgajado de la extrema izquierda del progresismo en 1847.

Bajo esta superficie burguesa se agita el «cuarto estado» y surgen los primeros conflictos sociales en el año 1855 en ciudades como Barcelona, Zaragoza, Valencia, Burgos, etc.

(7) ORTIZ ARCE, DAVID: En su estudio sobre el Tribunal de Cuentas del Reino inserto en la *Enciclopedia Seix*.

(8) MARTÍN RETORTILLO, SEBASTIÁN: *Aguas públicas y obras hidráulicas*. Madrid, 1966.

El 14-VII-1856 es eliminado del Poder el General Espartero, y su forzada dimisión origina una protesta armada del progresismo y una situación claramente revolucionaria cuyo efecto más ostensible consistió en separar definitivamente a la burguesía liberal y al proletariado, que hasta entonces habían luchado juntos.

Se restablece la Constitución de 1845 con un Acta adicional, de la que es autor Ríos Rosas («Real Decreto de 15-IX-1856»), donde se establece, en el artículo 15, que «dentro de los ocho días siguientes a la apertura de las Cortes, el Gobierno presentará al Congreso las cuentas del penúltimo año...».

En los doce años siguientes se aprecia una gran inestabilidad política, cuyo reflejo ostensible es la sucesión de Gobiernos de efímera duración, y al Gobierno del General O'Donnell le sucede Narváez en la presidencia del Consejo, derogándose toda la legislación del bienio, anulándose el Acta adicional y modificándose la Constitución de 1845 por la de 17-VII-1857.

El 30-VI-1858 vuelven al Gobierno el General O'Donnell y la «unión liberal», y durante los cinco años de su mandato se plantean numerosos conflictos sociales, como la guerra con Marruecos.

El 2-III-1863 es nombrado Presidente del Consejo el Marqués de Miraflores, para dejar paso el 16-I-1864 al Gobierno formado por Arrarola en años posteriores O'Donnell y Narváez.

El 16-VIII-1866 se culmina el pacto de Ostende, en el que participan progresistas y demócratas bajo la jefatura de Prim y al que se adhiere no sólo Serrano, sino los Duques de Montperier. tal hostilidad contra el trono estallará con carácter definitivo el 18-IX-1868 en la bahía de Cádiz, cuando, por orden de Prim, los 21 cañonazos de la fragata «Zaragoza» anuncian el destronamiento de Isabel II.

El 3 de octubre entra en Madrid el Duque de la Torre, ministro universal, y constituye un Gobierno provisional, convertido en «Poder ejecutivo» el 25 de febrero del año siguiente.

La revolución de septiembre de 1868, la «Gloriosa», abre un período de permanente inestabilidad, reflejo de una profunda crisis en la estructura económica y social del país.

9. Constitución de 1869

La Constitución aprobada el 6-VII-1869 puede considerarse la primera Constitución democrática de nuestra historia, porque, aparte de conceder el sufragio universal masculino, se ha de añadir una amplísima declaración de derechos y una voluntad de cambiar la estructura centralista.

El Rey aparece en este texto de 1869 como un Monarca constitucional, cuyas facultades deben ser ejercidas por los Ministros.

En el artículo 101 del mencionado texto se ordena que «el Gobierno presentará con los presupuestos el balance del último ejercicio económico»: atribuye a

las Cortes, entre otras facultades, la de nombrar y separar libremente los Ministros del Tribunal de Cuentas del Reino, sin que el nombramiento pueda recaer en ningún senador ni diputado. Entre las circunstancias exigidas para la dignidad de senador se incluía la de «ser o haber sido Presidente del Tribunal de Cuentas del Reino o Ministro del mismo durante dos años».

El 16 de junio las Cortes constituyentes nombran Regente al General Serrano, y éste, a su vez, encomienda la Jefatura del Gobierno al General Prim. Como toda Monarquía necesita un Rey para encarnarse, comienza la búsqueda del candidato entre las familias reinantes europeas, entre ellos Amadeo, Duque de Aosta, que, tras varias vacilaciones, acepta la corona que se le ofrece y es elegido Rey de España en la sesión parlamentaria de 16 de noviembre. Su entrada en Madrid el 2-I-1871 aparece cargada de funebres presagios debido a que tres días antes había muerto el General Prim, y con él desaparece el más sólido puntal del trono.

La estructura de la Administración Central sufre escasas modificaciones en este largo período: en cambio, la organización de las Corporaciones Locales es el caballo de batalla de los distintos partidos políticos.

En el aspecto funcional se observa un aumento creciente de la intervención del Estado, así como la construcción de la infraestructura ferroviaria.

En la primera etapa de la Revolución de 1868 se produce una honda transformación jurídica: se elaboran, entre los meses de abril y octubre de 1879, una serie de leyes que permitirán la perduración sustancial de muchos principios revolucionarios aun después de tamizados por la Restauración, tales como: el orden público (23 de abril), el Registro y el matrimonio civiles (17 de junio), la Contabilidad Pública y el Tribunal de Cuentas (25 de junio), la abolición de la esclavitud (4 de julio), etc.; algunas de ellas fueron promulgadas con carácter provisional, lo cual, por una paradoja frecuente en nuestro país, les proporcionó una tremenda resistencia frente a la habitual volubilidad legislativa: la de Contabilidad rigió hasta 1911, y la del Tribunal de Cuentas permaneció en vigor hasta 1924.

9.1. LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE 1870

El Decreto de 29-X-1869, firmado por el Regente con el refrendo de Constantino de Ardanaz, Ministro de Hacienda, autoriza a éste para que presente a las Cortes Constituyentes los proyectos de Ley de organización y atribuciones del Tribunal de Cuentas del Reino y de Administración y Contabilidad del Estado. Ambas leyes fueron aprobadas por las Cortes el 3-VI-1870: y en la Exposición de Motivos, el Ministro de Hacienda, al presentar a las Cortes Constituyentes los proyectos de ambas leyes, expone sus «motivos políticos», encaminados, por una parte, a que el país conozca más detalladamente la inversión de los sacrificios que se ha impuesto y el valor que representa el caudal de la Nación, y entre los criterios jurídicos está la clasificación de la contabilidad en tres ramas: legislativa, administrativa y judicial, o la unificación de la ordenación de los pagos de la administración económica, civil y militar.

Posteriormente, un Real Decreto de 8-XI-1871 aprueba el Reglamento para la ejecución de la Ley.

La nueva Ley Orgánica permanecerá en vigor sustancialmente hasta 1924, y con ella el Tribunal se sitúa al margen del Poder ejecutivo, con plena independencia garantizada por una rigurosa inamovilidad del personal jurisdiccional: por otra parte, es de destacar la estrecha vinculación con las Cortes, apoyándose frente al Poder por antonomasia. Tal conexión es una constante histórica y un fenómeno general en el panorama del Derecho comparado.

Desde un punto de vista técnico habría que destacar de la Ley Orgánica de 1870 como mayores aciertos:

1º El haber intentado eliminar la posición subordinada del Tribunal respecto de la Administración Pública.

2º «Judicializa» al Tribunal de Cuentas, que aparece configurado con una plena y sustantiva jurisdicción, ya que hace desaparecer el carácter «delegado» o «retenido».

3º Adquiere mayor fuerza el adjetivo de «Supremo» al disponerse que «contra sus ejecutorias no se da recurso alguno»; en consecuencia, los recursos de casación y el equivalente de súplica se erradican de la jurisdicción contencioso-administrativa y se atribuyen al propio Tribunal.

Las atribuciones del Tribunal se clasificaron por el Reglamento en dos grupos: gubernativas y contenciosas.

9.1.1. Gubernativas

Son aquellas que afectan al personal, como la selección del personal, propuesta de ingreso y ascensos de los funcionarios; elaborar los presupuestos de personal y material, así como aprobar las cuentas de este último concepto, y, sin duda, la más importante es la elaboración de las «Memorias» ordinarias o extraordinarias ante las Cortes en los siguientes supuestos:

1. La Cuenta General de cada presupuesto.
2. La falta de remisión de cuentas parciales o de las generales en los plazos señalados.
3. La concesión de créditos extraordinarios y suplementos de crédito.
4. Los contratos para la adquisición de fondos.
5. Cualquier acto ilegal que los Interventores de la Administración pongan en conocimiento del Tribunal.

9.1.2. Contenciosas

Son las siguientes:

- a) El enjuiciamiento de las cuentas parciales de la Administración General del Estado.

b) El enjuiciamiento de los alcances o malversaciones de fondos públicos.

c) La absolución de responsabilidad y cancelación de sus obligaciones en favor de los que tengan fianzas presentadas para el manejo de caudales pertenecientes al Estado.

d) El conocimiento de los recursos de aclaración, revisión, casación y nulidad contra las resoluciones del propio Tribunal dictadas en el juicio de las cuentas.

e) La resolución de los recursos de apelación.

El Tribunal está integrado por un Presidente, nueve Ministros, un Fiscal, un Secretario General, dos Abogados Fiscales, Contadores de primera y segunda clase, un Archivero, Oficiales Auxiliares, Agentes Fiscales de Contabilidad y subalternos; cabría destacar la minuciosidad con que se regulan las incompatibilidades del Presidente o Ministros en la Ley Orgánica, tales como ejercer por sí, a nombre de sus esposas o por terceras personas ninguna clase de comercio o negocios, o estar directa o indirectamente interesados o empleados en empresas o sociedades que contraten con el Gobierno.

Los nombramientos del Presidente y Ministros del Tribunal se harán libremente por las Cortes: con tal finalidad se formará una Comisión compuesta por siete senadores y siete diputados, mientras que el Fiscal, el Secretario, los Contadores y demás empleados del Tribunal serán nombrados por el Gobierno.

La *inamovilidad* es reconocida, aunque parcialmente, por primera vez en la trayectoria histórica del Tribunal. El Presidente y los Ministros sólo podrán cesar en el desempeño de sus cargos por jubilación o separación mediante acuerdo de las Cortes; el resto del personal podrá ser jubilado o separado por el Gobierno, previo expediente en el que se justifique la causa y en el que serán oídos el Tribunal y el interesado.

Ninguno de estos funcionarios podrá ser trasladado a puestos de las diferentes carreras del Estado, aunque sea con ascenso, sin su expreso consentimiento.

10. Constitución de 1876

La liquidación de las Cortes Republicanas por el General Pavía en los primeros días de 1874 traduce, *manu militari*, el rechazo de las clases dominantes hacia la Primera República. El General Martínez Campos proclama en Sagunto la Monarquía a finales de diciembre de 1874. Cánovas se pone al frente del ministerio-regencia, que es confirmado por el Rey tan pronto como llega a la península a principios de 1875.

La justificación de un texto constitucional nuevo se buscó en el manifiesto de Sandhurst y la teoría de la «Constitución interina»; por encima de los textos constitucionales están la Monarquía y las Cortes.

La Constitución de la Monarquía española, promulgada el 30-VI-1876, dispone en el artículo 85: «Todos los años presentará el Gobierno a las Cortes... las cuentas de la recaudación e inversión de los caudales públicos para su examen y aprobación.»

Se hace preciso señalar que, aunque la Constitución de 1876 no nombra expresamente al Tribunal en su artículo 85, al referirse a su función, sí lo hace en cambio en su artículo 21 al designar, entre otros, «al Presidente del Tribunal de Cuentas del Reino» como senador por derecho propio.

11. Dictadura de Primo de Rivera

Los famosos «años veinte» se caracterizan por ser una época desenfadada y estrambótica, pero donde late una generalizada neutralidad agresiva y violenta (9). Es la etapa de las reivindicaciones feministas, de la mayoría de edad del socialismo, del tiempo de las nacionalidades marginadas, de la defensa de la idea de la libertad junto con la de la igualdad y la de la justicia, incluso en el plano internacional.

Sin embargo, se produce inevitablemente una dramática tensión entre los nobles propósitos y las complejas situaciones de hecho, agudizándose los conflictos sociales que llevan a los países con un gran desarrollo económico, como Inglaterra, al triunfo electoral del socialismo; Europa se debate en una encrucijada: frente al liberalismo político surge la creencia de que sólo un régimen fundado en los principios de «autoridad» y de «orden público» pueda encauzar la vida colectiva; frente al «reto» del comunismo ruso surge por primera vez en Italia un fenómeno que adquiere el nombre de «fascismo»; desde una perspectiva económica, el fascismo supone adaptar las viejas tradiciones europeas a la necesidad de producción moderna mediante la fusión de los sindicatos obreros y patronales en «corporaciones» bajo la dirección del Estado, mientras que desde un punto de vista político el fascismo sustituye la concepción clásica del parlamentarismo.

En España, la restauración canovista estabilizó la situación política durante cincuenta años y permitió así un nuevo e importante impulso de la industrialización, favorecida también por la repatriación de capitales como consecuencia de la entrega de Cuba, Puerto Rico y Filipinas a los Estados Unidos. Sin embargo, la estructura económica permanecía con un predominio casi absoluto del sector agrario. Tal ficción constitucional quedó al descubierto descaradamente en una fecha decisiva, 1917, con la huelga general, sucediéndose en años posteriores huelgas parciales hasta el 9-IX-1923, en que el Rey «acepta los hechos» e inmediatamente se constituye un «Directorio interino» bajo la presidencia del teniente general don Miguel Primo de Rivera con cinco generales más. Seis días después, un Real Decreto establece el «Directorio militar», presidido por Primo de Rivera y compuesto de nueve vocales. El «nuevo régimen» nace con carácter transitorio y pretende constituir un breve paréntesis en la marcha constitucional de España hasta restablecer el imperio de la Constitución.

(9) HENRI BERGSON: *La evolución creadora*.

Uno de los protagonistas del régimen, don Eduardo Aunós, quien llegaría a Ministro, manifestó «que el nuevo orden gira sobre el eje del concepto de «corporación», definida como el organismo de Derecho público, que encierra dentro de su seno a todos los elementos constitutivos de una profesión o grupo económico.

En 1925, el régimen pretende consolidarse tras el éxito de las operaciones militares en África; el 3 de diciembre se constituye un «Directorio civil» bajo la presidencia de Primo de Rivera nuevamente.

La estabilización institucional del sistema corporativo ofrece varias fases: Primero, como sondeo preliminar, se celebra del 10 al 13-IX-1926, un plebiscito. Más adelante se convoca una Asamblea Nacional para un período de tres años, sin funciones legislativas pero con carácter colaborador que representan al Estado, Provincia y Municipio. En 1929 se formula, finalmente, un proyecto de Constitución, que no llegará a entrar en vigor.

La bajada en la cotización de la peseta provoca, en enero de 1930, la dimisión del Ministro de Hacienda, Calvo Sotelo, y el 26 de enero Primo de Rivera, tras consultar a los Capitanes Generales, presenta su dimisión al Rey.

Durante estos seis años se promulgaron numerosas normas de toda índole, como el Estatuto Municipal y Provincial, el Código de Trabajo, el Código Penal, etc. La Administración Pública es objeto de diversas reformas en su aspecto orgánico y personal, con dignificación del funcionario y mejoramiento de los servicios.

Cabe destacar de este período el gran número de personalidades de gran nivel intelectual que influirán decisivamente en décadas posteriores. En el Derecho privado deben ser mencionados los civilistas Castán Tobeñas (José) o De Diego (Felipe-Clemente), y el mercantilista Garrigues (Joaquín). En el Derecho público aparecen Barcia Trelles en Internacional, Pérez Serrano en Derecho político y Luis Jiménez de Asúa y José Antonio Antón Onega en Derecho penal. En el Derecho administrativo Luis Jordana de Pozas, que será artífice de una escuela de administrativistas, como Álvarez Gendín, Martín Retortillo y María Pi y Suñer, entre otros. En el Derecho tributario destacaríamos a Flores de Lemus o Fábregas del Pilar.

11.1. ESTATUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO DE LA HACIENDA PÚBLICA

El Real Decreto del 19-VI-1924 promulga el Estatuto del Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, la más breve y sucinta de cuantas normas han regulado la jurisdicción contable, donde se contiene el esquema orgánico del Tribunal, complementado mediante una «plantilla de personal»; expresamente prevé que el Reglamento establecerá las reglas de procedimiento que hayan de observarse en el ejercicio de las funciones encomendadas al Tribunal. En consecuencia, el Reglamento Orgánico del Tribunal se aprueba a través de Real Decreto de 3-III-1925.

La primera novedad que ofrece el Estatuto es el cambio de nombre tradicional por otro más ampuloso y menos significativo, como Tribunal Supremo de la Hacienda Pública, abandonando la influencia francesa y adaptándose al patrón italiano.

Pero lo más destacable es que en ese Tribunal se fusionan dos órganos anteriores y se yuxtaponen las funciones del anterior Tribunal de Cuentas y de la Intervención General de la Administración del Estado. Civil. de Guerra y Marina y del Protectorado de España en Marruecos. Y estas funciones yuxtapuestas se ejercen por los funcionarios del Tribunal de Cuentas, mientras que los funcionarios de las Intervenciones extinguidas se adscriben a los Ministerios respectivos. Por otra parte, la doble actividad fiscalizadora se ejerce dentro de su seno, con mutua independencia orgánica y funcional, en dos «Secciones» diferentes y encomendadas a dos «grupos completamente separados» de funcionarios.

La yuxtaposición de funciones en el Tribunal creó ciertos problemas, sobre todo al Presidente, que adopta un doble carácter como Jefe del Tribunal e Interventor General, que obtuvo una solución curiosa que consagraba la impunidad del Presidente-Interventor General.

El Estatuto «judicializa» al Tribunal hasta el máximo: el personal es totalmente equiparado en denominación, categorías y haberes al de la Administración de Justicia, y la nueva regulación revela la necesidad de una «profesionalización» de los cargos judiciales del Tribunal. Además, se acentúa la tendencia a convertir los procedimientos de examen de cuentas y cobranza de alcances en auténticos «juicios» ya establecidos por la normativa anterior.

Sin embargo, este Tribunal Supremo se ve claramente influido por el sistema político del momento al reflejar en su organización la estructura «corporativa» del sistema político en el que estaba inserto; así surge el «Consejo Interventor de las Cuentas del Estado, órgano extraordinario de actuación no permanente, con funciones asesoras, formado por representantes de las «colectividades de contribuyentes».

11.1.1. Competencia

El Estatuto clasifica las atribuciones del Tribunal en dos grupos: referentes a la fiscalización previa y a la consuntiva; sin embargo, el Reglamento es más sistemático y declara que las funciones del Tribunal Supremo son:

a) *Interventora*. La que correspondía a la Intervención General del Estado y oficinas dependientes, y consiste en la fiscalización previa a los actos de la Administración en materia financiera.

b) *Judicial*. Fiscalización consuntiva de las cuentas del Estado, de la Provincia y de la beneficencia privada: era la que hasta ese momento se ejercía por el Tribunal de Cuentas.

c) *De asesoramiento*. Dictámenes técnico-financieros y memorias sobre la cuenta general de cada presupuesto y sobre modificaciones presupuestarias, entre otras.

Pero, sin duda, lo más destacable del Estatuto y su Reglamento es la regulación minuciosa sobre el Estatuto de Personal, donde se profesionalizan al máximo los distintos puestos, y los cargos de Presidente, Magistrados y Fiscal se consideran más como un «oficio» que como un «beneficio» por toda una carrera política, exigiéndose requisitos generales y específicos para cada categoría, así como las obligaciones y deberes de los funcionarios, las distintas situaciones administrativas en que pueden encontrarse y los contenidos de la relación de servicios, entre otros.

12. Constitución de la República de 1931

Tras la dimisión de Primo de Rivera se vuelve a poner en manos del Monarca la clave de la situación política, adoptándose una solución intermedia y nombrando Presidente del Consejo de Ministros al General Berenguer, Jefe de la Casa Real de Alfonso XIII. Es de destacar en esta época el reforzamiento de las filas republicanas por los enemigos de la Dictadura de Primo de Rivera y el empuje revolucionario de las masas y de las organizaciones obreras.

En agosto de 1930 se reúnen las fuerzas republicanas en San Sebastián y configuran el «Pacto de San Sebastián», en el que se establecía la creación de un Comité Revolucionario que organizaría el cambio de régimen mediante un alzamiento militar apoyado por los civiles.

Mientras, van atándose los cabos del movimiento militar previsto para el 15 de diciembre y se multiplican las huelgas obreras y estudiantiles en todo el país. Sin embargo, dicho movimiento no triunfa, y ante la crisis, el 14-II-1931 el Rey designó a Sánchez Guerra para constituir un Gobierno «nacional» que incluiría algunos nombres del Comité Revolucionario; sin embargo, fracasa este Gobierno y el 18 de febrero el Rey, presionado, ofrece al Almirante Aznar nombrar Gobierno.

El 12 de abril tienen lugar las elecciones, y los republicanos triunfan en 41 de las 50 capitales de provincia: dos días después, tras el triunfo republicano, el Rey sale para el exilio.

La Constitución de la Segunda República española de 9-XII-1931, en su título VIII, sobre la Hacienda Pública, en el párrafo 31 del artículo 109 dispone: «Las cuentas del Estado se rendirán anualmente y serán censuradas por el Tribunal de Cuentas de la República: éste, sin perjuicio de la efectividad de sus acuerdos, comunicará a las Cortes las infracciones o responsabilidades ministeriales en que, a su juicio, se hubiere incurrido.»

El artículo 120 del texto constitucional dispone: «El Tribunal de Cuentas de la República es el órgano fiscalizador de la gestión económica. Dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el conocimiento y aprobación final de las cuentas del Estado. Una Ley especial regulará su organización, competencias y funciones.»

Sus conflictos con otros organismos serán sometidos a la resolución del Tribunal de Garantías Constitucionales. Con lo que en principio se establece una dependencia orgánica del Tribunal con las Cortes por delegación de ellas.

12.1. LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS DE 1934

Con arreglo al párrafo 2º de este mismo precepto constitucional se promulga el 29-VI-1934 la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, y el 16-VII-1935, el Reglamento para su ejecución; hoy todavía están vigentes algunos de sus artículos, aunque no la Ley.

La Ley Orgánica, en su artículo 1º, concede al Tribunal de Cuentas el carácter de «Supremo», contra cuyas resoluciones no cabe recurso alguno, dotado de jurisdicción especial y privativa y dependiente de las Cortes tan sólo a efecto del nombramiento, cese y jubilación del Presidente, Ministros, Secretario General y, en su caso, del Fiscal.

Pero, pese a tal declaración, que parece apuntar directamente al control de la gestión, cuando se concreta la competencia del Tribunal, sus referencias son siempre a la contabilidad. Así, se dice que «es competencia del Tribunal el examen y comprobación de las Cuentas Generales del Estado que redacte la Intervención General, así como declarar su conformidad o las diferencias que ofrezcan cotejadas con las particulares presentadas al Tribunal y con las disposiciones del correspondiente presupuesto. Sin embargo, se señala también como función del Tribunal la Cuenta General de cada presupuesto, haciendo las observaciones y proponiendo las reformas a que dieren lugar los abusos advertidos». Es de destacar que los Ministros del Gobierno tienen un plazo de dos meses para contestar a las objeciones que constan en la Memoria sobre sus Ministerios.

En esta Ley Orgánica se establece, además, la competencia del Tribunal de Cuentas de la República en la fiscalización anual de la gestión de los organismos de las regiones autónomas con arreglo a sus estatutos, así como la competencia para poder «reparar» las cuentas de los Ayuntamientos en los casos que determine la Ley Municipal.

La composición del Tribunal de Cuentas, conforme al artículo 1 del Reglamento es la siguiente: el Presidente, los Ministros, el Fiscal, el Secretario General y del personal de Contador Decano, Contadores, Abogados Fiscales, Oficiales y Subalternos que determine la Ley de Presupuestos; el ascenso dentro de las distintas clases, escalas y categorías se hará por riguroso ascenso; y en el artículo 34 del mencionado Reglamento conviene destacar que se declara la igualdad entre los «varones» y «hembras» para ingresar en el Tribunal de Cuentas, siempre que tengan cumplidos veinte años y estén en posesión de algún título académico o de Facultad, o estudios superiores. Sin embargo, una disposición especial regulará los derechos al ascenso de las mujeres que, en virtud de las disposiciones anteriores, alcancen la categoría de Oficial de 1ª Clase.

Al igual que el Estatuto anterior, el Reglamento de 1935 del Tribunal de Cuentas es muy prolijo en la regulación de las cuestiones del personal, tales como el nombramiento, remoción, jubilaciones, ascensos, excedencias, incompatibilidades y licencias.

13. Conclusión

Con este breve estudio he pretendido acercarme al Tribunal de Cuentas como institución, comprobando que se trata posiblemente de una de las más antiguas, si no la más, de nuestro país, con una ininterrumpida continuidad a lo largo de estos siete siglos de historia, lo cual supone una mayor excepcionalidad, si cabe.

Sin embargo, a esto hay que unir la escasez de medios, tanto humanos como económicos, para llevar a cabo sus funciones dignamente; ha sido una institución «desbordada» por el cúmulo de trabajo, regulándose en distintas etapas la necesidad de creación de secciones provinciales para la comprobación de cuentas determinadas. Se observa que mientras que las funciones del Tribunal han permanecido con mayor o menor intensidad, sin embargo, el ámbito subjetivo en que las mismas se ejercen varía ostensiblemente según las situaciones y visiones políticas, lo que agrava en determinados momentos las «carencias de la institución».

Aunque el Tribunal de Cuentas como institución resulta fortalecido en las etapas constitucionales, sin embargo, nunca aparece como el «punto de discusión» de los juristas de este país por sus propias funciones intrínsecas, lo que lleva a pensar en la indiferencia que ha generado cuando sus funciones son vitales para el buen funcionamiento del Estado de Derecho.

14. Bibliografía

JOSÉ MARÍA FERNÁNDEZ PIRLA: *Las Ordenanzas contables de Juan II de Castilla*. Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas.

-: *El Tribunal Mayor de Cuentas de Fernando VII*. Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas.

Colección de las leyes, ordenanzas, plantas, decretos, instrucciones y reglamentos para Gobierno del Tribunal y Contaduría Mayor de Cuentas desde el reinado del señor Don Juan II hasta el día. Imprenta Real, año 1829.

Ordenanzas dadas por el Rey Don Felipe III en Burgos el 24 de agosto de 1605 y Real Cédula al Marqués de Montes Claros de 7 de marzo de 1606. Editadas por el Tribunal de Cuentas.

RAFAEL DE MENDIZÁBAL ALLENDE: «El Tribunal Mayor de Cuentas». *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, 1969.

-: «El Tribunal de Cuentas y la Administración». *Revista de la Administración Pública*, 1966.

-: «La Revolución de 1868 y el Tribunal de Cuentas». *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*.

-: «El Tribunal Supremo de la Hacienda Pública». *Revista de Administración Pública*, nº 53.

MANUEL TUÑÓN DE LARA: *Historia de España*. Tomos VII, VIII y IX. Editorial Labor. S. A.

JORDI SOLÉ TURA y ELISEO AJA: *Constituciones y períodos constituyentes en España (1808-1936)*. Estudios de Historia Contemporánea.

SERVANDO FERNÁNDEZ VICTORIO: «El Tribunal de Cuentas en las constituciones españolas». *Revista Presupuesto y Gasto Público*, nº 3.

EL IMPACTO DEL *RENTING* EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA

José María Gil Martín
Contador diplomado
Departamento 3º de Fiscalización

SUMARIO

1. Introducción
2. Aplicación de la Ley 13/1995, de 18-V, de contratos de las Administraciones Públicas, a los contratos de *renting*
3. Idoneidad de este sistema aplicado al Sector Público
 - 3.1. Centros de gasto susceptibles de esta modalidad
 - 3.2. Ventajas del *renting*
 - 3.3. Inconvenientes del *renting*
4. Consideraciones a tener en cuenta en la elaboración del pliego de condiciones administrativas particulares
5. Conclusiones

«La teoría sin práctica es utopía.
La práctica sin teoría es rutina.»

Gumersindo Azcárate.

1. Introducción

Se presenta este estudio desde una óptica de pragmatismo orientado a calmar las inquietudes surgidas ante la aplicación de un nuevo sistema de financiación que poco a poco se ha instaurado en el sector privado, y que con un efecto multiplicador salpica ya a la actividad de contratación del Sector Público que, con mentalidad actualizada y previsión de futuro, engloba y potencia la experiencia de los equipos humanos, medios técnicos y capacidades presupuestarias, a fin de dar una eficaz respuesta a los retos del próximo devenir.

La tendencia a la baja de los tipos de interés determinan el lanzamiento en muchos sectores a una nueva dimensión y al asentamiento de productos financieros que se establecerán como sólidos pilares de un más prometedor futuro, como es el caso que nos ocupa.

El *renting* es un alquiler de equipos en base al cual el arrendatario, mediante el pago de una cuota fija mensual, accede al uso y disfrute de unos bienes de inmovilizado por un período de tiempo determinado. Dado que la modalidad en que más se ha aplicado este sistema en nuestro país ha sido el de la utilización de vehículos automóviles y otros similares de tracción mecánica, vamos a centrarnos en esta área, donde ya se deja sentir su influencia.

A continuación se describe la operativa de aplicación del sistema:

Los tres protagonistas que intervienen en él son: una entidad bancaria, una sociedad de *renting*, que generalmente suele ser una filial de aquélla y que normalmente adopta la razón social de la misma con el anglicismo añadido *renting*, y el arrendatario, persona física o jurídica que disfruta de los mencionados servicios.

La prestación de la entidad bancaria consiste en calcular el valor actual del coste de la operación en origen, es decir, el coste de la adquisición de los vehículos y de todos y cada uno de los servicios inherentes al contrato: seguro, mantenimiento e impuestos, considerando el tiempo de vigencia del contrato. A su vez, se hace cargo de dicha resultante, financiando todos los cargos que de ésta se deriven.

La sociedad filial, sociedad de *renting* o arrendador con la que se materializa el contrato, se encargará de suministrar al cliente los vehículos, con las características técnicas prefijadas por el cliente. Asimismo, velará por la correcta prestación del *pack* de servicios contratados. Se presenta, como ejemplo, el previsto contrato de *renting* que va a suscribir la Policía Nacional al renovar su parque móvil, con la pretensión de adquirir por este sistema 2.200 coches nuevos, con un coste de 1.200 millones de pesetas. Los vehículos a utilizar en este caso serán tanto vehículos camuflados (K) como vehículos con los colores azul y blanco distintivos (Z).

El arrendatario (particular, empresa X, o un centro de gasto determinado) que accede al uso y disfrute de los vehículos afectos a la operación, por un período de tiempo y número de kilómetros *a priori* contratados, y que deberá abonar una cuota fija mensual invariable durante el plazo que previamente se estipuló en el contrato. Se debe advertir que el sistema no contempla el gasto de combustible debido a la dificultad de valoración de un elemento cuyo consumo depende de la voluntad del arrendatario y de la fijación quincenal del precio de la gasolina por las autoridades competentes.

Este sistema de alquiler a largo plazo evita a los arrendatarios gastos elevados y difíciles de presupuestar de antemano, al tiempo que libera recursos humanos y financieros que puedan destinarse a otras actividades. Adicionalmente reporta información precisa para el control, al unificarse en un solo recibo todos los gastos relacionados con el mantenimiento y vida de los vehículos.

Se trata, por tanto, de un innovador medio de financiación que, por su importancia e implantación en la sociedad, está llamado a jugar un papel de claro liderazgo.

2. Aplicación de la Ley 13/1995, de 18-V, de contratos de las Administraciones Públicas, a los contratos de *renting*

En primer lugar cabe destacar que la Ley 13/1995, de 18-V, de Contratos de las Administraciones Públicas, en adelante L. C. A. P., no regula explícitamente el contrato de *renting*. Se hace preciso, por tanto, ubicar jurídicamente la figura objeto de estudio dentro de las naturalezas posibles que recoge la Ley.

En este contexto debe tenerse en consideración que en la figura del *renting* coexisten dos prestaciones diferenciadas: por un lado, el alquiler de uno o varios vehículos –prestación fundamental–, y por otro, una serie de servicios inherentes, pero de menor relieve desde el punto de vista económico.

El artículo 6 de la L. C. A. P., al tratar los contratos mixtos, nos despeja la primera incógnita, diciendo que cuando un contrato administrativo contenga prestaciones correspondientes a otro u otros administrativos de distinta clase se atenderá, para su calificación y aplicación de las normas que lo regulen, al carácter de la prestación que tenga más importancia desde el punto de vista económico.

Asimismo, el artículo 172 de la L. C. A. P. al definir el contrato de suministros, califica el arrendamiento de cosas muebles como tal.

El resultado final de estos preceptos supone la aplicación de todo lo dispuesto para los contratos de suministros al contrato de *renting*.

Por lo que respecta al procedimiento normal de selección del contratista, y dadas las características especiales que definen un contrato de *renting*, parece lógico incardinarlo dentro de la figura del concurso, ya que, según el artículo 86 de la L. C. A. P., se adjudicarán por este procedimiento aquellos contratos en los que la selección del empresario no se efectúe exclusivamente en atención a la oferta cuyo precio sea más bajo. Así, el artículo 75.3 dice que, en el concurso, la adjudicación recaerá en el licitador que, en su conjunto, haga la proposición más ventajosa, teniendo en cuenta los criterios que se hayan establecido en los pliegos, sin atender exclusivamente al precio de la misma y sin perjuicio del derecho de la Administración a declararlo desierto.

3. Idoneidad de este sistema aplicado al Sector Público

3.1. CENTROS DE GASTO SUSCEPTIBLES DE ESTA MODALIDAD

En general, se puede decir que este sistema es rentable en aquellos supuestos en los que los vehículos estén permanentemente utilizados por el centro gestor, y en el que se manejen un alto número de vehículos.

Como ejemplos más claros podríamos mencionar los siguientes centros de gasto susceptibles de utilización de esta modalidad:

- El Parque Móvil Ministerial (P. M. M.).
- Fuerzas del Orden y Seguridad del Estado.
- Consejerías de Salud (Ambulancias del SAMUR).
- Servicios de Protección Contra Incendios, etc.

3.2. VENTAJAS DEL *RENTING*

Como principales ventajas podríamos destacar las siguientes:

a) Permite presupuestar anualmente, en base a datos empíricos y no estadísticos, el coste unitario del kilómetro por vehículo.

b) Evita la obsolescencia técnica por inactividad del vehículo, cuando éste no está en condiciones de circular, al tener un servicio permanente y preferencial de mantenimiento, teniendo a punto todos los recursos disponibles.

c) Sustituye infraestructuras y puestos dedicados al mantenimiento de la flota.

d) Diseño específico de los vehículos en función de las diferentes necesidades de cada centro de gasto.

e) Facilita la renovación puntual y sistemática de la flota.

f) Suprime los contratos de asistencia técnica.

g) Permite el análisis, mediante costes de oportunidad, de los diferentes conciertos que pueda suscribir la Administración (por ejemplo, el que realizan las diferentes Direcciones Provinciales del INSALUD con las empresas del sector de transporte de enfermos).

h) Garantiza el servicio durante todos los días del año.

i) Agilidad en la tramitación de flotas.

j) Permite el uso de bienes en aquellos centros de gasto que carecen de presupuesto suficiente en el capítulo VI de «Inversiones reales», y que sí disponen de crédito suficiente en el capítulo II «Gastos en bienes corrientes y servicios».

3.3. INCONVENIENTES DEL RENTING

Entre otros podemos destacar los siguientes:

a) Su principal inconveniente es el coste. Éste debe ser analizado pormenorizadamente en función no solamente de las prestaciones, sino de la utilización real del conjunto servicios, y de su comparación con los gastos históricos soporados con anterioridad a la utilización de esta modalidad.

b) Fuerte penalización por cancelación anticipada del contrato.

c) Seguimiento periódico de las instrucciones del fabricante para su correcto mantenimiento.

d) Sujeción a un kilometraje preestablecido en el contrato.

e) El arrendatario soporta indirectamente en las cuotas la carga del impuesto de matriculación de vehículos, sin llegar a ser el propietario en ningún momento de la vida del contrato.

f) Alto valor residual de los elementos.

4. Consideraciones a tener en cuenta en la elaboración del pliego de condiciones administrativas particulares

Se proponen una serie de ideas en aras de la consecución de un objetivo contractual más eficaz:

– Garantizar la disponibilidad de los equipos mediante un *stock* de seguridad que ofrezca la cobertura precisa para situaciones no previstas.

– Especificar el horario en que las funciones de mantenimiento y reparación sean ejecutadas, debiendo coincidir éstas con tiempos muertos o inhábiles del centro de gasto.

- Penalizaciones en las cuotas por incumplimientos leves del arrendador.
- Ventajas adicionales por volumen de operación. como instalación de distintivos, teléfonos móviles, equipos de radio, etc.
- Recogida y entrega de vehículos en los servicios objeto del contrato.
- Suprimir aquellas cláusulas contenidas en los contratos marco que hagan referencia a las penalizaciones por cancelación anticipada. Asimismo, y en base a lo estipulado en el artículo 114.4 de la L. C. A. P., cuando el contrato se resuelva por incumplimiento culpable del contratista, le será incautada la garantía y deberá, además, indemnizar a la Administración los daños y perjuicios ocasionados en lo que excedan del importe de la garantía incautada.
- Vinculación del arrendador en el precio fijado en su oferta, si entre la fecha de presentación de ofertas y la fecha de entrega de los vehículos se han producido cambios en el precio de venta al público de los vehículos.
- El pago de las cuotas se ha de ajustar a todo lo dispuesto en el artículo 100 de la L. C. A. P., y en particular en lo referente a los intereses de demora.

FICHA DE UN CONTRATO DE *RENTING* SUSCRITO POR UN ENTE PÚBLICO

NATURALEZA CONTRACTUAL

Se considera un contrato de suministros en aplicación a lo dispuesto en los artículos 6 y 172 de la L. C. A. P.

SISTEMA DE SELECCIÓN DEL CONTRATISTA:

- a) Normal: El concurso (arts. 75.3 y 86 de la L. C. A. P.).
 - b) Extraordinario: El procedimiento negociado (art. 76 de la L. C. A. P.).
-

OBJETO CONTRACTUAL:

Alquiler de vehículos, haciéndose cargo la empresa arrendadora de todos los servicios necesarios para que éstos puedan circular en las mejores condiciones.

PLAZO DEL CONTRATO:

Un mínimo de dos años y un máximo de cuatro.

CARACTERÍSTICAS:

Prestación fundamental: Alquiler de vehículos.

Prestaciones accesorias: Seguro a todo riesgo, impuesto de circulación, mantenimiento integral, asistencia en carretera.

Contratación de un número de kilómetros *a priori* contratados.

Pago de una cuota fija mensual invariable.

No contempla la adquisición de vehículos, dado su alto valor residual.

5. Conclusiones

El diagnóstico del *renting* será la resultante del análisis de todos los aspectos relevantes, informando de sus puntos fuertes y débiles y su contrastación con los métodos hasta ahora tradicionales de contratación, determinando si su empleo ha sido satisfactorio económica y socialmente, y su consiguiente consolidación dentro del sistema contractual público.

Cuando un ente trata de gestionar los problemas en vez de resolverlos, termina creando costes adicionales, convirtiendo la gestión en menos rentable. La solución requiere adoptar un enfoque de gestión de costes y gastos.

Con el *renting* se contempla un proceso a través del cual descargamos de la estructura unos elementos que no aportan un servicio directo, reduciéndolos y externalizándolos en otras organizaciones.

Es deseable que la operativa que describe el *renting* continúe dando pasos firmes en el avance hacia los objetivos de las partes que en él se integran, no sólo lo fundamental, la rentabilidad y eficiencia, sino también en el compromiso de ofrecer auténtico valor añadido a la sociedad y calidad en el servicio, así como transparencia en las mutuas relaciones. Así se estará en condiciones de ofrecer una amplia gama de servicios y progresar en el desarrollo de la calidad de la actuación de los interesados, aspecto este que se ha de considerar como prioritario.

PRESUPUESTACIÓN POR PROGRAMAS

M^a del Valle Fernández Jiménez
Auditora del Tribunal de Cuentas

SUMARIO

1. Antecedentes
2. Presupuesto por programas y control de eficacia, eficiencia y economía
3. Resultados del sistema de seguimiento de programas
4. Problemática para la implantación de este modelo
5. Posibles soluciones

1. Antecedentes

La concepción tradicional de la elaboración de los presupuestos públicos que pone el énfasis en el control legislativo, es decir, certificar que las partidas en las que se emplean los recursos y sus cuantías se corresponden con los créditos aprobados, está evolucionando dando paso a una nueva orientación en aras de alcanzar una mayor racionalización del gasto público apoyada en los criterios de eficacia y economía.

Fruto de este nuevo enfoque ha sido la aparición del presupuesto por programas dirigido no primordialmente al control o la gestión, sino a la planificación y distribución de los recursos, siempre escasos, utilizando para ello una triple clasificación: orgánica-funcional-económica.

El concepto de presupuesto por programas se introduce en nuestra legislación con la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria (Ley 11/77, de 4-I). Así, en su artículo 52 se establece que la estructura de los Presupuestos Generales del Estado tendrán en cuenta las finalidades y objetivos que se pretenden conseguir con los gastos y, en el primer apartado del artículo 53, tras enunciar las cuatro clasificaciones del estado de gastos del presupuesto: orgánica, funcional, por programas y económicas, pasa a concretar en las letras *b*) y *c*) la clasificación funcional por objetivos de la siguiente manera:

b) La clasificación funcional agrupará los créditos según la naturaleza de las actividades a realizar por cada servicio.

c) Cada departamento u organismo autónomo establecerá, de acuerdo con el Ministerio de Hacienda, un sistema de objetivos que sirva de marco a su gestión presupuestaria y, de conformidad con ellos, se clasificarán los créditos por programas.

Por otra parte, la disposición transitoria primera establece que lo dispuesto en la regla 1ª C del artículo 53 se aplicará gradualmente en la forma que se determine por vía reglamentaria y, posteriormente, el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (Real Decreto Legislativo 1.091/1988, de 23-IX) recoge en los mismos artículos prácticamente el mismo texto que la primitiva Ley.

No es, sin embargo, hasta los Presupuestos Generales del Estado para 1984 cuando comienza a introducirse la triple clasificación: orgánica-económica-funcional. En la exposición de motivos de la Ley que desarrolla estos presupuestos (Ley 44/1983) se decía: «se inicia un importante camino de reforma presupuestaria que transformó nuestro tradicional presupuesto administrativo en un presupuesto por objetivos».

Una vez implantado este sistema de presupuestación era necesario establecer un proceso de seguimiento, que se produce con la entrada en vigor de la Ley 37/1988 de los Presupuestos Generales del Estado para 1989, en la que se facultaba al Ministerio de Economía y Hacienda para el establecimiento de un sistema de seguimiento y control de programas presupuestarios que culminara el proceso de presupuestación por programas.

En el desarrollo de la misma, la Orden de 11-IV-1989 del Ministerio de Economía y Hacienda establecía un sistema normalizado para el seguimiento de programas, cuya finalidad primordial era el análisis permanente de las desviaciones existentes entre previsiones y resultados como medio de facilitar información relevante a los distintos órganos facultados para la toma de decisiones.

Posteriormente, la Orden de 14-VII-1992 del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se dictan normas para la regulación del seguimiento de programas junto con la circular de 29-I-1993 de la I. G. A. E. que establece instrucciones concretas para el ejercicio del control financiero de programas culmina todo el proceso iniciado mediante la disposición adicional decimosexta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio.

2. Presupuesto por programas y control de eficacia, eficiencia y economía

En primer lugar, para poder hablar de control de eficacia, eficiencia y economía hay que definir qué se entiende por dichos conceptos y para ello se han elegido las definiciones dadas por la NAO:

- *El concepto de economía.* Se refiere a minimizar el coste de los recursos adquiridos o utilizados de acuerdo con la calidad requerida (abreviadamente, gastar menos).

- *El concepto de eficiencia.* Se refiere a la relación entre la producción de bienes, servicios u otros resultados y los recursos utilizados para producirlos. ¿Cuál es el máximo producto alcanzado con un coste dado o el mínimo coste para una producción dada? (abreviadamente, gastar bien).

- *El concepto de eficacia.* Se ocupa de la relación entre los resultados perseguidos y los obtenidos de los proyectos, programas u otras actividades. ¿Cómo la producción de bienes, servicios u otros resultados alcanzan los objetivos de

política u operacionales y otros efectos perseguidos? (abreviadamente, gastar sabiamente).

Hay, al menos, tres razones importantes que justifican la necesidad de este tipo de controles. La primera es que los presupuestos, con sus programas y objetivos, una vez aprobados, se convierten en compromisos del ejecutivo y del legislativo y, por consiguiente, evaluar el cumplimiento de tales compromisos es una exigencia ineludible. La segunda es que en unas circunstancias como las actuales, en que se enfrentan un crecimiento desigual entre las demandas de mejores servicios públicos y los recursos obtenidos para hacerles frente, frenadas por la necesidad de reducir el déficit público, se hace imprescindible más que en períodos anteriores maximizar el grado de utilización de los mismos. Y, por último, evaluar las causas de las desviaciones en los objetivos y en los costes es de gran utilidad para la elaboración de presupuestos futuros, así como para detectar posibles irregularidades en la gestión de los recursos públicos y exigir las responsabilidades a que hubiera lugar.

En relación con este tipo de controles y el Tribunal de Cuentas, hay que señalar la específica referencia a los controles de eficiencia y economía contenida en el artículo 9.1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas 2/82, de 12-V, en que se establece que «la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económico-financiera del Sector Público a los principios de legalidad, eficiencia y economía. El Tribunal de Cuentas ejercerá su función en relación con la ejecución de los programas de ingresos y gastos públicos».

Aunque en este artículo no se menciona el principio de eficacia, el Tribunal de Cuentas podría entrar en el mismo de una forma indirecta a través del artículo 7 de su Ley Orgánica.

3. Resultados del sistema de seguimiento de programas

El sistema de presupuestación por programas presenta la siguiente mecánica:

Inicialmente, los órganos gestores preparan su anteproyecto de presupuestos en el que se identifican los objetivos, los indicadores y los costes previsibles para la ejecución del programa. Posteriormente, en el seno de la Comisión de Análisis de Programas y de la Dirección General de Presupuestos se procede a la discusión de las propuestas, a la asignación de créditos y a su integración con el resto de los programas.

Aprobado el presupuesto, los órganos gestores llevan a cabo su ejecución y el seguimiento de resultados. Finalmente, se articula el proceso de rendición de cuentas, según el cual los órganos gestores informan sobre el nivel de realización de objetivos e indicadores, los costes en que se han incurrido y, en su caso, la justificación de las desviaciones producidas.

La Disposición Adicional Decimosexta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1989 faculta al Ministerio de Economía y Hacienda para dictar

las normas y establecer los procedimientos necesarios al objeto de introducir un sistema de seguimiento normalizado del grado de realización de los objetivos definidos en las memorias de programas.

En desarrollo de lo preceptuado en dicha disposición, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 11-IV-1989 introduce el sistema de seguimiento con la finalidad de obtener información que permita evaluar el cumplimiento de los objetivos que han servido de base para la asignación de los recursos.

En una primera etapa, el sistema especial de seguimiento contenido en la normativa anterior se aplicó a ocho programas presupuestarios relacionados con la educación, las infraestructuras, la seguridad vial y la explotación de la circulación aérea, elegidos básicamente por la facilidad en la definición de los objetivos, el volumen de recursos empleados y su relevancia temporal.

Posteriormente, con la promulgación de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14-VII-1992, que regula actualmente el sistema, por una parte, se amplía el ámbito de aplicación a los objetivos asignados a las sociedades estatales y entes públicos en sus planes de actuación y, por otra, en base a la experiencia acumulada, se establecen las características básicas que deben reunir objetivos e indicadores y confiere carácter general y permanente a la norma reguladora del sistema, además de ampliar los requerimientos a cumplimentar por los órganos gestores de los programas seleccionados, resultando de especial interés la referencia al informe de gestión y al balance de los resultados.

A pesar del período de tiempo transcurrido desde que se desarrolla el sistema normalizado de seguimiento de unos determinados programas en el ejercicio 1989, no se han observado avances considerables en la utilización de la presupuestación por programas como instrumento en la ayuda de la gestión pública.

Así, el número y la importancia cuantitativa de los programas de especial seguimiento, que han pasado de ocho a 17 en 1996, no han experimentado un aumento significativo respecto al total de los aprobados. Además, los mismos se concentran básicamente en cuatro secciones presupuestarias u organismos autónomos de ellas dependientes.

En las ocasiones en que un mismo programa se haya gestionado por varios centros gestores se diluye la figura del responsable, además de producirse una falta de coordinación entre ellos.

En cuanto al sistema de seguimiento, son comunes las críticas contenidas en los informes de control financiero de programas elaborados por la I. G. A. E., de acuerdo con la circular nº 1/1993 de 29-I, unas veces porque no existe el sistema de seguimiento y otras porque no se considera adecuado.

Se produce un desconocimiento generalizado de los costes introducidos producido por la falta de información suministrada por los órganos gestores y por la ausencia de una contabilidad analítica.

4. Problemática para la implantación de este modelo

Uno de los principales problemas aparecidos en la implantación de un sistema de seguimiento del cumplimiento de los presupuestos por programas es la falta de asunción del modelo por parte de los órganos gestores, derivados, probablemente, por las dificultades añadidas que éste les comporta y por la incertidumbre de los beneficios que puede reportar para la gestión.

Entre las dificultades, algunos gestores consideran que el sistema de seguimiento determina un aumento de burocracia que puede llegar a influir negativamente en la actividad desarrollada, implicando un aumento de costes sin contrapartida cierta en los resultados.

Por otro lado, en lo referente al proceso de rendición de cuentas que impone el sistema a los gestores, se considera, para justificar su incumplimiento, que su confección implica pérdidas innecesarias de actividad, además de suponer una dispersión en la atención a los problemas que lleva aparejada la gestión.

En segundo término se encuentran los problemas relacionados con la definición, tanto cualitativa como cuantitativa, de los elementos del programa, es decir, objetivos e indicadores.

No se puede establecer una gestión orientada a resultados si no existen objetivos, o si éstos no son suficientemente claros y medibles, o si no se identifica quién es el responsable de su ejecución.

En el ámbito público resulta complejo establecer objetivos claros y fáciles de medir. En primer lugar, porque no existe, como en el privado, el enfoque primario de maximizar el beneficio sobre la inversión. En segundo lugar, porque una misma realidad social permite varias acepciones del problema a resolver y de las soluciones a aplicar.

Por otro lado, de nada sirve disponer de unos inmejorables objetivos si se carece de información de su nivel de ejecución, para lo cual un instrumento de inestimable ayuda lo constituye una contabilidad analítica, de la que se carece en la Administración.

En resumen, los aspectos que han incidido negativamente en el proceso de implantación del sistema de seguimiento especial de programas han sido: la dificultad en la definición adecuada de programas, así como en el diseño de los indicadores del *output*, la inexistencia de contabilidad analítica y la escasa motivación por parte de los órganos gestores encargados de la gestión, junto con una escasez de programas de formación.

5. Posibles soluciones

Para paliar la escasa utilización que tiene el modelo de presupuestación por programas se hace necesario elaborar una serie de medidas tendentes a:

- Mejorar la definición de objetivos e indicadores representativos, tanto de los aspectos cuantitativos como cualitativos, de las actividades recogidas en los programas.

- Incrementar el número de programas sujetos a seguimiento especial.
- Asignación de recursos condicionada al cumplimiento de objetivos.
- Perfeccionar la aplicación de las técnicas de control de gestión.
- Introducción de la contabilidad analítica.

En cualquier caso, todo lo anterior estaría condenado al fracaso si no se logra una mayor implicación de los órganos gestores mediante un adecuado sistema de incentivos y de exigencia de responsabilidades. Así, los incentivos podrían actuar en una doble vertiente: por una parte, en aquellos programas en que se adecue la actividad a los objetivos que tienen asignados podrían incrementarse las dotaciones financieras futuras en función del grado de cumplimiento de los objetivos y de la eficiencia con que se han logrado, y por otra parte, con la finalidad de lograr la motivación del personal, la Comisión de Análisis de Programas podría asumir la asignación por programas de los recursos destinados a productividad.

En lo referente a la exigencia de responsabilidad, es necesario lograr el nexo de unión entre los resultados del control y proceso de gestión. A este fin debe diseñarse un sistema en el que se determine cómo debe imputarse la responsabilidad y quién debe exigirla.

Bibliografía

IGNACIO CABEZA DEL SALVADOR: «Problemática de la auditoría operativa sobre programas presupuestarios», *Revista Auditoría Pública*, nº 5/1996.

LOURDES TORRES PRADA: «La fiscalización de los programas presupuestarios de las Administraciones Públicas», *Revista Presupuesto y Gastos Públicos*, nº 15/1995».

JULIO VIÑUELA DÍAZ: *El control y seguimiento de objetivos y su interacción con la asignación de recursos. Balance de una experiencia*. X Jornadas de Control Interno en el Sector Público.

Informes anuales sobre la gestión del Sector Público en los ejercicios 1989 a 1993 del Tribunal de Cuentas.

«Algunas consideraciones sobre el gasto público y sus normas internas de gestión», *Revista Hacienda Pública Española*, nº 2/1994.

LA FISCALIZACIÓN DE LA CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA (*)

José Antonio Esperón Lázaro

Letrado del Tribunal de Cuentas.
Jefe de la Asesoría Jurídica del Departamento
de Comunidades Autónomas.

(*) Ponencia desarrollada en las Primeras Jornadas sobre Auditoría Pública del Principado de Asturias.

SUMARIO

1. Introducción
2. Contratos sometidos a fiscalización
3. El procedimiento de fiscalización
4. Los resultados de la fiscalización
5. Fiscalización y principios rectores de la contratación administrativa
6. Aspectos de especial interés en la fiscalización de los contratos administrativos
7. La fiscalización de la contratación administrativa y la organización de los servicios gestores

1. Introducción

La fiscalización de los contratos administrativos se realiza por el Tribunal de Cuentas en ejecución del mandato contenido en el artículo 11 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, a tenor del cual ha de fiscalizar, en particular, «los contratos celebrados por la Administración del Estado y las demás entidades del sector público en los casos en que así esté establecido o que considere conveniente el Tribunal», precepto que ha sido desarrollado en los artículos 39 y 40 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (L. F. T. Cu.).

La citada Ley Orgánica, al delimitar el Sector Público sometido a la fiscalización del Tribunal, considera, en el artículo 4º, integrantes del mismo a las Comunidades Autónomas.

Por otra parte, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, establece, en el artículo 22, que «además de los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos, y en su caso las que por la Ley se autorizaran en el territorio comunitario, al Tribunal de Cuentas corresponde realizar el control económico y presupuestario de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas...», precepto plenamente concordante con el apartado d) del artículo 153 de la Constitución, que atribuye a este Tribunal el control «económico y presupuestario de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas».

Por tanto, a las Administraciones públicas autonómicas se extiende también el ámbito de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, el cual, a tenor del artículo 9 de la Ley Orgánica 2/82, ha de referirse «al sometimiento de la actividad económico-financiera del Sector Público a los principios de legalidad, eficiencia y economía».

Para el adecuado desarrollo de esta función, en la estructura del Tribunal de Cuentas que se estableció a partir de la entrada en vigor de la Ley Orgánica, se creó, en 1982, el Departamento de Comunidades Autónomas de la Sección de

Fiscalización, que inicialmente asumió la fiscalización de la totalidad de los entes preautonómicos en virtud tanto de la propia Constitución como de la Disposición Transitoria Quinta de la Ley Orgánica 2/82 (L. O. T. Cu.), así como de los artículos 8 del Real Decreto-Ley de 12 de diciembre de 1980 y 8 de la Ley de Régimen Presupuestario y Patrimonial de los Entes Preautonómicos, preceptos que establecían la equiparación de tales entes a las Comunidades Autónomas a efectos de su fiscalización y la obligación de rendición de cuentas ante el Tribunal. Con posterioridad, y a medida que fueron sustituidos por las Comunidades Autónomas, el Departamento asumió la fiscalización de éstas.

Aun cuando la contratación administrativa de todas las Comunidades está sometida a la fiscalización del Tribunal de Cuentas, ésta no se ejerce de igual manera pues, en el artículo 29 de la Ley de Funcionamiento de este Tribunal, se establece el principio de coordinación de las actividades del mismo con las que se realizan en los órganos de control externo autonómicos, con la finalidad de evitar duplicidades incoherentes con los principios de economía y eficiencia.

En este sentido, cabe distinguir entre la contratación administrativa objeto de fiscalización directa o inmediata por el Tribunal de Cuentas, que es la correspondiente a las Comunidades Autónomas carentes de órganos propios de control externo o cuyo funcionamiento aún no ha comenzado, y la contratación administrativa objeto de fiscalización indirecta o mediata, es decir, la de los contratos celebrados por las Administraciones de aquellas Comunidades Autónomas en las que funcionan los mencionados órganos.

Actualmente, en el primer grupo se encuentran las Comunidades Autónomas de Aragón, Asturias, Islas Baleares, Cantabria, Castilla y León, Extremadura, Madrid, Murcia y La Rioja, así como las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, y en el segundo, las Comunidades Autónomas de Andalucía, Canarias, Castilla-La Mancha, Cataluña, Galicia, Navarra, País Vasco y Comunidad Valenciana.

2. Contratos sometidos a fiscalización

Los artículos 39 y 40 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, delimitan, cuantitativa y cualitativamente, el alcance del procedimiento específico de fiscalización de los contratos administrativos.

El artículo 30, tras dejar sentado que el Tribunal tiene potestad para fiscalizar cualesquiera contratos cuyo examen considere conveniente, establece que se fiscalizarán «en particular» determinados contratos en función de la naturaleza de las prestaciones objeto de los mismos, de los procedimientos de adjudicación utilizados y de los precios.

Con la entrada en vigor de la Ley de 18 de mayo de 1995, de Contratos de las Administraciones Públicas (L. C. A. P.), pudiera plantearse la posible incidencia, en el precepto comentado, del artículo 58 de esta Ley, que toma en consideración

cuantías distintas para la remisión preceptiva y de oficio de los contratos administrativos a los órganos de fiscalización externa.

Al respecto ha de observarse, por una parte, que el artículo 39 de la L. F. T. Cu. constituye una norma reguladora del procedimiento concreto mediante el cual este Tribunal debe ejercer su propia función fiscalizadora. y, por tanto, es una norma especial de funcionamiento de esta institución.

El artículo 58 de la L. C. A. P. está referido, por el contrario, no ya solamente a dicho Tribunal sino a la generalidad de los órganos de control externo y su finalidad es bien distinta, ya que no es otra que regular el procedimiento de remisión de los expedientes de contratación a estos órganos y no el que ha de seguirse para el examen de los mismos.

En consecuencia, no es apreciable colisión alguna entre ambas normas porque regulan materias distintas y porque, entre ellas, rige el principio de especialidad, al que no puede oponerse el de temporalidad ya que la aplicación del primer principio supone una excepción a la del segundo.

Cuestión distinta, aunque relacionada con la problemática expuesta, es la planteada por la posible falta de actualización de las cuantías establecidas en el artículo 39 de la L. F. T. Cu., actualmente vigentes, las cuales, por una parte, conllevan la fiscalización de un elevado número de expedientes, lo que, en ocasiones, puede dificultar el examen de los mismos con el detenimiento que requiere la complejidad y la cantidad de documentación característica de la contratación administrativa, y, por otra, pueden obstaculizar el examen de aquellos otros contratos cuyas particularidades lo aconsejen, aun cuando sus precios sean inferiores a las cuantías previstas en el citado artículo.

En el Departamento de Comunidades Autónomas del Tribunal de Cuentas se está realizando un importante esfuerzo, no ya solamente para garantizar el cumplimiento de las mencionadas disposiciones legales, sino para dar cumplida satisfacción a los legítimos intereses de las asambleas legislativas, de las Administraciones públicas y de los ciudadanos, destinatarios, en última instancia, de los informes, con el fin de ofrecerles una información lo más amplia y rigurosa posible, en función de los medios disponibles, sobre la gestión de los fondos públicos afectados por la contratación administrativa, y poner, de este modo, a su disposición instrumentos útiles para el progresivo perfeccionamiento de los procedimientos y prácticas de la contratación pública.

3. El procedimiento de fiscalización

En cuanto a la remisión de los expedientes de contratación, en el artículo 58 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas se establece que los propios órganos de contratación deben enviarlos al Tribunal de Cuentas «dentro de los tres meses siguientes a la formalización del contrato».

Esta disposición ha planteado dudas en algunas Comunidades Autónomas, en las que, hasta la entrada en vigor de la Ley, determinadas unidades administrativas de coordinación efectuaban, centralizadamente, remisiones conjuntas de los expedientes de contratos adjudicados en determinados períodos temporales (generalmente, por trimestres, semestres o años).

A este respecto, lo que interesa realmente es que los contratos sean remitidos en un tiempo adecuado para su fiscalización, y, en este sentido, en el Departamento de Comunidades Autónomas del Tribunal de Cuentas no se han puesto objeciones a la continuidad de los mecanismos de remisión seguidos en cada Comunidad Autónoma, en coherencia con la potestad de autorganización que le confiere el ordenamiento, siempre que éstos no interfieran negativamente en la planificación y ejecución de las actuaciones fiscalizadoras.

Recibidos los expedientes en el Departamento, se les asigna un número de registro, se introducen en un archivo informatizado los datos más significativos de cada uno y son objeto de un examen individualizado por funcionarios especializados en la materia.

Se ha establecido un procedimiento de examen que tiene la finalidad de comprobar si cada uno de los contratos se ajusta a los principios de legalidad, eficiencia y economía con carácter general, y mediante el cual y en ejecución de lo dispuesto en el artículo 40 de la L. F. T. Cu., se pretende constatar, en concreto y entre otros, los siguientes aspectos:

- Si la tramitación de los expedientes de contratación se ha realizado correctamente y sin demoras injustificadas, desde el informe de supervisión del proyecto, en obras, o la propuesta del servicio, en los demás casos, hasta la apertura del procedimiento de adjudicación, con particular examen de la justificación de la necesidad de contratar, del contenido de los proyectos y su viabilidad, de los pliegos de cláusulas administrativas particulares y de los informes de control interno.

- Si en las obras o suministros tramitados por el procedimiento de emergencia existe alguna constancia documental de los acontecimientos catastróficos o situaciones de grave peligro que pudieran justificar esta tramitación excepcional, caracterizada por la omisión del procedimiento previo escrito y de los principios de publicidad y libre concurrencia, y si esta tramitación se circunscribe a las obras o actuaciones estrictamente precisas para la desaparición del motivo que generó la emergencia.

- Si se ha utilizado el procedimiento y la forma de adjudicación adecuados según la normativa, con especial comprobación, en el procedimiento restringido, del establecimiento y justificación de los criterios objetivos para la selección previa de las empresas licitadoras, así como del número de las invitadas; en el procedimiento negociado, de la existencia de alguno de los supuestos exigidos por la normativa para la utilización de este procedimiento excepcional, mediante la correspondiente acreditación documental, así como la realización, sin perjuicio de los supuestos exceptuados por la normativa, de la preceptiva petición de ofertas a un mínimo de tres empresas, y, en la forma de concurso, del previo establecimiento, en los pliegos de cláusulas, de los criterios que han de servir de

base para las adjudicaciones de los contratos, con la ordenación y ponderación que se les atribuya. así como la existencia de informes técnicos de valoración de las proposiciones presentadas en coherencia con tales criterios.

- Si las adjudicaciones de los contratos se han realizado conforme a las propuestas de las Mesas de contratación o, en caso contrario, mediante resoluciones motivadas: en las subastas, a las empresas que hubieran ofrecido las mayores bajas no temerarias; en los concursos, a las empresas cuyas proposiciones se ajusten en mayor medida a los criterios de valoración. En cualquier caso, si se justifican las adjudicaciones de los contratos a empresas que no hayan ofrecido los precios más bajos pues, en coherencia con el principio de economía en la gestión de fondos públicos, las inversiones deben realizarse al menor coste inicial posible, salvo cuando se justifique y fundamente lo contrario, atendiendo a la naturaleza y circunstancias peculiares de cada contrato.

- Si se han cumplido los requisitos de publicidad establecidos en la normativa respecto de las convocatorias de las licitaciones en los procedimientos abiertos, restringidos y negociados con publicidad, y de las adjudicaciones de los contratos en cualquier caso.

- Si se han constituido las fianzas en las cuantías exigidas por la normativa, formalizado documentalmente los contratos y si existe la adecuada correlación entre el contenido de los pliegos de cláusulas administrativas particulares, las ofertas de los adjudicatarios, las resoluciones de adjudicación y los documentos de formalización de los contratos.

- Si se han ejecutado los contratos conforme a lo establecido en la normativa, en los pliegos de cláusulas administrativas generales y particulares, en los de prescripciones técnicas y en los documentos de formalización, examinando, especialmente, si el ritmo de ejecución se ajusta a los plazos fijados o, de lo contrario, se han producido prórrogas o suspensiones y si, en tales supuestos, se han hecho efectivas las sanciones previstas en la normativa cuando los retrasos fueran imputables a los contratistas; si se han aprobado modificaciones de los contratos con incrementos de precios o de plazos y si éstas se han producido por circunstancias sobrevenidas e imprevisibles o, por contra, responden a deficiencias de la preparación de los contratos originarios, y si, finalmente, en los supuestos de resolución de contratos, con daños y perjuicios causados a la Administración, se han valorado éstos y se han hecho efectivas las correspondientes indemnizaciones.

Los resultados de este examen inicial se reflejan en una serie de papeles de trabajo tipificados, y en el supuesto de que se considere que la documentación remitida no es completa o que deben solventarse determinadas dudas surgidas en el examen de los expedientes, se recaban los documentos y aclaraciones correspondientes a las Administraciones contratantes.

Revisado y completado cada uno de los expedientes con la documentación complementaria y las aclaraciones recibidas, y con base en los resultados finales del examen, se elabora el apartado de la contratación administrativa, que se integra en el anteproyecto del informe anual de cada Comunidad Autónoma.

Los resultados de la fiscalización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 44 de la L. F. T. Cu., se ponen de manifiesto a la Administración fiscalizada para que, en un plazo no superior a treinta días, prorrogable con justa causa, se formulen las alegaciones y se presenten los documentos y justificaciones que se estimen pertinentes.

Recibidas las alegaciones y la documentación adjunta, se procede a un detenido análisis de cada una de las mismas y de la documentación aportada y, en determinados casos, a la confrontación de esta nueva documentación o de algunas alegaciones formuladas con la documentación inicialmente remitida, tanto en el expediente como en el complemento posterior.

Realizadas todas estas actuaciones, el Departamento elabora un proyecto de informe que se traslada a todos los miembros del Pleno el Tribunal de Cuentas para la aprobación por este órgano y, una vez aprobado, se remite, junto con las alegaciones, a la asamblea legislativa y al órgano de gobierno correspondiente para su conocimiento y publicación en el diario oficial.

4. Los resultados de la fiscalización

Los resultados obtenidos de la fiscalización de los contratos han de reflejarse en los correspondientes informes, para cuya elaboración se proponen las siguientes pautas:

- Exposición sistemática del resultado de la fiscalización de contratos en apartados específicos de los informes, claramente diferenciados de los restantes, a fin de evitar confusiones y duplicidades innecesarias, así como facilitar la localización y la comprensión conjunta de los distintos aspectos que confluyen en esta materia.

- Identificación concreta, en cada uno de los párrafos, de los contratos a que éstos se refieren, lo que permite una exacta comprensión del alcance de los mismos y la formulación de alegaciones precisas por los servicios o unidades gestoras y la consiguiente valoración de éstas.

- Separación entre el conjunto de observaciones que constituyen el núcleo central de los informes y las recomendaciones dirigidas a los gestores.

- Limitación de los párrafos meramente descriptivos a los estrictamente necesarios para la comprensión del alcance de la fiscalización y de la metodología utilizada; a la inversa, preeminencia de párrafos de contenido sustantivo, o sea, los referentes a cuantas infracciones, abusos o prácticas irregulares se hubiere incurrido en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley Orgánica del Tribunal.

- Utilización de una terminología sencilla y de uso común, en la medida en que lo permita la especificidad de la materia, en consideración a que los princi-

pales destinatarios de los informes –parlamentarios y ciudadanos– no poseen, por lo general, conocimientos técnicos especializados.

Aun cuando los resultados obtenidos pueden considerarse, en principio, satisfactorios, es preciso reconocer que los informes emitidos hasta el presente han suscitado un limitado interés en la opinión pública y han tenido escasa repercusión tanto en el control parlamentario de los órganos ejecutivos como en el funcionamiento de las Administraciones Públicas fiscalizadas. Al respecto, se observa que las deficiencias puestas de manifiesto en los informes anuales se reiteran, en parte, en ejercicios posteriores, sin que se modifiquen algunas prácticas que están profundamente enraizadas en el funcionamiento de nuestras Administraciones.

Ante esta situación, urge el planteamiento de nuevos criterios en la elaboración de los informes a fin de conseguir, cuando menos, que el núcleo central de las observaciones más significativas en ellos contenidas sea inmediatamente captado y adecuadamente valorado por sus destinatarios. En esta línea, y hasta tanto se concreten tales criterios, será conveniente extremar algunas de las cautelas antes expresadas: sencillez, claridad y concisión en el lenguaje utilizado, recomendaciones de mejora y reducción de contenidos meramente descriptivos.

A pesar de todo, es evidente que ni las medidas legislativas ni los informes de fiscalización son suficientes para conseguir que se implanten efectivas mejoras en el funcionamiento de las Administraciones Públicas si no existe una mayor receptividad en los destinatarios de los informes.

En este sentido es conveniente recordar, una vez más, que los informes de fiscalización del Tribunal de Cuentas y de los restantes órganos de control externo no sólo están destinados a detectar irregularidades ni tienen una naturaleza eminentemente inquisitorial o represiva.

Aun cuando la mayor parte del contenido de estos informes debe referirse a deficiencias, anomalías o irregularidades observadas en las distintas áreas fiscalizadas y, en particular, en la contratación administrativa, la puesta de manifiesto de éstas lleva siempre implícita la recomendación de subsanarlas. Además, en los informes se formulan varias recomendaciones específicas sobre determinados aspectos que pueden complementar las recomendaciones derivadas de las deficiencias previamente expresadas. Se pretende, de este modo, poner en manos de los administradores públicos herramientas útiles para la gestión que faciliten la consecución de objetivos de interés público con la máxima economía y eficiencia y con un escrupuloso respeto de la legalidad vigente, principios rectores de la actividad económico-financiera del Sector Público, cuyo sometimiento a los mismos debe controlarse por el Tribunal de Cuentas y por los restantes órganos de control externo de las Comunidades Autónomas.

5. Fiscalización y principios rectores de la contratación administrativa

Es importante subrayar, y muy particularmente en el área de la contratación administrativa, que los tres principios antes mencionados han de ser entendidos como interdependientes y nunca excluyentes. En algunas ocasiones, se ha planteado un supuesto conflicto entre el principio de legalidad y los principios de eficiencia y economía, con el argumento de que el establecimiento de procedimientos rígidos y complejos, con sucesivos y reiterados controles como los que caracterizan a la contratación administrativa, obstaculiza la eficacia de la gestión. Sin embargo, la experiencia en la fiscalización de contratos me ha llevado a discrepar de este planteamiento.

Los procedimientos legales establecidos por el legislador no se han concebido como un obstáculo, sino, por el contrario, para garantizar una gestión eficaz y económica y todos los controles internos establecidos en cada uno de los procedimientos tienden a esta finalidad. Cuando, en algunos casos, se producen dilaciones excesivas en la tramitación de los expedientes, éstas se deben, por lo general, a disfuncionalidades o a problemas de organización administrativa, superables mediante una adecuada estructura y la conveniente dotación de medios. El control, en suma, está al servicio de la buena gestión, solamente así adquiere pleno sentido y como tal debe ser asumido.

A este respecto, la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas ofrece, precisamente, amplias posibilidades a las Administraciones autonómicas para adaptar la organización de los servicios a las peculiaridades que les son propias. De hecho, a tenor de la Disposición Final Primera de la Ley de Contratos, gran parte de la normativa de la Ley no está declarada legislación básica, y es en esta normativa donde las Administraciones autonómicas tienen un interesante campo de actuación.

Esta posibilidad, sin embargo, debería utilizarse para mejorar la gestión en coherencia con los principios rectores de la contratación pública, que son los de publicidad, concurrencia, igualdad y no discriminación, proclamados en el artículo 11 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, a los que deben añadirse los de transparencia y objetividad, expresamente mencionados en el apartado 1.5 de la Exposición de Motivos de la Ley, además de los principios rectores de la actividad económico-financiera del Sector Público, antes comentados, y potenciar el control interno, así como las correspondientes garantías.

En la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas no solamente se reconocen, en armonía con las Directivas de la Comunidad Europea incorporadas al ordenamiento jurídico español, estos grandes principios, que, por otra parte, siempre han informado nuestra contratación administrativa, sino que se han adoptado mayores cautelas para su observancia de acuerdo con las exigencias

que demanda una economía libre de mercado, en la que ha de regir la máxima transparencia en la gestión de los fondos públicos.

Sin duda, estas disposiciones contribuyen a facilitar el control de la observancia de tales principios y han de ser objeto de especial atención en la fiscalización de la contratación administrativa. A título meramente indicativo, mencionaré, a continuación, algunas de las más importantes.

Respecto de las garantías de publicidad, se establece, en el artículo 94 de la L. C. A. P., la necesaria notificación a todos los que participan en las licitaciones del resultado de las mismas y no solamente a los adjudicatarios, como se hacía anteriormente, así como la comunicación al Registro Público de Contratos y el deber de comunicación por el órgano de contratación, a cualquier licitador que lo solicite, de los motivos de rechazo de su proposición; en el artículo 82, se hace preceptiva la actuación de las Mesas de contratación, cualquiera que sea el procedimiento de adjudicación utilizado, y se extiende, en los artículos 140, 182 y 210, la publicidad de las convocatorias a determinados supuestos del procedimiento negociado.

En garantía de la concurrencia, igualdad y no discriminación y, por consiguiente, en detrimento de la arbitrariedad, la contratación directa –ahora mal llamada «procedimiento negociado»– ha sido drásticamente reducida: el supuesto de urgencia ha sido acotado en coherencia con la sentencia de 17-XI-1993 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, al exigirse que se trate de una imperiosa necesidad surgida como consecuencia de acontecimientos absolutamente imprevisibles; se ha reducido significativamente la contratación directa por cuantías y se han suprimido los supuestos relativos a la imposibilidad o inconveniencia de promover concurrencia de ofertas, así como a la continuación de contratos declarados resueltos.

En la forma de concurso se otorga una mayor trascendencia, en los artículos 87 y 89, a la fijación concreta, en los pliegos de cláusulas administrativas particulares, de los criterios objetivos que han de servir de base para la adjudicación, los cuales deben estar siempre ordenados y, además, ponderados, así como a la estricta observancia de estos criterios en las actuaciones posteriores de la Mesa y del órgano de contratación.

Por último, y a tenor del artículo 82 de la Ley, las adjudicaciones de los contratos que se aparten de las propuestas de las Mesas de contratación deben motivarse por los órganos de contratación.

6. Algunos aspectos de especial interés en la fiscalización de los contratos administrativos

Los resultados de la fiscalización de la contratación administrativa ponen de manifiesto ciertas deficiencias de gestión que, por su reiteración y relevancia,

deben ser objeto de un particular seguimiento y cuya subsanación podría mejorar en gran medida la gestión de los fondos públicos afectados.

Así, se observa, en general, la existencia de debilidades de control interno en los informes de supervisión de los proyectos de obras o en los emitidos por las asesorías jurídicas sobre la legalidad de los pliegos de cláusulas administrativas particulares, estas últimas propiciadas por la utilización abusiva de pliegos-tipo cuyo contenido no siempre se ajusta, adecuadamente, a la naturaleza y características de las diferentes prestaciones a las que se pretenden aplicar y en los que no se determinan aspectos particularmente significativos, como los criterios de selección previa de licitadores en los procedimientos restringidos o los de adjudicación en los concursos, cuyo contenido, al concretarse con posterioridad a la aprobación de los pliegos-tipo, se extrae así del previo control de legalidad.

Se aprecia también, en los contratos de obras, una utilización abusiva del concurso en detrimento de la subasta, a pesar de ser ésta la forma ordinaria que permite obtener los precios más bajos en las adjudicaciones, sin que se justifique, adecuadamente, la utilización del concurso, como requiere el artículo 76.2 de la L. C. A. P. en relación con los supuestos de aplicación previstos en el artículo 86 de la misma Ley.

Esta justificación es particularmente necesaria en las obras cuyos precios o presupuestos no hayan podido ser establecidos previamente por la Administración y deban ser presentados por los licitadores, constituyendo, por tanto, el objeto de los correspondientes concursos la redacción del proyecto, elaboración del presupuesto y la ejecución de las obras por los propios contratistas, modalidad prevista en el apartado a) del artículo 86 de la L. C. A. P. En general, es muy difícil constatar, en estos casos, la existencia de una auténtica imposibilidad para el establecimiento de los referidos proyectos y sus correspondientes presupuestos por las Administraciones ya que, ante la posible insuficiencia de medios personales o materiales de las mismas, éstas siempre pueden, mediante contratos de asistencia, encomendar la redacción de los proyectos a profesionales independientes de las empresas constructoras.

En estos concursos, adquieren singular relevancia la elaboración y posterior supervisión de los proyectos que presenten los contratistas, actuaciones éstas que deben siempre realizarse con anterioridad a la adjudicación de los contratos a tenor del penúltimo párrafo del artículo 116 del Reglamento General de Contratación del Estado, al igual que el replanteo, ya que, de lo contrario, la Administración asumiría unas obligaciones pecuniarias sin la previa determinación y comprobación de las prestaciones de los contratistas.

Por otra parte, en algunos concursos no se garantiza adecuadamente la selección objetiva de los contratistas más convenientes para el interés público, al no establecerse, en los pliegos de cláusulas, criterios de adjudicación precisos, ordenados y explícitos. En otros no se fundamentan las adjudicaciones de los contratos mediante informes técnicos en los que se valoren, motivadamente, todas

las proposiciones presentadas en coherencia con los criterios y baremos previamente establecidos.

Es bastante frecuente que, en algunos informes de valoración, se concedan las mayores puntuaciones a las ofertas cuyos precios se sitúan en torno a la baja media, lo que no es coherente con el principio de economía en la gestión de fondos públicos, ya que carece de sentido no valorar las mayores bajas una vez evaluadas, previamente, las ofertas según los restantes criterios, que permiten examinar, en los concursos, la capacidad, los medios y la solvencia de las empresas licitadoras y las especiales condiciones de ejecución ofertadas con la amplitud que se considere conveniente en atención a las circunstancias concurrentes en cada contrato.

En varios de los informes examinados no se utilizan correctamente los criterios de selección establecidos en los respectivos pliegos de cláusulas administrativas particulares, ya sea por no tomar en consideración algunos de dichos criterios, ya sea por sustituir algunos de los establecidos en los pliegos por otros distintos en los propios informes o por aplicarse baremos no previstos en los correspondientes pliegos de cláusulas.

En la ejecución de los contratos de obras, que son los generadores del mayor volumen de gasto, se aprecia una excesiva proliferación de modificaciones por proyectos reformados y otros contratos que, no obstante denominarse «complementarios», en muchos casos encubren auténticas modificaciones, todo lo cual supone importantes desviaciones de costes y de plazos, que, en su mayoría, podrían evitarse mediante una elaboración más completa y una supervisión más rigurosa de los proyectos, así como mediante el replanteo efectivo e *in situ* de las obras proyectadas antes de su aprobación y mediante la adecuada tramitación de las expropiaciones necesarias, de forma que los terrenos se hallen plenamente disponibles para la ejecución de las obras antes de la convocatoria de las licitaciones, en consonancia con el artículo 129 de la L. C. A. P., y, en cualquier caso, antes de las adjudicaciones de los contratos; actuaciones éstas especialmente importantes para garantizar el cumplimiento de los plazos establecidos y minimizar, en lo posible, la incidencia sobre los costes de las obras de las correspondientes revisiones de precios.

Ante las numerosas incidencias que suelen presentarse en la ejecución de la mayoría de los contratos, y en particular de los contratos de obras, es preciso tener en cuenta que el contrato administrativo debe ejecutarse a riesgo y ventura del contratista, y que este principio, expresamente proclamado en el artículo 99 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, no admite otras excepciones que las enumeradas, como casos de fuerza mayor, en el artículo 144 de dicha Ley.

En todo caso es conveniente, desde la óptica del control, comprobar que exista una adecuada separación de funciones entre los autores de los proyectos, los adjudicatarios de los contratos y los directores facultativos de la ejecución de las obras y, en concreto, la observancia de la prohibición establecida en el apartado 3º del artículo 198 de la L. C. A. P. respecto de la adjudicación de contratos de

consultoría y asistencia que tengan por objeto la vigilancia, supervisión, control y dirección de la ejecución de obras e instalaciones.

En cuanto a los contratos de suministro, se aprecia, en ocasiones, una deficiente justificación de las concretas necesidades de interés público que justifiquen las adquisiciones que se proponen, algunas de ellas especialmente gravosas para el erario público, como las de bienes informáticos, de material sanitario o de bienes de alta tecnología utilizados, principalmente, en la investigación y docencia.

Los bienes informáticos se caracterizan por estar sometidos a frecuentes innovaciones que se suceden, en el tiempo, con gran celeridad, lo que conlleva, en ocasiones, la obsolescencia de los equipos que se poseen o la incompatibilidad de éstos con los nuevos materiales que ofrece el mercado. En estos casos, ante el significativo volumen de gasto que generan estas adquisiciones, debe constatar-se que exista una auténtica necesidad de interés público de adquirir los equipos o elementos que sean precisos para el adecuado funcionamiento de los servicios afectados y no una mera conveniencia, de forma que no cualquier incompatibilidad o dificultad de manejo por los usuarios se considere motivo suficiente para justificar la renovación inmediata de un conjunto de elementos, invocando su obsolescencia en términos generales, con la finalidad de dejarlos fuera de servicio para adquirir masivamente otros tantos.

Se aprecia, asimismo, un notorio incremento de los contratos de asistencia y consultoría. Es importante, dado el creciente volumen de gasto que estos contratos generan, constatar, al igual que en los suministros antes mencionados, la existencia de necesidades reales de las Administraciones, así como la insuficiencia, falta de adecuación o conveniencia de no ampliación de los medios materiales o personales con que las mismas cuentan para la realización de las correspondientes prestaciones; condición ésta que, establecida inicialmente en el artículo 4 del Decreto 1.005/74, de 4 de abril, ha sido elevada de rango normativo en el artículo 203 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y cuya cumplimentación requiere la elaboración de informes en los que se especifiquen las insuficiencias concretas o las particulares circunstancias de los servicios afectados en relación con el objeto de cada uno de los contratos que se proponen.

7. La fiscalización de la contratación administrativa y la organización de los servicios gestores

En la fiscalización de los contratos celebrados por las Administraciones autonómicas se ha observado, en ocasiones, la existencia de problemas en la aplicación de ciertas disposiciones reguladoras de la naturaleza, composición y funcionamiento de algunos órganos y servicios, cuyas actuaciones revisten una singular trascendencia en la preparación y adjudicación de los contratos.

La solución a estos problemas no siempre resultaba fácil, porque, con independencia de otros condicionamientos coyunturales, la anterior Ley de Contratos respondía a una concepción exclusivamente estatal y, además, centralizadora.

A este respecto, en la Ley 13/1995, de 18 de mayo, se reconoce a las Comunidades Autónomas la posibilidad de introducir modificaciones en la regulación de la materia en coherencia con las competencias asumidas, principio inspirador de la reforma expresamente reconocido en la Exposición de Motivos de la Ley, en cuyo apartado 1.1 se indica que «la nueva Ley no pretende abarcar toda la normativa de la contratación pública de manera uniforme, sino reconocer un común denominador sustantivo que asegure, de manera unitaria y en condiciones de igualdad, los intereses generales de todos los españoles, pero reconociendo, al mismo tiempo, a las Comunidades Autónomas que puedan introducir en la regulación de la materia las peculiaridades que las competencias de su propia autonomía les permite».

Manifestaciones concretas de este reconocimiento podemos encontrarlas en la regulación de ciertos plazos, de los órganos y Mesas de contratación, Juntas Consultivas, Servicios Jurídicos, Intervenciones, remisión de contratos a los órganos de control externo, relaciones entre Servicios o Departamentos, forma y periodicidad de ciertas actuaciones, etc.

Entre las posibilidades de mejora que la Ley 13/1995 reconoce a las Comunidades Autónomas destaca la de modificación del contenido del artículo 128, relativo a la supervisión de proyectos de obras, ofreciéndose aquí la oportunidad de adecuar las dotaciones y organización de los medios disponibles a las características propias de cada Comunidad.

El reforzamiento de este importante control mediante el establecimiento, con carácter permanente, de oficinas o unidades de supervisión especializadas en número adecuado para poder examinar, con rigor y detenimiento, el mayor número de proyectos, convenientemente dotadas de personal técnicamente cualificado, permitirá un control más eficaz de la calidad de los proyectos, previamente a la adjudicación de los contratos, y de este modo, se evitarían gran parte de las incidencias más comunes en la ejecución de las obras.

Otra posibilidad que tienen las Administraciones autonómicas de ámbito provincial es la de organizar centralizadamente la gestión de la contratación administrativa, concepción a la que responde el modelo cántabro, en el que la tramitación de todos los procedimientos de contratación, así como otras funciones relacionadas con la materia, está encomendada a un único servicio central: el Servicio de Contratación y Compras de la Diputación Regional de Cantabria, cuyo funcionamiento está regulado, fundamentalmente, en los Decretos 30/1983, de 25-IV, y 61/1993, de 31-VIII.

El Servicio lleva a cabo la tramitación y formación documental e informática de los expedientes y procedimientos de adjudicación, incluyendo las actuaciones correspondientes a publicidad, licitación, registro, notificación y formalización de contratos, e interviene en los trámites de fiscalización previa,

adjudicación, incidencias de ejecución, extinción y resolución. Asimismo, elabora la estadística, lleva el Libro Registro de Contratistas y el Registro de Contratos y coordina la remisión de los expedientes, documentación complementaria y aclaraciones al Tribunal de Cuentas. Por último, asesora en materia contractual a los restantes Servicios o unidades de la Administración autónoma, particularmente en la elaboración de pliegos de cláusulas administrativas particulares. Los tiempos medios de tramitación de expedientes con publicidad y concurrencia son de dos meses en la tramitación ordinaria, y de mes y medio en la tramitación de urgencia.

Dicho modelo podría servir de pauta orientativa en otras Comunidades Autónomas de ámbito uniprovincial con un volumen de contratación relativamente limitado, a fin de organizar los servicios gestores de la contratación administrativa mediante estructuras más acordes con los principios de eficiencia y economía.

Por otra parte, este tipo de organización facilita, en gran medida, la fiscalización externa de la contratación administrativa; la experiencia, desde este punto de vista, ha sido positiva al permitir el establecimiento de una comunicación fluida y eficaz entre interlocutores permanentes, tanto de la Comunidad Autónoma como del Tribunal de Cuentas, especializados en una misma materia.

**LA INICIATIVA
FISCALIZADORA DE LAS
CORTES GENERALES
Y DE LAS ASAMBLEAS
LEGISLATIVAS DE LAS
COMUNIDADES
AUTÓNOMAS EN
LOS PROCEDIMIENTOS
DE FISCALIZACIÓN**

Antonio Manuel Simões Iglesias
Letrado del Tribunal de Cuentas.
Subdirector Adjunto de la Asesoría Jurídica
del Departamento Financiero

SUMARIO

1. Introducción
2. Peticiones de fiscalización de las Cortes Generales y de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. Competencia para su formulación
 - 2.1. Peticiones de fiscalización de las Cortes Generales
 - 2.2. Peticiones de fiscalización de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas
3. Carácter vinculante de las peticiones de fiscalización
4. Conclusiones
5. Bibliografía

1. Introducción

Siendo conscientes de la diversidad de opiniones y planteamientos suscitados con ocasión del ejercicio de la iniciativa fiscalizadora, el estudio que ahora se inicia pretende abordar, en la medida de lo posible y siempre desde una óptica técnico-jurídica, aquellos extremos que pueden constituir la problemática básica surgida como consecuencia del desenvolvimiento de la referida iniciativa.

Esta problemática gira fundamentalmente en torno a las siguientes cuestiones:

- a) Las peticiones de fiscalización de las Cortes Generales y de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. Órganos competentes para su formulación.
- b) El carácter vinculante de las peticiones de fiscalización.

2. Peticiones de fiscalización de las Cortes Generales y de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. Competencia para su formulación

En relación con los procedimientos fiscalizadores, el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12-V, del Tribunal de Cuentas dispone: «Los procedimientos para el ejercicio de la función fiscalizadora se impulsarán de oficio en todos sus trámites.

La iniciativa corresponde al propio Tribunal, a las Cortes Generales y, en su ámbito, a las Asambleas Legislativas u otros órganos representativos análogos que se constituyan en las Comunidades Autónomas.»

Por su parte, el artículo 32.2 de la Ley 7/1988 de 5-IV, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, establece: «No se dará curso por el Tribunal de Cuentas a

ninguna petición de fiscalización que no provenga de las instancias a que se refiere el artículo 45 de la L. O. 2/1982.»

El Tribunal de Cuentas se encuentra legitimado, por el propio mandato constitucional del artículo 136 de la Constitución española de 27-XII-1978, que lo configura como supremo órgano fiscalizador, para promover el ejercicio de la función fiscalizadora. ejercicio que corresponde, conforme al artículo 21.3. a), de la L. O. T. Cu., al Pleno del alto Tribunal.

Las Cortes Generales y las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas gozan de la misma iniciativa de que dispone el Tribunal de Cuentas, situándose en idéntico plano de igualdad. Únicamente existe una particularidad que afecta a las Asambleas Legislativas: que dicha iniciativa tan sólo puede circunscribirse al ámbito propio de la Comunidad Autónoma.

2.1. PETICIONES DE FISCALIZACIÓN DE LAS CORTES GENERALES

Interesa en este apartado examinar los aspectos formales en que se desenvuelve la petición y a qué órganos compete efectuarla.

Esta facultad de petición ha de considerarse como una actividad propia de las Cámaras, que como tal ha de regirse por lo que dispongan las normas que regulan el funcionamiento y actividad de las mismas. Estas normas son, en virtud de la potestad de autorregulación del artículo 72.1 de la Constitución española, los Reglamentos que cada Cámara establezca. sujetos, por otra parte, al control de constitucionalidad [art. 27.2. d), de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional de 3-X-1979].

Ni el Reglamento del Congreso ni el del Senado regulan de forma expresa el régimen operativo que ha de presidir el ejercicio de las peticiones de fiscalización. Tampoco hacen configuración alguna del órgano u órganos legitimados para efectuarla.

El único «vínculo relacionado» con esta materia se encuentra en el Reglamento del Congreso de los Diputados, aprobado por su Pleno el 10-II-1982, que en su artículo 199.2 señala: «El Presidente del Congreso. de acuerdo con la Mesa y oída la Junta de Portavoces. a petición de una Comisión, podrá requerir al Tribunal de Cuentas, en los supuestos contemplados en su Ley Orgánica, para que remita a la Cámara informes. documentos o antecedentes sobre un determinados asunto.»

Del contenido de este precepto se deduce, más que una posible conexión con el derecho de petición de fiscalización. un interés de las Cámaras por una cuestión o asunto estrictamente puntual, sobre el que el Tribunal de Cuentas ha realizado alguna actuación o dispone de alguna información, puesto que se alude a informes, documentos o antecedentes que, lógicamente, deben obrar en poder del mismo. No se requiere *strictu sensu* al Tribunal para que inicie su fun-

ción fiscalizadora, sino que más bien se acude al mismo para obtener información precisa acerca de un asunto respecto del que ya se inició alguna actuación fiscalizadora.

En cuanto al órgano u órganos a quien compete efectuar la petición, habrán de serlo aquellos en los que se materializa el funcionamiento de las Cámaras. Éstas, a tenor del artículo 75.1 de la Constitución española, funcionarán en Pleno y por Comisiones.

Las Comisiones son los órganos regulares de trabajo parlamentario por medio de las que se realizan, en la práctica, el elenco de funciones de tipo competencial que se hallan asignadas a las Cámaras. Cada grupo parlamentario designa a los miembros de las distintas Comisiones en orden al número que le corresponda en proporción directa a la composición numérica del grupo. El carácter representativo necesario para el desarrollo de las tareas funcionales de las Cámaras queda plenamente asegurado en cuanto a la toma de decisiones que trascienden del ámbito interno de actuación de las mismas.

El carácter representativo aludido cobra su máxima expresión cuando las Cámaras funcionan en Pleno, esto es, el órgano constituido por todos los miembros de cada una de ellas, siendo en definitiva su órgano formal.

El Pleno o las Comisiones cobran fuerza y relevancia en cuanto a las relaciones existentes entre el Tribunal de Cuentas y las Cortes Generales, articuladas éstas a través de la Comisión Mixta del Congreso y del Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas. Así, y conforme la Disposición Transitoria Primera de la L. O. T. Cu., es a los respectivos Plenos a quien aquella Comisión Mixta propone las medidas y normas oportunas. Son las Comisiones, de acuerdo con el ya referido artículo 199.2 del Reglamento del Congreso, quienes piden al Presidente del Congreso que haga los requerimientos oportunos al Tribunal de Cuentas.

En definitiva, deben ser necesariamente el Pleno o las Comisiones parlamentarias los órganos legitimados para formular las peticiones de fiscalización que efectúen las Cortes Generales, legitimación que, por otra parte, ha de venir determinada y otorgada a un órgano concreto y de forma expresa por los Reglamentos propios de cada Cámara.

2.2. PETICIONES DE FISCALIZACIÓN DE LAS ASAMBLEAS LEGISLATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

La iniciativa fiscalizadora se reconoce, conforme el artículo 45 L. O. T. Cu., además, a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas u otros órganos representativos análogos. El carácter representativo se destaca de forma relevante en este precepto, debiendo, en consecuencia, quedar absolutamente garantizado en la formulación de peticiones de fiscalización que provengan de dichas Asambleas. Éstas habrán de formularse, de acuerdo con los argumentos ya expuestos, por un órgano en el que resida inequívocamente la representación política de la Asamblea correspondiente.

Deben ser, en cualquier caso, las normas reguladoras de su funcionamiento las que determinen qué órgano de carácter representativo efectuará las peticiones de fiscalización.

El Tribunal de Cuentas, por tanto, sólo dará curso a aquellas peticiones de fiscalización de las Cortes Generales o de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas que provengan de un órgano representativo de la totalidad del componente político de cada Cámara o Asamblea, cualidad distintiva que reúnen, por su propia naturaleza, tanto el *Pleno* como las *Comisiones parlamentarias*.

3. Carácter vinculante de las peticiones de fiscalización

El carácter vinculante de estas peticiones está, sin duda, relacionado con la nota de dependencia que la Constitución española predica respecto al Tribunal de Cuentas. En este sentido, el artículo 136 de la misma, en el segundo párrafo de su apartado primero, dispone categóricamente: «Dependerá de las Cortes Generales...»

Esta relación de dependencia no constituye una novedad en el devenir histórico del supremo órgano fiscalizador. La Constitución de 1931, en su artículo 120, configuraba, expresamente, la dependencia directa de las Cortes, retomándose la misma en la actual etapa constitucional y siendo uno de sus exponentes el artículo 127 del anteproyecto constitucional.

Es irrefutable, en consecuencia, la relación de dependencia existente entre el Tribunal de Cuentas y las Cortes Generales en virtud del mandato imperativo contemplado en nuestro ordenamiento constitucional vigente.

La Constitución de 27-XII-1978 no determina ante qué tipo de dependencia nos encontramos. La legislación reguladora del Tribunal de Cuentas, a diferencia de lo que acontece con otro órgano de relevancia constitucional, el Consejo de Estado –artículo 1.2 de su Ley Orgánica 3/1988, de 22-IV, donde se alude a la autonomía orgánica y funcional en el ejercicio de su función consultiva– tampoco atribuye calificativo alguno expreso, especialmente el artículo 1 de la L. O. T. Cu., a la relación de dependencia, con la matización que a continuación realizaremos tomando como referencia el contenido del artículo 5 la misma Ley.

Ante esta situación normativa ha sido la doctrina, desde muy variados prismas que no procede ahora puntualizar y que, por otra parte, son de todos conocidos, la que ha configurado y definido aquella dependencia, bien como dependencia orgánica para unos o funcional para otros.

Entendemos que no puede, desde nuestro personal punto de vista, hablarse de dependencia funcional del Tribunal de Cuentas respecto de las Cortes Generales. A esta conclusión se llega a partir de los siguientes argumentos legales:

1. El artículo 5 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas dispone: «El Tribunal de Cuentas ejercerá sus funciones con plena independencia y sometimiento al ordenamiento jurídico.»

El artículo 2 de la L. O. T. Cu. alude expresamente a estas funciones calificándolas como propias.

2. El artículo 136 de la Constitución española, en el párrafo segundo de su apartado primero, alude al ejercicio de «sus funciones». Son funciones que legítimamente le corresponden en función del mandato constitucional contemplado en dicho precepto.

3. Corresponde al Pleno del Tribunal de Cuentas, de conformidad con el artículo 21.3. a), de la L. O. T. Cu., el ejercicio de la función fiscalizadora, estableciéndose orgánicamente de forma indubitada a quién compete el desarrollo de tal función. Es el Pleno el que determina o resuelve, califica y da por bueno o suficiente lo que estime oportuno en el ejercicio de la función fiscalizadora, como se deduce de los apartados a) y b) del artículo 3 de la L. F. T. Cu., estableciendo, además, conforme el artículo 3 g) del mismo texto legal, las directrices técnicas a que deban sujetarse los diferentes procedimientos de fiscalización.

4. La independencia funcional se extiende también a los miembros del Tribunal de Cuentas en la medida en que tanto el artículo 136.3 de la Constitución española como el artículo 30.2 L. O. T. Cu. establecen su independencia e inamovilidad.

La dependencia que opera, a nuestro juicio, respecto de las Cortes Generales es *orgánica*. Este razonamiento se asienta en los siguientes fundamentos legales:

1. El artículo 30.1 de la L. O. T. Cu. establece que los Consejeros de Cuentas serán designados por las Cortes Generales: seis por el Congreso y seis por el Senado.

2. La propia existencia de la Comisión Mixta del Congreso y del Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en cuanto órgano encargado de mantener una relación permanente con la Comisión de Gobierno del Tribunal de Cuentas.

3. El presupuesto del Tribunal de Cuentas se integra en una sección independiente y será aprobado por las Cortes Generales, como establece el artículo 6 de la L. O. T. Cu.

Analizada la dependencia del Tribunal de Cuentas respecto de las Cortes Generales, procede determinar ahora el carácter vinculante de las peticiones de fiscalización. Como consecuencia de esta dependencia no funcional, ¿son vinculantes las peticiones de fiscalización de las Cortes Generales y de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas?

Por lo que se refiere a las Cortes Generales, aquella cuestión ha de responderse en sentido afirmativo si se observan los siguientes preceptos legales:

1. El artículo 32.2 de la L. F. T. Cu. dispone: «No se dará curso por el Tribunal de Cuentas a ninguna petición de fiscalización que no provenga de las instancias a que se refiere el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982.» *A sensu contrario*, el

alto Tribunal sí debe dar curso. es decir. tomar en consideración, aquellas peticiones que provengan de las instancias referidas en el artículo 45 de la L. O. T. Cu.

2. El artículo 3. a), de la L. F. T. Cu. acuña la frase «sin perjuicio de las fiscalizaciones que éste deba realizar a iniciativa de las Cortes y, en su ámbito, de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas...». Acudiendo a una simple interpretación literal es evidente que este «deber» no implica, tan sólo, una simple sugerencia.

Cuando las Cortes Generales formulen, por medio del órgano legitimado para ello. peticiones de fiscalización, el Tribunal de Cuentas estará *vinculado* por ellas. El Pleno del Tribunal de Cuentas, en cuanto órgano encargado del ejercicio de la función fiscalizadora, tendrá en cuenta esta solicitud y acordará el inicio del procedimiento de fiscalización.

Sin embargo, de ahí la configuración de la dependencia del Tribunal de Cuentas respecto de las Cortes Generales como no funcional, el ejercicio y desarrollo de las fiscalizaciones solicitadas competará en exclusiva al propio Tribunal de Cuentas, de manera que el Legislativo en ningún caso podrá dirigir, planificar o condicionar el desarrollo de la función fiscalizadora. Es el Pleno el que acuerda el programa de fiscalizaciones de cada año y, además, establece las directrices técnicas. las líneas de actuación concreta que operan en cada procedimiento fiscalizador, conforme señala el artículo 3 de la L. F. T. Cu.

Por lo que respecta a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, éstas se encuentran en plano de igualdad con las Cortes Generales. y respecto de su ámbito pueden pedir fiscalizaciones al Tribunal de Cuentas en orden a la iniciativa regulada en el artículo 45 de la L. O. T. Cu., quedando éste *vinculado* por dichas solicitudes.

Las Leyes reguladoras de los distintos órganos de control externo de la actividad económico-financiera del Sector Público territorial correspondiente, no determinan expresamente el carácter no vinculante de aquellas peticiones. En algunos de ellos se alude –artículo 5 de la Ley 1/1988 de la Cámara de Cuentas andaluza. o el artículo 13.4 de la Ley 1/1987 de la Sindicatura de Cuentas baleara que la actividad de control no podrá verse mermada por el derecho de petición que corresponde al órgano legitimado para ejercerlo. Esta merma se refiere, por lo que aquí se reproducen los argumentos ya expuestos. al ejercicio propio de la función fiscalizadora, que compete en exclusiva al órgano de control externo: la petición a la que se dará curso, si se ejercitó legítimamente, no puede en ningún caso condicionar el desarrollo de los distintos procedimientos de fiscalización que se acuerden en virtud de la misma.

El Tribunal de Cuentas deberá dar curso y por tanto quedará *vinculado* por las peticiones de fiscalización que. proviniendo de las Cortes o de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas. se hayan formulado por el órgano legitimado al respecto, sin que aquella petición implique *dirigir* o *condicionar* el desarrollo de cada procedimiento fiscalizador.

4. Conclusiones

1. Las peticiones de fiscalización dirigidas al Tribunal de Cuentas en orden a la iniciativa fiscalizadora regulada en el artículo 45 de la L. O. T. Cu. deben efectuarse por aquel órgano que represente política e inequívocamente a la Cámara o Asamblea respectiva, teniendo tal consideración únicamente el Pleno o las Comisiones Parlamentarias. Deberán ser los Reglamentos de cada Cámara los que atribuyan expresamente esta legitimación.

2. En virtud de la dependencia del Tribunal de Cuentas respecto de las Cortes Generales, las peticiones de fiscalización de las Cortes Generales o de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas vinculan al Tribunal de Cuentas, debiendo éste dar curso a las mismas si se han formulado por el órgano legitimado para ello, sin que en ningún caso dichas peticiones puedan planificar, dirigir o condicionar el desarrollo de los procedimientos de fiscalización, desarrollo que compete en exclusiva al propio Tribunal, en virtud de su independencia funcional.

5. Bibliografía

LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO: «Relaciones del Tribunal de Cuentas con las Cortes Generales», II Encuentros del Tribunal de Cuentas, *Crónica de 1981*, primer volumen.

FERNÁNDEZ-CARNICERO: «Las relaciones entre las Cortes Generales y el Tribunal de Cuentas», *Crónica de 1992-93*, Asociación de Letrados y Auditores del Tribunal de Cuentas.

ISIDRE MOLAS e ISMAEL PITARCH: *Las Cortes Generales en el sistema parlamentario de Gobierno*, Editorial Tecnos, Temas Clave de la Constitución Española. 1993.

JUAN ALFONSO SANTAMARÍA PASTOR: «Las funciones del Tribunal de Cuentas», II Encuentros del Tribunal de Cuentas, *Crónica de 1981*, primer volumen.

FERNANDO SANTAOLALLA: *Derecho parlamentario español*, Editorial Espasa-Universidad, 1990.

JORDI SOLÉ TURA y MIGUEL APARICIO PÉREZ: *Las Cortes Generales en el Sistema Constitucional*. Editorial Tecnos. Temas Clave de la Constitución Española. 1988.

EL TRIBUNAL DE CUENTAS Y LA MEJORA E INNOVACIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Francisco Bohoyo Castañar

Inspector de Finanzas del Estado.
Subdirector Técnico
del Departamento 6º
de la Sección de Fiscalización
del Tribunal de Cuentas

SUMARIO

1. Introducción
2. Resistencias al cambio
 - 2.1. La idea de permanencia
 - 2.2. Supremacía de la oportunidad política
 - 2.3. Inexistencia de la relación propiedad-empresa
 - 2.4. Responsabilidad de los gestores
3. Necesidad de reformas administrativas
4. Requisitos de las reformas
5. Aportaciones del Tribunal de Cuentas
 - 5.1. Reformas estructurales
 - 5.2. Reformas constantes
 - 5.2.1. Funcionamiento del control interno
 - 5.2.2. Ayudas y subvenciones públicas
 - 5.2.3. Contratación administrativa
 - 5.2.4. Gestión de recursos públicos
 - 5.2.5. Gestión de personal
 - 5.2.6. Gestión de endeudamiento
 - 5.2.7. Otras áreas
6. Métodos del Tribunal de Cuentas

«La confianza es un bien quebradizo que debe defenderse, diariamente, con la transparencia y el ejercicio responsable de las funciones públicas.»

1. Introducción

Las Administraciones Públicas constituyen organizaciones complejas destinadas a servir los intereses generales de los ciudadanos. Estas organizaciones complejas, a diferencia de las simples que se controlan jerárquicamente, disponen de órganos especializados de control que se insertan en el tejido de la organización, conservando la independencia funcional que les permita el ejercicio de sus funciones.

Se llega a esta especialización, porque toda organización tiene entre sus componentes básicos o esenciales la función de control. Basta observar cualquier tipo de relación en la que existan intereses comunes para detectar la existencia de algún tipo de control. Ya se trate de relaciones de amistad, familiares o culturales, ya de sociedad, de ideas políticas, etc., en todas ellas aparecerá un elemento de control. Se aprecia, asimismo, que en el momento en que aquel control languidece o desaparece, la comunidad de intereses corre la misma suerte.

En relación con el carácter esencial del control respecto de las organizaciones, puede decirse que el contenido de la dirección lo constituyen tres componentes: la organización, la coordinación y el control. En este sentido, conectando con la filosofía griega, podemos hacer referencia a Parménides, que define la sustancia como «el ser que es y debe ser», y a Aristóteles, según el cual «la sustancia es aquello que explica y justifica el ser de cada cosa, responde al porqué de la cosa y es la esencia necesaria».

Como componente esencial de la organización, el control beneficia a la misma evitando o corrigiendo el mal funcionamiento de sus elementos. Por ello, teniendo en cuenta que las Administraciones Públicas gestionan el bienestar de los ciudadanos, proveyendo bienes y servicios de toda índole en sociedades fuertemente interrelacionadas, es lógico que haya coincidencia en la consecución del objetivo de gestionar cada día mejor los recursos públicos. En esta tarea común coinciden los gestores públicos, los órganos de control interno, los partidos políticos, el Tribunal de Cuentas y los ciudadanos.

Si es cierta esta coincidencia de objetivos, el problema residirá en determinar el modo, la forma, el procedimiento o el sistema de articular unas Administraciones Públicas que gestionen los recursos puestos a su disposición de forma que, con el mínimo coste, generen el mayor número de bienes y servicios, y que estos bienes o servicios sean los más útiles para la sociedad. Esta idea o principio no es estática, sino dinámica, es decir, la buena gestión debe estar presente en todo momento, no al crear un órgano, sino durante toda la vida del mismo. Para que una Administración se considere óptima ha de cumplir con los requisitos que conforman el principio de economía y eficiencia siguientes:

- que cada órgano tenga unos objetivos concretos y perfectamente determinados;
- que se determinen los responsables del cumplimiento de esos objetivos;
- que el responsable disponga de medios adecuados y suficientes para el cumplimiento de estos objetivos.

Esto implica que la creación de una unidad administrativa deba preceder un estudio de los indicados objetivos o fines que se encomiendan a la misma, los medios necesarios para conseguirlos y del producto o rendimiento que se derivará de la creación de tal unidad administrativa.

Ahora bien, a pesar de que con carácter previo se realice el indicado estudio previsional, en el ámbito de las realizaciones pueden darse, entre otros, los siguientes supuestos:

a) Que inicialmente existan desviaciones entre los objetivos previstos y los alcanzados y entre los medios previstos y los necesarios para conseguir tales objetivos. Estos objetivos pueden ser más amplios que los que inicialmente fueron previstos por ser demandados con esta amplitud por la sociedad. En este caso será necesario ampliar los medios inicialmente programados. Por el contrario, los objetivos iniciales pueden verse reducidos en relación con los previstos y, por consiguiente, existirá un exceso de medios. En uno y otro casos es necesario disponer de los datos suficientes que pongan de manifiesto tales desviaciones a fin de que el órgano competente pueda tomar las medidas oportunas de corrección y adaptación de medios a fines y objetivos.

b) Que inicialmente los medios previstos coincidan con los realmente necesarios. En este caso no será necesario, en principio, realizar adaptaciones de medios a fines. Sin embargo, la vida es cambiante y los objetivos asignados a una unidad administrativa en el momento de su creación estarán sometidos a los mismos cambios que los del cuerpo social en el cual se encuentra inmersa. De ello se deriva que una correcta previsión de medios y objetivos puede verse necesitada de adaptaciones posteriores, puesto que los fines u objetivos encomendados a la citada unidad administrativa pueden ampliarse, pueden reducirse e, incluso, pueden desaparecer. En el primer caso, deberán ampliarse sus medios; en el segundo, reducirse, y en el tercero, deberá desaparecer la unidad administrativa.

De aquí surge la necesidad de reformar e innovar la estructura y el funcionamiento de las Administraciones Públicas a lo largo del tiempo. La doctrina ha distinguido que la reforma administrativa puede llevarse a cabo de dos formas diferentes:

– Reformas fundamentales: Estas reformas necesitan de un impulso político fuerte e implican cambios que afectan a las realidades fundamentales y a las leyes básicas de la Administración. Como tales, están dotadas de importancia política, ya que regulan la relación ciudadanos-Administración Pública. Estos cambios se suelen caracterizar por su importancia y su rareza y por constituir hitos en la evolución de la Administración Pública.

– Reformas constantes: Entendemos por reformas constantes aquellas que se centran en los campos de la organización y de la eficacia dentro de los cuales pueden conseguirse, con medidas limitadas, perfeccionamientos en los procesos administrativos, ahorros de gastos públicos, mejorar la prestación de los distintos servicios públicos, etc. Estas reformas tienen por objeto la simplificación administrativa y abogan en favor de ellas tanto la opinión pública como los propios funcionarios. La primera porque es la beneficiaria de un mejor servicio público a un menor coste bruto, y los segundos porque no hay nada más desmoralizador que realizar trabajos inútiles, apreciar la defectuosa distribución de medios personales y materiales, excesos y falta de personal, servicios ricos o superdotados y servicios pobres o infradotados. Para llevar a cabo estas reformas permanentes es preciso conocer los defectos, vicios, insuficiencias o desajustes de que adolece el aparato administrativo en relación con los fines u objetivos a alcanzar por el mismo al menor coste posible. Para obtener este conocimiento es preciso disponer de instrumentos válidos que pongan de manifiesto los posibles desajustes existentes entre fines y medios. Entre ellos, puede considerarse como un instrumento valioso a disposición de los órganos de decisión el ejercicio de la función de control desde todos sus ámbitos, control interno y externo de gestión, de regularidad, etc.

Estos controles, además de servir como instrumento de análisis, ayudarán a impulsar la toma de decisiones necesarias para eliminar las barreras y obstáculos que suponen las resistencias de cambio insertas en toda organización.

2. Resistencias al cambio

Debemos partir de que la mejora constante en las Administraciones Públicas siempre será posible, pues existen razones para suponer que la acción administrativa es susceptible de ser perfeccionada. Hay que tener en cuenta que este perfeccionamiento no se va a producir por un mecanismo misterioso, en virtud del cual cada órgano administrativo se va a aproximar cada día al grado óptimo de eficiencia. Es bien sabido que la relación de los entes públicos es más favorable a la ampliación de sus efectivos que a la adaptación a circunstancias nuevas, si esto implica una contracción y reducción de medios.

Frente a los cambios surgirán resistencias que se opondrán fuertemente a los mismos. Es decir, existirán obstáculos que dificultarán el cambio y tenderán a la permanencia, a la no alteración de la estructura de los distintos servicios, de los procedimientos a seguir en el cumplimiento de los objetivos encomendados, aunque éstos hayan dejado de acomodarse a las nuevas circunstancias.

Entre estas resistencias se encontrarán las propias normas que enmarcan la unidad administrativa, las prácticas tradicionales, etc. El cambio se producirá, en definitiva, mediante un impulso fuerte y constante de los órganos con competencia para llevarlo a cabo. He aquí el momento en el que el ejercicio de la función de control económico-financiero puede servir eficazmente al órgano que actúa como motor del cambio. Efectivamente, este tipo de control analizará objetiva e independientemente la adecuación de medios a fines dentro de cada unidad administrativa, incluyendo los procedimientos utilizados para conseguir aquéllos, y de sus dictámenes se podrán extraer conclusiones válidas para llevar a cabo las adaptaciones constantes a que nos referíamos en relación con los órganos que constituyen el cuerpo social de la Administración Pública.

La propia naturaleza de las entidades públicas reúne caracteres distintos de los de las entidades privadas que influyen en una mayor resistencia a los cambios necesarios para adaptarse constantemente a las nuevas exigencias de la vida diaria. Basta señalar los siguientes:

2.1. LA IDEA DE PERMANENCIA

Las entidades públicas se instalan en ámbitos en los que parece no existir problemas de inseguridad respecto de su propia existencia y permanencia en el seno de la sociedad. No están presentes el termómetro de la cuenta de resultados, el fantasma de la competencia, ni las distintas fuerzas que, debido a un mal funcionamiento de la entidad, la harían desaparecer de igual forma que una entidad privada desaparecería por la mera acción de las fuerzas del mercado. Esta idea de seguridad obstruye muchos de los impulsos e iniciativas encaminados a la mejora constante del funcionamiento de estas organizaciones públicas.

2.2. SUPREMACÍA DE LA OPORTUNIDAD POLÍTICA

En las decisiones de las Administraciones Públicas siempre está presente la necesidad de conjugar los criterios de oportunidad de la decisión desde el punto de vista político, económico y del cumplimiento de la legalidad.

La acción política es compleja, ha de satisfacer numerosos intereses con recursos escasos, y las decisiones necesarias para el buen funcionamiento de las entidades públicas no siempre son fáciles y exentas de costes políticos y económicos. En la elección de estos costes, el político tenderá casi siempre a sacrificar el coste económico en beneficio del coste político, pensando que éste siempre puede trasladarse a un sucesor en esa acción política. De esta disyuntiva se deriva la necesidad de ofrecer información clara y real, de forma que la satisfacción de demandas sociales o el cumplimiento de compromisos políticos no compatibles con las posibilidades económicas y, a veces, con el contenido de las normas reguladoras de su actividad no perturben la imagen de aquellos que toman las decisiones. Esta circunstancia hace pensar en la necesidad de separar nítidamente las tareas que corresponden a los órganos de decisión política y a los que

tienen competencias de gestión administrativa. Sabemos que esta decisión no es nada fácil y planteará muchos problemas de deslinde de competencias y asunción de responsabilidades por cada uno de los agentes que deban satisfacer las necesidades públicas.

2.3. INEXISTENCIA DE LA RELACIÓN PROPIEDAD-EMPRESA

En la empresa privada la relación propiedad-empresa implica un interés directo que configura y determina la gestión de la empresa orientada a la consecución del máximo beneficio a lo largo del tiempo. Todo lo que se oponga a ese fin está abocado a su desaparición, ya sea por la propiedad, ya por las fuerzas del mercado. Este interés determina que los principios de buena gestión deben estar presentes en todo momento. A mayor interés económico, mayor capacidad de decisión en los órganos gestores y deliberantes.

En las empresas y entidades públicas la relación de propiedad directa no se percibe por los ciudadanos. El titular último del dominio de estas entidades es la sociedad. El mayor interés sobre el funcionamiento de estas entidades reside en la mayor satisfacción de necesidades del mayor número de ciudadanos, indirectamente propietarios, que se constituyen en titulares de derechos de estas entidades sin más contraprestación que otro derecho: el derecho al voto. Aquel interés económico directo del propietario se diluye en un interés general, del conjunto de la sociedad, que aspira a tener el máximo de derechos. Esta propiedad indirecta sólo se ocupará del buen funcionamiento de las entidades públicas: a largo plazo, en la medida en que puedan ver peligrar la satisfacción de sus derechos e intereses generales y en la medida en que puede influir a través de su voto.

2.4. RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES

En la empresa privada la responsabilidad es inmediata. Al aparecer los resultados de su gestión en las cuentas anuales de la entidad, el gestor responde ante el propietario directo.

En las entidades públicas los resultados se integran psicológicamente en una idea globalizadora comprensiva de los de todas las entidades que constituyen el Sector Público y la responsabilidad última se deriva de las consecuencias que la gestión inadecuada pueda suponer para el resultado futuro de las urnas.

Como consecuencia de estos obstáculos hoy no se dispone en el seno de las Administraciones Públicas de instrumentos válidos que permitan medir adecuadamente situaciones producidas desde la perspectiva de la racionalidad económica. A título de ejemplo, después de estar hablando de ello hace más de veinte años, hoy no conocemos con exactitud, de forma clara y concreta, el coste y rendimiento de los servicios públicos, ni los objetivos de los programas de gasto, ni los indicadores que permitan medir el grado de cumplimiento de estos objetivos, menos aún el coste de los mismos.

Tampoco conocemos la distribución geográfica del gasto público, es decir, la contabilidad pública no ofrece cifras de lo gastado por la Hacienda central en cada región o provincia. No se ha conseguido implantar una contabilidad de costes que, de forma racional y adecuada a las Administraciones Públicas, permita conocer el coste de cada servicio. Más rudimentariamente, no nos hemos ocupado de determinadas tareas que se realizan por los distintos servidores públicos a nivel de servicio y cuánto cuestan esas tareas a los ciudadanos.

No ha sido posible aplicar un sistema de incentivos al rendimiento basado en parámetros objetivos que determinen la cuantía de esos rendimientos. Tampoco se ha encontrado la forma de articular programas de formación adecuados a las funciones que cada funcionario debe realizar, a los fines que se deben alcanzar y las necesidades a satisfacer. Como consecuencia, existe una gran desmotivación en el seno de los empleados públicos y una alta inadecuación de los medios asignados a los distintos servicios.

3. Necesidad de reformas administrativas

Hemos indicado anteriormente que las entidades administrativas, dado su tamaño y su complejidad, estarán necesitadas siempre de reformas, y que estas reformas pueden efectuarse de forma estructural, raras en el tiempo y profundas en su contenido, y de forma permanente, producidas como consecuencia de los ajustes normales o extraordinarios que organismos públicos experimentan por el correr del tiempo y que se ponen de manifiesto a través de análisis periódicos.

Las especiales circunstancias en las que se mueven las Administraciones Públicas, si nos circunscribimos a los aspectos de dirección, financiación y al interés de los propietarios, usuarios o destinatarios de los servicios públicos, nos permiten afirmar que existen situaciones en las que su funcionamiento, en el mejor de los casos, no obedece a un nivel óptimo de calidad de servicio.

Es evidente que la gestión pública es muy diferente en muchos de sus procedimientos, distinta y mucho más compleja que la gestión privada. Las Administraciones Públicas tienen que gestionar los intereses generales con objetividad, y en esta gestión aparecen multiplicidad de intereses en juego, de exigencia de igualdad y de equidad, la interacción política-administración y el diferente régimen jurídico aplicable a la actuación administrativa. No obstante, a pesar de estas particularidades diferenciales, es preciso tener siempre presente la idea de que, en todo momento, pueden aplicarse técnicas de gestión, planificación, simplificación, productividad, dirección, control, organización, recursos humanos, pautas de interacción con los ciudadanos clientes, etc., que mejorarán los resultados obtenidos en la prestación de los servicios públicos.

Desde hace tiempo, la Administración Pública ha intentado introducir reformas, desarrollándolas desde la perspectiva interna, mediante la homogeneización y racionalización de sus recursos internos. Se critica a este enfoque porque carece de referencias adecuadas que permitan medir la calidad y el coste de los

servicios públicos. Se constata que la Administración, tradicionalmente, no ha valorado de forma correcta el límite máximo del crecimiento sostenible, por lo que el aumento de sus recursos ha producido importante disminución de la eficacia y eficiencia de los mismos y, en consecuencia, la calidad de los servicios prestados al ciudadano. Ello ha dado lugar a que se promueva la necesidad de someter a la Administración a un proceso constante de redimensionamiento bajo criterios de competitividad, aportándose este enfoque del concepto tradicional de optimización y racionalización interna para acercarse a los valores reales de la relación entre oferta y demanda, proveedores y cliente.

4. Requisitos de las reformas

Toda reforma administrativa requiere un análisis minucioso de las distintas situaciones que ponga de manifiesto los problemas de coste y calidad de los servicios que presta la organización, y un impulso de los órganos competentes que sea capaz de adaptar las estructuras organizativas y los procedimientos a las nuevas necesidades que demanda la sociedad. Dado el tamaño de las Administraciones Públicas, las reformas deben partir de un enfoque global que permita ir adaptando progresivamente cada una de las partes de que se compone la organización. El objetivo final ha de ser la homogeneización de todo el sistema utilizado para producir un servicio público.

En muchos casos se requerirá la necesidad de utilizar metodologías adecuadas para conseguir:

- Cambios sustanciales en la forma de gestionar procedimientos administrativos y la prestación de un servicio público.
- Adaptar la estructura organizativa a una nueva estructura de procesos y, a su vez, a una nueva estructura de recursos (humanos, tecnológicos, presupuestarios, etcétera).
- Mecanizar procesos y los ajustes de recursos derivados de los mismos.
- Optimizar costes.

La mejora de los servicios públicos debe ser una constante en las Administraciones Públicas.

Toda organización, como organismo vivo, está siempre afectada de fuerzas que tienden al desequilibrio. Por tal motivo es necesario establecer mecanismos que contrarresten esas fuerzas y aspiren a mantener la organización dentro de los límites de un equilibrio aceptable. No se debería olvidar que todo organismo vivo tiene sus leyes, que tienden a imponerse con toda fuerza si no existen resortes para reorientarles. Todos los seres humanos pretenden, por naturaleza, obtener el máximo beneficio con el mínimo esfuerzo; por ello, las organizaciones deben tener mecanismos que estimulen, positiva y negativamente, al esfuerzo colectivo que exige la distribución del trabajo dentro del concierto social.

Estos estímulos deben estar dirigidos a las personas individuales, como elementos singulares de la organización, y a los responsables de cada uno de los ni-

veles de la misma, y su aplicación debería hacerse de forma que no implicasen traumas al normal funcionamiento de esta organización. Siempre será preferible impulsar las mejoras constantes con estímulos positivos, y recurriendo a estímulos negativos sólo en casos excepcionales en los que no es posible las mejoras por la aplicación de los primeros.

5. Aportaciones del Tribunal de Cuentas

Decíamos al principio que en el deseo de conseguir una gestión mejor de los recursos públicos, una gestión que ofrezca a los ciudadanos mayor estabilidad, mayor justicia, mayor número de bienes económicos, mayor bienestar; coinciden todos los implicados, en cierta medida, en esa gestión: gestores, control interno, control externo, Cortes Generales, Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, Plenos de las Corporaciones Locales y ciudadanos. Desde esta perspectiva, qué papel le corresponde desempeñar al Tribunal de Cuentas, o, dicho de otra forma, ¿cuál será el valor añadido que podrá y deberá aportar el Tribunal a la actuación de los gestores y del control interno de las distintas entidades del Sector Público?

El Tribunal de Cuentas, supremo órgano fiscalizador, se configura como órgano técnico de las Cortes Generales, Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas y de los Plenos de las Corporaciones Locales y, como tal órgano, forma parte esencial de esa organización institucional.

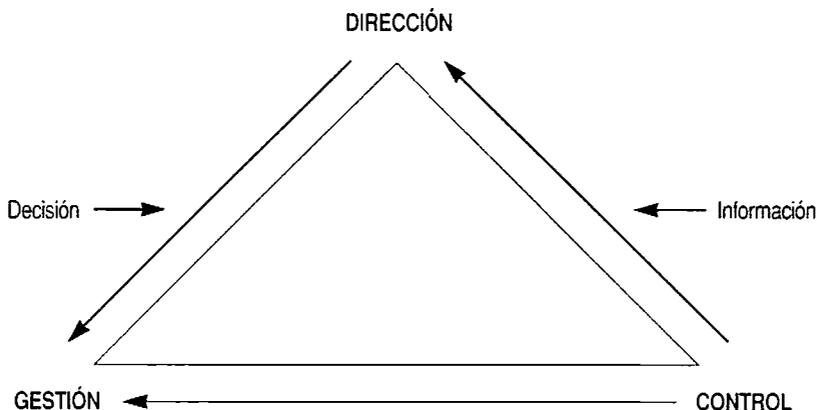
A este respecto, la Declaración de Lima (IX Congreso), sobre las líneas básicas de la fiscalización afirma: «El ejercicio de estas competencias exige el análisis periódico y *a posteriori* de la gestión de los recursos públicos desde el punto de vista legal y económico.» El control de legalidad, derivado de la necesidad de que todos se sujeten al ordenamiento jurídico (art. 9 de la Constitución), está recogido en diversos artículos de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas (L. O. T. Cu., en particular, artículos 9 y 13.1, *a*). El control económico puede considerarse equivalente al control de racionalidad económica, que, a su vez, es similar al control de gestión, también llamado control de rendimiento, que examina todos los aspectos de una entidad, sin limitarse al aspecto financiero. El Tribunal de Cuentas debe llevar a cabo este tipo de control, en cumplimiento del artículo 13.1, *c*), de la L. O. T. Cu.

El anterior análisis tiene como finalidad poner de manifiesto las desviaciones que puedan producirse en el cumplimiento de la legalidad y de los principios económicos de buena gestión para que, en su caso, se corrijan, coadyuvando con ello a evitar o corregir daños para la entidad controlada y proponiendo las medidas que estime oportunas, incluso modificaciones legales que pudieran ser inadecuadas desde la perspectiva económica.

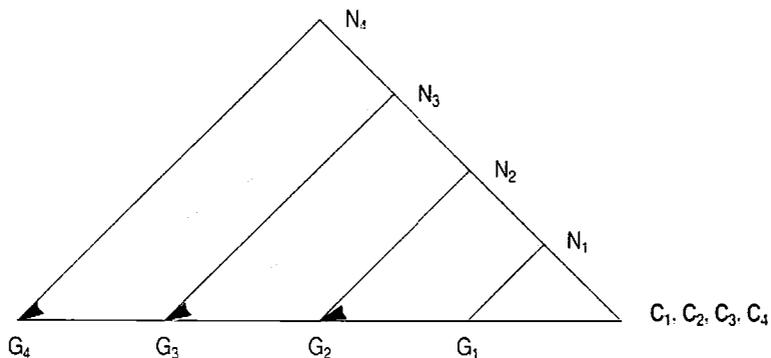
Es evidente que el Tribunal analiza la actividad de entidades que tienen establecidos órganos específicos de control interno, que también son parte esencial de las mismas, teniendo como referencia los órganos controlados y los órganos o

instituciones superiores de la organización. A modo de síntesis, en el Sector Público estatal podemos encontrar las siguientes estructuras organizativas, que pueden extrapolarse a los ámbitos de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales:

a) Unidad organizativa básica:



b) Niveles organizativos:



N₁. Nivel de servicio presupuestario (centro o dependencia, Organismo o Dirección General).

N₂. Nivel de sección presupuestaria (departamento ministerial).

N₃. Consejo de Ministros.

N₄. Cortes Generales.

G₁. Gestores (centro o dependencia, organismo o Dirección General).

G₂. Jefes de los centros o dependencias, organismos o Direcciones Generales.

G₃. Ministros.

G₄. Consejo de Ministros.

C₁. Órganos de control de los centros, dependencias, Organismos o Direcciones Generales.

C₂. Interventores-Delegados de los Ministros.

C₃. Interventor General de la Administración del Estado.

C₄. Tribunal de Cuentas.

A nuestro juicio, la actuación del Tribunal de Cuentas debe redundar en la mejora de la gestión de recursos públicos. incluidas las reformas administrativas necesarias, aportando un importante valor añadido sobre el sistema de control interno por las siguientes causas:

- Mayor difusión de los informes.
- Mayor posibilidad de debate político sobre las opiniones de los órganos de control externo.
- Al ser los instrumentos técnicos de las Asambleas Legislativas opiniones de estos órganos de control externo tienen mayor eco en la sociedad. Es cierto que la sociedad está alejada de la gestión pública, pero también es verdad que no es ajena a la misma y va tomando conciencia de los distintos acontecimientos que se producen en la vida pública.

Entendemos que esto es así porque:

1º Hoy la evolución social camina hacia organizaciones complejas en las que todos los elementos están interrelacionados.

2º La gestión financiera pública administra el 50 por 100 de los recursos del país, y de la buena o mala gestión dependerá en gran medida el bienestar de los ciudadanos.

3º Aunque el ciudadano no tenga conciencia de la relación económica propiedad-empresa. que se establece en la empresa privada, sí tiene conciencia de que es titular de un conjunto de derechos que desea máximos y pueden peligrar si se realiza una mala gestión del Sector Público.

4º Aunque los gestores públicos no responden directamente ante el propietario como en la empresa privada. la percepción de los resultados de los distintos entes que componen el Sector Público se integra en un concepto de seguridad o riesgo que influirá necesariamente en el resultado futuro de las urnas.

Desde esta perspectiva, y teniendo en cuenta su relevancia constitucional, el Tribunal de Cuentas debe emitir criterios que, a pesar de producirse con posterioridad a la gestión controlada, sirven de orientación a las decisiones que se tomen en el futuro por los órganos responsables de esa gestión.

En este sentido, no serán baldíos los esfuerzos que realicen en orden a proclamar la necesidad del buen uso de los recursos públicos. la incidencia que el buen o mal uso de estos recursos va a tener en el bienestar de todos los ciudadanos y los beneficiosos efectos que se derivarían de los esfuerzos que se realicen en aras de bien común.

Pasando al campo de lo concreto, hemos de señalar que el Tribunal de Cuentas puede aportar esfuerzos hacia la consecución de mejoras en el funcionamiento de las Administraciones Públicas en un doble sentido:

5.1. REFORMAS ESTRUCTURALES

Toda mejora estructural exige un estudio profundo de la situación, de los problemas existentes. de sus causas y consecuencias, y de las soluciones, así como un

impulso capaz de realizar lo necesario para efectuar los cambios de estructuras, medios y procedimientos que permitan obtener eficazmente el mayor número de bienes y servicios al mínimo coste.

El Tribunal de Cuentas, ante estas modificaciones estructurales, puede opinar sobre su necesidad, seguir los procesos de cambio y analizar la aplicación de las medidas y de los resultados obtenidos tras la reforma culminada. De hecho, determinadas mejoras han sido introducidas después de haber sido proclamadas repetidas veces por el Tribunal de Cuentas.

Sirva de ejemplo las entidades que han implantado Planes Generales de Contabilidad Pública, con la subsiguiente informatización de los procesos contables, incidiendo beneficiosamente en la calidad, detalle y prontitud de la información facilitada para la toma de decisiones. En este sentido, todavía sigue proclamando y recomendando la necesidad de implantar contabilidad de costes que permita determinar el coste y rendimiento de los servicios públicos, o el coste de los distintos programas de gasto y de las correspondientes funciones o tareas públicas. Para Andreas Freiherr von Gall, miembro del Tribunal de Cuentas alemán, en la Administración Pública no es preciso determinar de una forma muy perfecta los costes, pero es necesario conocer cuánto cuesta cada tarea, cada producto, cada objetivo. El Tribunal de Cuentas ya se ha pronunciado y deberá seguir emitiendo criterios sobre la buena gestión de los recursos públicos que implicarán la adopción de reformas en la actuación de las Administraciones Públicas en todas las áreas de gastos e ingresos públicos. Es esta misión una a la que no puede renunciar, porque con ella conseguirá aumentar la economicidad de medios y el bienestar de la sociedad.

5.2. REFORMAS CONSTANTES

En el campo de la gestión empresarial, en general, y en el de la gestión de las Administraciones Públicas, en particular, existe la posibilidad de aplicar válidamente el concepto de la gestión del buen padre de familia para orientar y corregir conductas o situaciones que se presentan en la vida diaria. El buen padre sabe perfectamente las tareas que debe realizar, los costes que debe soportar y los resultados que debe conseguir de cada uno de los elementos que constituyen su empresa o negocio particular. Pues bien, en las Administraciones Públicas no siempre se dan estas circunstancias, a pesar de que existe una abundante legislación que pretende conseguir los fines llanos y sencillos de aquel buen ciudadano.

Estos hechos nos llevan a concluir que las organizaciones públicas contarán siempre con elementos que necesitan ser reformados para adaptarse a las necesidades que exige el correr de los tiempos. En este campo, el Tribunal de Cuentas encontrará situaciones que debe poner de manifiesto, porque se separan de aquella norma de conducta prevista en la Ley para conseguir los resultados adecuados y, en los supuestos que proceda, deberá opinar sobre la inadecuación de la norma correspondiente.

Sin ánimo de ser exhaustivo, el Tribunal de Cuentas puede colaborar a la obtención de mejoras constantes en las distintas áreas de gestión, como las que cito a continuación:

5.2.1. Funcionamiento del control interno

El análisis de los sistemas de control interno lleva consigo la verificación del establecimiento del funcionamiento de los mismos. El Tribunal de Cuentas debe valorar en qué medida estos sistemas están implantados y desarrollados adecuadamente y en qué medida se están cumpliendo los objetivos contenidos en los mismos. No basta con analizar las leyes que regulan las Haciendas Públicas, que regularán los aspectos básicos de los órganos de control específico, es necesario avanzar y determinar la forma en que se desarrolla todo el sistema de control interno por disposiciones reglamentarias orgánicas o de procedimiento, determinando funciones de control asignadas a los órganos típicos de gestión, así como el destino de la información obtenida en el ejercicio del control y de las competencias relacionadas con este control asignadas a los órganos superiores de la Administración en cada uno de sus niveles.

Ha de tenerse en cuenta que el control interno se desarrolla a través de una pluralidad de órganos que unas veces son típicos de control. Intervenciones Generales, y otras lo son de gestión y mediante distintos procedimientos que deben culminar con resultados concretos.

De esta forma podemos encontrar órganos de control que actúan sobre unidades de gestión de derechos, de recaudación, gestión de ejecución de obras, de subvenciones, de beneficiarios de subvenciones, ayudas y avales, de órganos inferiores, etc. El Tribunal deberá emitir juicios sobre la realización efectiva de estos controles, los resultados de los mismos y las decisiones o medidas tomadas por los órganos competentes para corregir los defectos o desviaciones, puestos de manifiesto en los resultados de los trabajos.

5.2.2. Ayudas y subvenciones públicas

Las ayudas y subvenciones satisfechas por las Administraciones Públicas deben estar justificadas siempre en una causa o fin público. No debe salir ni una sola peseta de las arcas públicas que no vaya dirigida a conseguir este fin, ya sea promover actividades necesarias, ya corregir desequilibrios, injusticias, situaciones de desamparo, etc. En su gestión deben estar presentes los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, en los casos de pluralidad de posibles beneficiarios. Las reglas de concesión deben ser claras, públicas y objetivas, y la justificación debe ser puntual y demostrativa del cumplimiento del fin público que dio origen a la ayuda concreta. No bastará con acreditar la entrega de los fondos públicos a los beneficiarios. Los órganos de gestión y control interno deben garantizar el cumplimiento de los principios y fines. Cualquier desviación deberá dar lugar a reformar los procedimientos o las actuaciones. En otro caso, se

estará infringiendo, al menos en el espíritu, la normativa aplicable y, al mismo tiempo, habrá menoscabo de los criterios de eficiencia y economía y, tal vez, del principio de justicia.

5.2.3. Contratación administrativa

El análisis de la contratación administrativa se realiza desde la perspectiva de la legalidad. Es evidente que al cumplirse la legalidad se están garantizando aspectos económicos de vital importancia, como la exigencia de proyectos adecuados y su supervisión técnica, existencia de los pliegos de cláusulas o ley del contrato, la forma de adjudicación o depuración de precios. Pero el Tribunal de Cuentas deberá avanzar aún más en orden a evitar peligros durante toda la ejecución de la obra, como las presiones que puedan ejercerse sobre el director de la obra, que afectarán a la cantidad de unidades de obra ejecutadas y a la calidad de las mismas; no debiendo olvidar la proporcionalidad que debe existir entre el número de las obras que pueden ser dirigidas por un facultativo y el número de las asignadas a éste en un momento determinado. También deberá examinar la existencia real de la obra, su entrega a la Administración, estado de la misma y los gastos posteriores derivados de los posibles defectos de la construcción. En relación con la calidad de las unidades de obra se deberán examinar los análisis efectuados sobre los materiales que garanticen la calidad de la obra contratada. No sería superfluo analizar en qué medida el volumen de obras públicas y los requisitos legales dan lugar a la existencia de oligopolios o monopolios de los contratistas que perjudiquen la posición de la Administración, así como las modificaciones de los contratos y sus causas para determinar si existen mecanismos de recuperación de precios alterados a la baja en el origen con el fin de obtener la adjudicación del contrato. Las opiniones del Tribunal de Cuentas deberán ser tenidas en cuenta para reformar, modificar o mejorar cualquier procedimiento o actividad que se hayan considerado defectuosos.

5.2.4. Gestión de recursos públicos

Hoy, los recursos públicos son gestionados en gran medida por los propios contribuyentes o deudores a través de declaraciones, autoliquidaciones e ingresos en las cuentas corrientes de entidades financieras con destino a las arcas públicas. Existe, por tanto, una pluralidad de órganos que se encargan de controlar a los contribuyentes, inspecciones tributarias: a gestionar los derechos declarados, gestores de derechos tributarios o de otro tipo de derechos, gestores de cobros o ingresos, órganos de recaudación, etc.

El Tribunal de Cuentas debe de velar por el buen funcionamiento de todos estos órganos para que el resultado de toda esta actividad y gestión sea el que los recursos públicos lleguen a las cuentas corrientes de las tesorerías públicas, sin olvidar la adecuada aplicación del sistema tributario y la diligente gestión de todos los derechos de las Haciendas Públicas. En este análisis deben ponerse de

manifiesto las desviaciones que se detecten en orden a la inspección, liquidación de derechos, cobros o ingresos, compensaciones, fallidos y derivaciones de responsabilidad, prescripciones, sus causas y consecuencias, condonaciones de deudas, etc.

En este vasto campo es evidente que los criterios del Tribunal de Cuentas pueden constituir un elemento importante para acometer reformas y mejoras en la gestión de los recursos públicos.

5.2.5. Gestión de personal

En el acceso a los puestos de la función pública deben garantizarse los principios de mérito y capacidad. Por ello, las convocatorias para la selección de personal deben ser públicas, contener criterios objetivos y reglados, y la provisión de puestos de trabajo debe efectuarse mediante la aplicación de baremos, también objetivos, que valoren la capacidad y cualidades requeridas para cada puesto. Debe promoverse, asimismo, la formación de personal, pero de forma racional y ordenada al mejor desempeño de cada puesto de trabajo.

Desde otra perspectiva, deben establecerse criterios que impulsen al personal al mejor desempeño de sus puestos de trabajo. Estos impulsos deben ser positivos, pero también, aunque sea de forma residual, negativos que obliguen a modificar conductas inadecuadas para la organización. Uno de los grandes defectos de la Administración española ha sido, después de exigir un gran esfuerzo para acceder a los Cuerpos de Funcionarios, el de no establecer mecanismos para evaluar los esfuerzos que cada funcionario aporta a la organización. En determinados casos, esta deficiencia ha sido suplida por los propios colectivos, seleccionando los más capaces para los puestos de mayor responsabilidad, y las reformas administrativas deberían tener en cuenta estas circunstancias.

En relación con este personal deben tenerse en cuenta los derechos y deberes derivados de su relación especial con la Administración. Las retribuciones satisfechas deben ser sólo y exclusivamente las que se derivan del Estatuto del Funcionario o de las normas laborales y contratos que regulan las correspondientes relaciones jurídicas. No sería ocioso establecer mecanismos simples que determinasen los servicios, tareas o trabajos medios que realiza el personal adscrito a los distintos servicios. He aquí otro gran campo de análisis en el que las opiniones del Tribunal de Cuentas pueden ser motivo de impulso de reformas administrativas constantes.

5.2.6. Gestión de endeudamiento

Desde que la ciencia económica afirmó la necesidad de que las organizaciones públicas debían gastar más y endeudarse en momentos de crisis para constituirse en motor de la recuperación económica, se rompe con el principio de equilibrio presupuestario, superando la expresión de Echegaray: «El santo temor del

déficit», y los presupuestos públicos se aprueban y liquidan compensándose ingresos y gastos con recursos procedentes de la deuda pública.

Esta necesidad implicaba que los recursos de la deuda no se destinasen a gasto corriente, sino a gasto de inversión generador de riqueza y de aumento del número de puestos de trabajo, que en los momentos de auge los ingresos fueran superiores a los gastos y con el ahorro liquidar la deuda generada en momentos de crisis. Pues bien, parece que los tiempos hacen olvidar parte de los principios y estamos prestos a contraer duda, utilizándola también para financiar gasto corriente, no liquidando esta deuda, sino aumentándola también en las épocas de auge económico

Debemos señalar que la mayor parte de las entidades públicas gozan del privilegio de inembargabilidad de su patrimonio. Este privilegio, unido a las perspectivas de permanencia en el poder y al coste/beneficio que, para la acción política, se deriva la negación o concesión de beneficios presentes a los ciudadanos, puede tener como consecuencia que:

- Los gestores públicos caigan en la tentación de acudir a la financiación de los entes públicos creando pasivos financieros por encima de las posibilidades económicas de las entidades que gestionan.
- Hagan cargar a estas entidades con hipotecas para el futuro difícilmente explicables a la sociedad.

Por las razones anteriores, el Tribunal de Cuentas deberá analizar los aspectos legales de la deuda, el destino, la evolución, la relación de la deuda con los ingresos ordinarios y la carga financiera que suponen, su relación con otros capítulos de gasto y las posibles consecuencias que la deuda pueda derivarse para la entidad.

Es evidente que en este campo las opiniones del Tribunal de Cuentas pueden ser relevantes para la toma de decisiones en orden a la gestión, utilización, reembolso o mantenimiento de la deuda pública, debido a la repercusión que esas opiniones puede tener en la sociedad.

5.2.7. Otras áreas

Igual que en las áreas anteriores, el Tribunal de Cuentas, al analizar la actividad financiera de las Administraciones Públicas desde el punto de vista legal y económico, detectará procedimientos y situaciones deficientes que deberá exponer, y emitirá opiniones sobre las mismas que permitirán la toma de decisiones en orden a la reforma de los procedimientos y mejora de las situaciones creadas.

6. Métodos del Tribunal de Cuentas

Para conseguir los fines que tiene encomendados el Tribunal de Cuentas debe reflexionar sobre la amplitud de la gestión a controlar, los medios de que

dispone y la forma de conseguir aquellos fines, de tal modo que los medios disponibles sean de la máxima utilidad para la sociedad.

Los fines perseguidos deben obtenerse a través de:

- El establecimiento de relaciones proporcionales entre amplitud de la actividad controlada y medios disponibles. No debemos olvidar que el análisis a realizar por el Tribunal debe efectuarse con medios concretos en un tiempo determinado.

- De la formulación de procedimientos adecuados que propicien la máxima rentabilidad de los medios en orden a la consecución de resultados.

- De la realización de análisis selectivos que incidan en zonas y actividades más sensibles.

Esta actitud debe ser suficiente para transmitir la idea de que el examen de cada área por el Tribunal se realizará en profundidad, poniendo de manifiesto todas las deficiencias significativas y proporcionando elementos de juicio para realizar propuestas encaminadas a la mejora de las organizaciones públicas bajo los cánones del principio de legalidad y criterios de eficiencia y economía.

Con ello, el Tribunal de Cuentas cumplirá con los fines que tiene asignados y aportará un importante y permanente beneficio para la sociedad, porque se habrán alcanzado los siguientes objetivos:

- El mejor cumplimiento de la legalidad. El ordenamiento jurídico aplicable a las organizaciones públicas debe ser considerado como «un mínimo ético». No obstante, no siempre se cumple, debido a determinadas razones que se exponen como dificultades en orden a la consecución de otros objetivos de la gestión o alegando su incompatibilidad, a veces, con otros principios constitucionales.

- La mayor transparencia, mediante la obtención de información puntual, relevante y comprensible que exprese claramente la imagen fiel de la entidad.

- La evitación de riesgos, adoptando medidas de autocontrol, a través de órganos específicos y de una organización adecuadamente segregada de sus funciones.

- Minoración de costes, no siempre fácil, evitando gastos inadecuados desde el punto de vista económico.

- Que la utilidad marginal del gasto público no sea inferior a la utilidad marginal del gasto privado, cualidad ésta que no está en relación directa con el volumen de gasto, sino con la utilidad que la última peseta de gasto público produce a los ciudadanos.

Para ello, el Tribunal de Cuentas deberá efectuar un estudio permanente de medio y fines, ajustando constantemente los medios de que se dispone y optimizando, en todo momento, la utilización de los mismos, en especial:

Los medios informáticos. Se hace ineludible la necesidad de utilizar estos medios, accediendo a la información contenida en las bases de datos de los entes controlados, de forma que sirva adecuadamente para la obtención de muestras que permitan un análisis racional de la actividad.

Los recursos humanos. Sobre los mismos, basta referirnos al artículo 14 de la declaración del IX Congreso de I. N. T. O. S. A. I., celebrado en Lima, referido al personal de control, que afirma lo siguiente:

«1. Los miembros y los funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior deben tener la calificación e integridad moral necesarias para el perfecto cumplimiento de su tarea.

2. En el momento de la selección del personal de una Entidad Fiscalizadora Superior tienen especial importancia una formación y una capacidad superiores al promedio, así como una experiencia profesional adecuada.

3. Especial atención requiere el perfeccionamiento teórico y práctico de todos los miembros y funcionarios del control de la Entidad Fiscalizadora Superior a nivel interno, universitario e internacional, fomentándolo por todos los medios posibles, tanto económicos como de organización. El perfeccionamiento tiene que exceder de los conocimientos de contabilidad y de los tradicionales jurídico-económicos y abarcar también otras técnicas empresariales, inclusive la elaboración electrónica de datos.

4. Si, en determinadas circunstancias, por la necesidad de conocimientos técnicos específicos no fuese suficiente el propio personal de control, convendría consultar peritos ajenos a la Entidad Fiscalizadora Superior.»

CAPACIDAD, LEGITIMACIÓN (ACCIÓN PÚBLICA) Y POSTULACIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS JURISDICCIONALES CONTABLES

Félix Alonso Carbajo

Letrado del Tribunal de Cuentas.
Técnico Superior de Administración
General de la Comunidad Autónoma
de Madrid.

Secretario-Interventor de
Administración Local.
Asesor Técnico-Jurídico del
Departamento Tercero de la Sección
de Enjuiciamiento

SUMARIO

1. Introducción. La jurisdicción del Tribunal de Cuentas.
La función de enjuiciamiento contable y los procedimientos jurisdiccionales contables
2. Los sujetos de derecho en los procesos contables.
Las partes
 - 2.1. Las partes en los procesos contables
3. Capacidad
 - 3.1. Capacidad para ser parte
 - 3.1.1. Las personas naturales
 - 3.1.2. Las personas jurídicas
 - 3.2. Capacidad procesal
 - 3.2.1. Artículo 27 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
 - 3.2.2. Artículo 2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil
 - 3.2.3. Interpretación del artículo 200 del Código Civil
4. Legitimación
 - 4.1. La acción pública
 - 4.1.1. Concepto
 - 4.1.2. La acción pública de responsabilidad contable
5. Postulación
 - 5.1. Concepto
 - 5.2. La postulación en los procedimientos jurisdiccionales contables
6. Bibliografía

1. Introducción. La jurisdicción del Tribunal de Cuentas. La función de enjuiciamiento contable y los procedimientos jurisdiccionales contables

La jurisdicción constitucionalmente reconocida al Tribunal de Cuentas en el artículo 136.2. párrafo 2º, de la Constitución española de 1978 es ejercida por los órganos de la jurisdicción contable: Consejeros de Cuentas y Salas del Tribunal de Cuentas; la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo conoce de los recursos de casación y revisión interpuestos contra las sentencias pronunciadas por las Salas del Tribunal de Cuentas (art. 52.1 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas).

El artículo 2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas 2/1982, de 12 de mayo, regula como función propia del Tribunal de Cuentas la del enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

Dicha función de enjuiciamiento contable, que constituye el contenido de la jurisdicción contable, se desarrolla formalmente a través de los procedimientos jurisdiccionales contables regulados en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas:

- Juicio de cuentas (arts. 68 a 71 de la L. F. T. Cu.).
- Procedimiento de reintegro por alcance (arts. 71 a 74 de la L. F. T. Cu.).
- Expedientes de cancelación de fianzas (arts. 75 a 77 de la L. F. T. Cu.).

En el seno de estos procedimientos se ejerce por los órganos competentes la función del enjuiciamiento contable dirigida a dar satisfacción a las pretensiones de responsabilidad de la misma naturaleza.

Una vez hecha esta breve introducción, estamos en condiciones de abordar el contenido de la temática objeto de este trabajo.

2. Los sujetos de derecho en los procesos contables. Las partes

En todo proceso intervienen, como elementos consustanciales al mismo, unos sujetos de derecho. los cuales pretenden obtener de los órganos jurisdiccionales declaraciones beneficiosas o favorables a sus intereses.

En los procesos contables también intervienen dichos sujetos, que acuden a los órganos legalmente dotados de competencia para obtener satisfacción a sus pretensiones.

2.1. LAS PARTES EN LOS PROCESOS CONTABLES

Partiendo del concepto de parte dado por Jaeger como sujeto parcial del proceso y del proceso como institución destinada a la satisfacción de pretensiones. Guasp entiende que parte es quien pretende y frente a quien se pretende, de forma que se construye y encuentra su razón de ser en la pretensión, ejercitándola u oponiéndose a ella.

3. Capacidad

En el Derecho procesal existen dos vertientes distintas de la capacidad: la *capacidad para ser parte* y la *capacidad procesal*; ambos términos son simétricos a los conceptos del Derecho civil. que distingue:

1. Capacidad jurídica o cualidad de la persona de ser titular de relaciones jurídicas, derechos y obligaciones.
2. Capacidad de obrar o aptitud para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones (para poder realizar actos con eficacia jurídica).

En primer término debe ponerse de relieve que en materia de capacidad. debe estarse a la regulación contenida en la vigente Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. la cual resulta de aplicación supletoria, a tenor de la Disposición Final Segunda, 2. de la L. O. T. Cu., ya que no existe regulación ni previsión alguna sobre capacidad ni en la propia L. O. T. Cu. ni en la L. F. T. Cu.

La Exposición de Motivos de la L. J. C. A. expresa que «no parecía necesario repetir preceptos de la legislación común. que rige como supletoria. De ahí que la Ley se haya limitado a hacer una remisión a dichas normas.

Sin embargo, sí se estimó prudente modificar el régimen general en aquellos casos en que la legislación administrativa permite al menor el ejercicio de sus derechos sin la asistencia de las personas que integran su capacidad de obrar, reconociéndoles la posibilidad de que actúen por sí solos en el proceso contencioso-administrativo».

3.1. CAPACIDAD PARA SER PARTE

La capacidad para ser parte se atribuye a las personas físicas y a las personas jurídicas; por tanto, tienen capacidad para ser parte:

3.1.1. Las personas naturales

Según el artículo 30 del Código civil, para los efectos civiles, sólo se reputa nacido el feto que tuviere figura humana y viviere veinticuatro horas enteramente desprendido del seno materno.

Por su parte, el artículo 29 del mismo cuerpo legal preceptúa que el nacimiento determina la personalidad, pero que el concebido se tiene por nacido para todos los efectos que le sean favorables, siempre que nazca con las condiciones expresadas en el artículo 30.

Finalmente, el artículo 32 señala que la personalidad civil se extingue por la muerte de las personas.

3.1.2. Las personas jurídicas

Habría que distinguir entre las personas jurídicas de Derecho privado y las de Derecho público:

Personas jurídicas de derecho privado. Conforme al artículo 35 del C. C. son tales:

1º Las Corporaciones, Asociaciones y Fundaciones de interés público reconocidas por la Ley, cuya personalidad empieza desde el instante mismo en que, con arreglo a Derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.

2º Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la Ley conceda personalidad jurídica propia, independientemente de la de cada uno de los asociados.

El artículo 38 del Código Civil señala que las personas jurídicas pueden ejercitar acciones civiles y criminales conforme a las Leyes y reglas de su constitución.

Partiendo de lo preceptuado del artículo 2, apartado 3, de la L. E. Civil y del transcrito artículo 38 del C. C., debe tenerse en cuenta que el artículo 37 del C. C. expresa que la capacidad civil y, en consecuencia, la capacidad para ser parte de las personas jurídicas tiene distintas fuentes reguladoras.

De este modo, en las Corporaciones se regula por las Leyes que las crean o reconocen; en las Asociaciones, por sus estatutos; en las Fundaciones, por las reglas de su institución, debidamente aprobadas por disposición administrativa, cuando este requisito fuere necesario.

Por su parte, a tenor del artículo 36 del C. C., las asociaciones de interés particular se registrarán por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, según la naturaleza de éste, civil o mercantil.

Del artículo 35 del C. C. se desprende que las sociedades civiles tienen capacidad para ser parte, la cual también es reconocida en el artículo 1.669 del C. C. en una interpretación a *sensu contrario* cuando niega personalidad jurídica y, por tanto, capacidad a aquellas sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, conocidas como sociedades civiles irregulares.

De este modo, por ejemplo, no gozaría de capacidad para ser parte en los procesos contables una sociedad civil en la que cada uno de sus socios contratara en su propio nombre con terceros, sino que, conforme al citado artículo 1.669 del C. C., le serían de aplicación las disposiciones relativas a la comunidad de bienes: como ésta carece de personalidad jurídica, las personas copropietarias de las cosas o derechos puestos en comunidad son las titulares de los derechos u obligaciones procesales.

Las sociedades mercantiles también tienen capacidad para ser parte en los procesos contables, según se deduce del citado artículo 35 del C. C. y del artículo 116 del Código de Comercio, que les concede expresamente la personalidad en cualquiera de los tipos en que puedan ser organizadas.

Pero lo cierto es que sólo gozan de tal personalidad jurídica, y en consecuencia de la señalada capacidad, cuando cumplen los requisitos de otorgamiento de escritura pública y de inscripción en el Registro Mercantil, por lo que se plantea el problema de determinar si la sociedad que incumple esos dos requisitos, denominada sociedad de hecho o irregular, goza o no de personalidad procesal.

En principio, como señala Jaime Guasp, parece preferible negar dicha capacidad, reservando ésta no a la sociedad misma, sino a los particulares que obran por ella o encargados de la gestión social; no obstante, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en aras de la buena fe del tráfico y de la protección de terceros, ha seguido, en ocasiones, una dirección opuesta.

Para cerrar la problemática del reconocimiento de capacidad para ser parte en los procesos contables a las personas jurídicas de Derecho privado debe señalarse que se ha cuestionado la admisión como partes procesales de ciertas figuras jurídicas que carecen de personalidad: así ocurre con las uniones sin personalidad, en las que aparecen varios individuos para un fin común (como las Juntas o Comités) y con los patrimonios autónomos o masas de bienes, que funcionan como una universalidad de derechos y obligaciones (herencia yacente o la masa de bienes en un concurso o quiebra).

A falta de precepto expreso en nuestro Derecho positivo, la generalidad de la doctrina se inclina por la solución más favorable; en contra se manifiesta Guasp, quien sostiene que, al faltar la calidad personal de la unión o masa en cuestión, las mismas no pueden figurar como partes en un proceso, aunque admite que cuando el derecho material no lo impida, los sujetos más especialmente relacionados con el ente (dirigentes en la Junta o Comité o los administradores del concurso) puedan figurar como partes como sustitutos de los futuros titulares de las relaciones jurídicas en liza.

De lo expuesto hasta ahora cabe inferir que pueden ser *parte en el proceso contable* todos los que tengan la cualidad de persona, bien actuando por sí, si tienen capacidad procesal, bien haciéndolo a través de sus legítimos representantes.

3.2. CAPACIDAD PROCESAL

3.2.1. Artículo 27 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa

Conforme al artículo 27 de la L. J. C. A., tendrán capacidad procesal ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, además de las personas que la ostenten con arreglo a la Ley de Enjuiciamiento Civil, los menores de edad en defensa de aquellos de sus derechos cuyo ejercicio esté permitido por el ordenamiento jurídico-administrativo sin la asistencia de la persona que ejerza la patria potestad o tutela.

A partir de la Ley 30/1981, de 7 de julio, la mujer casada tiene capacidad procesal ante cualquier jurisdicción sin necesidad de licencia del marido.

Por consiguiente, tienen *capacidad procesal ante la jurisdicción contable*:

3.2.2. Artículo 2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil

Conforme al artículo 2.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, *los que estén en el pleno ejercicio de sus derechos civiles*, quienes son los únicos que pueden comparecer en juicio.

Por los que no se hallan en este caso comparecerán *sus representantes legítimos*, o los que deban suplir su incapacidad con arreglo a Derecho.

Por las *Corporaciones, sociedades y demás entidades jurídicas* comparecerán las *personas que legalmente las representan*.

La exégesis de este precepto exige precisar que la L. E. Civil atribuye capacidad procesal (*legitimatío ad processum*) al que tiene capacidad de obrar civil, de modo que al habilitar expresamente para comparecer en juicio al que se halle en plenitud de ejercicio de sus derechos civiles prohíbe dicha comparecencia a aquellos que hayan sido declarados incapaces en virtud de sentencia judicial firme por afectarles alguna de las causas de incapacitación previstas en el artículo 200 del Código Civil, que de forma genérica incluye como tales las enfermedades o deficiencias persistentes de carácter físico o psíquico que impidan a la persona gobernarse por sí misma.

3.2.3. Interpretación del artículo 200 del Código Civil

Es menester desgranar el *artículo 200 del C. C.* para observar en qué medida la casuística de la incapacidad afecta a la capacidad procesal de las personas,

ya que los supuestos de *incapacitación* lo son también de falta de capacidad procesal. De acuerdo con este precepto, la *incapacitación* exige los siguientes requisitos:

a) Que la persona no pueda gobernarse por sí misma. Éste es el requisito sustancial que los Tribunales deben considerar para decidir si una persona ha de ser o no declarada incapaz. Los datos que pueden tomarse en cuenta como más significativos son: 1º Que la persona no pueda comprender el alcance de los actos que realiza. 2º Que no sea capaz de administrar rectamente su propio patrimonio. 3º Que no tenga aptitud para desenvolverse en la vida ordinaria, obteniendo los medios adecuados para satisfacer sus necesidades, por lo que sea preciso designar una persona que le cuide y asista.

b) Que sufra una enfermedad o deficiencia de carácter físico o psíquico.

Las enfermedades mentales. Los casos más graves son la esquizofrenia, la paranoia y la psicosis maniaco-depresiva en grado avanzado. Como señala De Castro, la epilepsia en su primer estadio y la mayoría de los casos de histeria no suelen ser bastantes para determinar la incapacidad.

Las oligofrenias o casos de debilidad mental son susceptibles de una amplia gradación. Cuando el retraso mental es grave deberá dar lugar a la *incapacitación*.

En relación a la capacidad procesal en los procesos contables habrá que estar, por tanto, a lo que la *sentencia* de *incapacitación* señale en cuanto a la mayor o menor extensión de las instituciones protectoras, según el desarrollo mental del sujeto.

En cuanto a los sordomudos, el texto original del Código exigía, para que pudiesen ser *incapacitados*, que no supiesen leer y escribir. López Núñez criticó esta postura legal diciendo que puede haber sordomudos que sepan leer y escribir y sean incapaces, y viceversa, otros con pleno goce de la facultad cognoscitiva y razonadora que carezcan de aquellas habilidades. En la actualidad, los modernos métodos de educación de los sordomudos permiten entregar a la investigación judicial, en cada caso, la apreciación del discernimiento del sordomudo, sin que sea necesario atenerse a limitaciones apriorísticas, como es la de si el sujeto sabe, o no, leer y escribir.

En este caso, como en los restantes, deberá estarse a lo que la *sentencia* judicial de *incapacitación* establezca.

El alcoholismo y la toxicomanía, en sus fases decididamente crónicas y terminales, también pueden constituir causa de *incapacitación*. La actual dicción del artículo 200 permite calificar estos supuestos como verdaderas enfermedades de carácter psíquico, siempre que en el sujeto afectado se cumplan los demás requisitos exigidos para la *incapacitación*.

c) Finalmente, el artículo 200 exige que las enfermedades o deficiencias que determinen la *incapacitación* sean persistentes. Las perturbaciones mentales transitorias, de carácter intermitente, la embriaguez, el sonambulismo, la sugestión hipnótica o el delirio febril no constituyen causas de *incapacitación*.

En consecuencia, en estos casos no cabe concebir tampoco una falta de capacidad procesal en el sujeto que las sufre.

El tutor es el representante del incapacitado en general, salvo en aquellos actos que pueda realizar éste por sí solo por establecerlo así la sentencia de incapacitación. Por tanto, la comparecencia en los juicios contables correspondería al tutor del menor sujeto a tutela.

Sin embargo, no es un incapaz en los procesos contables el ausente, tanto en caso de simple desaparición (art. 181 del C. C.) como en caso de ausencia declarada (art. 184 del C. C.), si bien será el Juez el que designe un defensor al desaparecido o un representante al ausente. Tampoco sería incapaz el declarado insolvente, concursado o quebrado, aun cuando lo esté para la administración de sus bienes (arts. 1.914 del C. C. y 878 del Código de Comercio); pueden, por tanto, comparecer en los juicios contables, si bien carecen de legitimación procesal para litigar sobre sus bienes.

El matrimonio, la profesión, la confesión religiosa y la ciudadanía (condición de nacional o extranjero) son circunstancias que carecen de relevancia para modificar la capacidad procesal. Así, conforme al artículo 27 del C. C., los extranjeros gozan en España de los mismos derechos civiles que los españoles, salvo lo dispuesto en las leyes especiales y en los Tratados.

Señala Guasp que sería preferible designar a los sujetos a través de los cuales actúan los entes colectivos como órganos de éstos y no como sus representantes legales.

Así, el Estado comparece en juicio por medio de los Abogados del Estado (artículos 47 y sigs. del R. de 27-VII-1943), el municipio y la provincia, por medio del Alcalde y Presidente de la Diputación Provincial, respectivamente, y las entidades de naturaleza institucional, por la persona a quien se encomiende esta función, según las reglas del instituto; las sociedades civiles y mercantiles comparecen en juicio por la persona a la que los estatutos sociales confien tal misión: Presidente del Consejo de Administración, Consejero-Delegado, Gerente o Secretario o encargado de la gestión social.

Del artículo 27 de la L. J. C. A. se desprende que el menor de edad carece de capacidad de obrar y, en principio, de capacidad procesal; por tanto, en los procesos contables no ostentan capacidad procesal los menores de dieciocho años (la mayoría de edad es fijada por el artículo 12 de la C. E. y por el artículo 315 del C. C. en los dieciocho años cumplidos).

A tenor del artículo 162 del C. C., el menor sometido a la patria potestad está, por regla general, representado legalmente por sus padres.

El menor sometido a tutela está representado por el tutor, salvo en aquellos actos que pueda realizar por sí solo por disposición expresa de la Ley (art. 267 del Código Civil).

Se excluyen de la representación legal de los padres los actos relativos a derechos de la personalidad u otros que pueda realizar el hijo por sí mismo con

arreglo a las Leyes y a sus condiciones de madurez: también aquellos en que exista conflicto de intereses entre los padres y el hijo, y los relativos a bienes excluidos de la administración de los padres (art. 162 del C. C.).

Entre otros, quedan exceptuados de administración paterna conforme al artículo 164.3 del C. C., los bienes que el hijo mayor de dieciseis años hubiese adquirido con su trabajo o industria, cuya administración ordinaria será realizada por el hijo.

En este orden, el menor de edad gozaría, por excepción, de capacidad procesal en los procesos contables en el ejercicio de los derechos indicados y en todos aquellos otros contemplados en el ordenamiento en que no requieran la asistencia de sus representantes legales.

Finalmente cabe citar el artículo 163.1 del C. C., a cuyo tenor se nombrará defensor a los hijos no emancipados que los represente en juicio en caso de que tengan interés opuesto sus padres; igual nombramiento se hará en caso de interés opuesto al del hijo menor emancipado cuya capacidad deban completar.

Si el conflicto fuera con un solo progenitor, el otro, por Ley, representará al menor o completará su capacidad (art. 163.2 del C. C.).

El Juez nombrará defensor, a petición del padre, madre, o Ministerio Fiscal, o de cualquier persona capaz de comparecer en juicio, al pariente del menor al que correspondiera la tutela legítima, y a falta de éste o cuando tuviere intereses contrapuestos, a otro pariente, o a un extraño.

En cuanto al menor emancipado, es una persona capaz de obrar; así, el artículo 323 del C. C. establece que la emancipación habilita al menor para regir su persona y bienes como si fuera mayor.

Precisa en su párrafo segundo que el menor emancipado podrá por sí solo comparecer en juicio: en consecuencia, el menor emancipado, así como el menor que hubiera obtenido judicialmente el beneficio de la mayor edad, a quien resulta de aplicación este precepto, pueden comparecer en los juicios contables por sí solos al gozar de capacidad procesal.

Como ya se expuso en relación a la capacidad para ser parte, la capacidad procesal en los juicios contables debería ser, *ab initio*, un requisito entregado a la vigilancia del órgano jurisdiccional contable, pero no es éste el criterio de nuestro Derecho positivo.

Se atribuye la denuncia de su posible falta a la parte a quien ello interese; así, al demandado, mediante la formulación de una excepción dilatoria, como la contemplada en el artículo 533, nº 4, de la L. E. Civil: «La falta de personalidad en el demandado por no tener el carácter o representación con que se le demanda.»

La L. E. Civil resulta, como ya se indicó entonces, de aplicación supletoria conforme a la previsión contenida en la Disposición Final Segunda, 2, de la L. O. T. Cu.

En cuanto a las personas jurídicas de Derecho público, todas ellas tienen, en principio, capacidad para ser parte. Así, en primer lugar, el Estado tiene capacidad para ser parte en un proceso contable.

La Iglesia la tiene también así como los sujetos menores que la integran como las Congregaciones religiosas, en aplicación de su propio Derecho.

En segundo lugar cabe predicar la capacidad para ser parte en un proceso contable de los restantes entes de carácter público, sean de naturaleza territorial o institucional; entre los primeros figuran las Comunidades Autónomas, los municipios y la provincia.

Entre los institucionales se hallan todas aquellas entidades más o menos personalizadas que tienen aptitud para ser titulares de derechos u obligaciones, ya sean servicios públicos autónomos o instituciones independientes.

Tienen, en consecuencia, capacidad para ser parte todas las personas jurídicas públicas o de Derecho público, es decir, las Administraciones Públicas.

A tenor del artículo 2.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se entiende por Administraciones Públicas:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- c) Las entidades que integran la Administración Local.

También gozan de esa consideración las entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas.

Según el artículo 2.4 de la Ley citada, cada una de las Administraciones Públicas actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única.

Configurada como requisito procesal la capacidad para ser parte en los procesos contables, debería, en principio, por su importancia, ser conocida de oficio por el órgano de la jurisdicción contable competente. Sin embargo, como señala Guasp, es muy dudoso que esto ocurra en nuestro Derecho positivo; la normativa reguladora del enjuiciamiento contable (L. O. T. Cu. y L. F. T. Cu.) no contiene tampoco regulación alguna, por lo que la falta de *capacidad* para ser parte en un proceso contable quedaría sujeta al juego del principio del poder dispositivo de las partes, y la misma sólo podrá ser denunciada por las partes. Así, por ejemplo, el demandado en un proceso contable podría proponer como excepción dilatoria previa a la contestación de la demanda, quedando eximido de la obligación de contestarla hasta tanto se ejecute la misma, la de la falta de personalidad en el actor por carecer de las cualidades necesarias para comparecer en juicio o por no acreditar el carácter o representación con que reclama (arts. 532 y 533, nº 2, de la L. E. Civil).

La L. E. Civil resulta de aplicación supletoria en este punto, conforme a la previsión contenida en la Disposición Final Segunda de la L. O. T. Cu.

4. Legitimación

Los procesalistas denominan legitimación a la aptitud específica para cada litigio (*legitimatio ad causam*).

Sin ánimo de ser exhaustivos, cabe constatar que existen distintas clases de legitimación:

- Directa, que es ostentada por el titular de la relación jurídico-material que en el proceso se ventila.

- Indirecta, que aparece cuando en el proceso puede actuar una persona por cuenta del directamente legitimado como titular de la relación material; ésta admite las modalidades de la representación y de la sustitución procesal.

- *Activa*. Esta legitimación va unida a la idea de iniciar u originar el proceso o de asumir la iniciativa procesal.

- *Pasiva*. Se conecta con la posición procesal de ser destinatario de las pretensiones formuladas por la parte activamente legitimada.

Refiriéndonos ya a los procesos contables, el *artículo 47.1 de la L. O. T. Cu.* establece: «Estarán legitimados para actuar ante la jurisdicción contable quienes tuvieran interés directo en el asunto o fueren titulares de derechos subjetivos relacionados con el caso.»

En desarrollo de este precepto el *artículo 55.1 de la L. F. T. Cu.* establece que «corresponderá la legitimación activa, en todo caso, a la Administración o entidad pública perjudicada, que podrá ejercer toda clase de pretensiones de responsabilidad contable ante el Tribunal de Cuentas, sin necesidad, en su caso, de declarar previamente lesivos los actos que impugne.»

El mismo precepto atribuye también legitimación activa al Ministerio Fiscal, que podrá ejercitar las pretensiones de la misma naturaleza que resultaran procedentes.

Las restantes entidades del Sector Público a que se refiere el artículo 4 de la L. O. T. Cu. estarán legitimadas para el ejercicio de las pretensiones de responsabilidad contable que les competan, con sujeción a las reglas por las que cada una de ellas se rija.

Conforme al citado artículo 4 de la L. O. T. Cu., estas entidades son: la Administración del Estado, las Comunidades Autónomas, las Corporaciones Locales, las entidades gestoras de la Seguridad Social, los organismos autónomos y las sociedades estatales y demás empresas públicas.

Por lo que se refiere a la legitimación pasiva en los procesos contables, el artículo 55.2 L. F. T. Cu. considera legitimados pasivos a los presuntos responsables directos o subsidiarios, sus causahabientes y cuantas personas se consideren perjudicadas por el proceso.

Las reglas transcritas sobre legitimación activa y pasiva son aplicables a los procedimientos de reintegro por alcance y a los juicios de cuentas, si bien debe

señalarse que se alteran en aquellos juicios de cuentas que se inicien como consecuencia del recurso que al amparo del artículo 41.2 de la L. O. T. Cu. cabe interponer contra las resoluciones dictadas por la Administración en los expedientes administrativos declarativos de responsabilidades contables.

En este recurso, el legitimado activo pasaría a ser la persona o entidad declarada responsable que recurre ante el Tribunal de Cuentas. en tanto que la legitimación pasiva se atribuye en este caso a la Administración Pública que hubiera dictado el acto o resolución recurrida; en este punto resulta de aplicación el esquema contenido en la materia en la L. J. C. A.

Puede señalarse que, con carácter general, la legitimación activa o pasiva pueden verse modificadas como posición procesal de la parte dentro del proceso en función de la situación procesal en que se encuentran. Así, por ejemplo, el demandante en un proceso contable, que es, en principio, el legitimado activo del proceso, pasa a ser legitimado pasivo cuando se interpone un recurso contra la sentencia estimatoria de la demanda.

Los *expedientes de cancelación de fianzas* presentan diferencias con los antes señalados; así, conforme al artículo 55.3 L. F. T. Cu., en los mismos estarán legitimados activamente los gestores de fondos públicos a quienes se hubiera exigido la fianza, los fiadores y sus respectivos herederos, y pasivamente, la entidad del Sector Público a cuyo favor se hubiere constituido la garantía.

Si alguno de los legitimados activamente para el ejercicio de pretensiones de responsabilidad contable –el Ministerio Fiscal o el Abogado del Estado– se opusiera a estos expedientes, los mismos se transformarían en contenciosos y su sustanciación se ajustaría a las normas de los juicios de cuentas o procedimientos de reintegro por alcance.

En este caso, por tanto, la legitimación activa y pasiva vuelve a ajustarse a los parámetros establecidos en el artículo 55.1 y 2 de la L. F. T. Cu.

En relación al artículo 47.1 de la L. O. T. Cu. cabe señalar que el artículo 24.1 de la Constitución de 27 de diciembre de 1978 garantiza como derecho fundamental de todas las personas obtener la tutela judicial efectiva en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.

El Tribunal Constitucional, en sentencia 60/1982, de 11 de octubre, señaló que el concepto de intereses legítimos es más amplio que el de intereses directos: la nueva L. P. A., de 26 de noviembre de 1992, recoge también este concepto al regular, en su artículo 31, el de interesado en los procedimientos administrativos, considerando como tales a quienes lo promuevan como titulares de intereses legítimos, individuales o colectivos.

En consecuencia, en principio debe acogerse también en el ámbito de la jurisdicción contable este concepto de interés legítimo, más generoso o amplio que el de interés directo, para dotar del máximo de tutela el ejercicio de la misma.

De otro lado, no es siquiera necesaria la titularidad de un interés legítimo en los casos de acción popular ex artículo 47.3 de la L. O. T. Cu., que será objeto de estudio posteriormente.

Quizá uno de los problemas prácticos más comunes que pueda plantearse ante esta jurisdicción, en el ámbito de la legitimación activa, es el relativo a la determinación de cuál sea el ente público perjudicado y, por tanto, el de determinar quién es el legitimado activo del proceso.

En ocasiones, la identificación del ente público perjudicado plantea el problema de la identificación de que Administración Pública o ente público ostenta la titularidad jurídica de los fondos públicos presuntamente menoscabados a la vista de la multiplicidad de entes con personificación de carácter público.

Ello exige, además, un esfuerzo constante de conocimiento de las continuas reformas legislativas que afectan a las Administraciones Públicas.

Así, por ejemplo, puede pensarse en el Servicio público de Correos y Telégrafos.

Hasta el año 1991 era una Secretaría General del Ministerio de Transportes, por lo que la titularidad jurídica de sus fondos pertenecía al Estado, la contratación de las partidas de alcance se hacía en las cuentas del Estado y los fondos reintegrados habían de ingresarse en el Estado.

Por la Ley de Presupuestos de 1991 se creó el organismo autónomo Correos y Telégrafos, con personalidad jurídica propia y patrimonio independiente. Como consecuencia, la titularidad jurídica de los fondos afectos al servicio pasó a hacerse en las cuentas de dicho organismo, y por último, los caudales reintegrados habrían de ingresarse en el organismo autónomo Correos y Telégrafos.

A lo anterior habría que añadir la problemática propia de un régimen transitorio, es decir, la forma de operarse la subrogación en los derechos y obligaciones del nuevo ente en los que antes tenían titularidad estatal.

En la actualidad, estas cuestiones aparecen resueltas; sin embargo, los problemas se suscitaron a partir de algunas sentencias de esta jurisdicción, cuyas partes dispositivas se limitaban a declarar que se había producido un alcance en los fondos públicos, que se condenaba al reintegro de los mismos y que se contrajera el alcance en la cuenta pública correspondiente.

Ello obligó a que en fase de ejecución tuviera que determinarse cuál fue el ente público perjudicado, si el mismo seguía existiendo como tal: quién se había subrogado, en su caso, en sus derechos y obligaciones, y, después de todas estas determinaciones, llegar a fijar las arcas públicas en que debía ser ingresado el producto de la ejecución de la sentencia.

Por todo lo anteriormente expuesto es fundamental precisar con exactitud cuál es el ente público perjudicado (legitimado activo), para así poder determinar la titularidad jurídica de los fondos públicos afectados (ello dejando al mar-

gen la importancia de esa determinación para resolver la cuestión de la postulación procesal, a la que se aludirá más adelante).

En la práctica es indispensable que, bien en la pieza separada o en las actuaciones previas practicadas por el Delegado Instructor, quede identificado el ente del Sector Público presuntamente perjudicado por ser titular de los valores, efectos o caudales públicos; así lo prevé el artículo 47.1. c), de la L. F. T. Cu.

Por igual motivo, en las demandas debe exponerse, en su encabezamiento, en interés de qué ente público actúa el firmante de los escritos de demanda; en la relación de hechos y fundamentos jurídicos debe aclararse suficientemente cuál es el ente público perjudicado, y, finalmente, en el suplico de la demanda deben quedar determinados los aspectos antedichos de forma indubitada. Las sentencias de la jurisdicción contable deben contener pronunciamientos inequívocos acerca de quién ostenta la titularidad de los fondos públicos, el cual, por ese sustrato jurídico, se convierte, en su caso, en acreedor al resarcimiento de los daños y a la indemnización de los perjuicios que sean reconocidos en la sentencia.

Cuanta mayor claridad y precisión exista, según lo señalado, será más viable que en la fase de ejecución de la sentencia se proceda adecuadamente a la contracción de la partida de la responsabilidad contable y se conozca, inequívocamente, el lugar en el que haya de ser ingresado el producto de la ejecución.

4.1. LA ACCIÓN PÚBLICA

4.1.1 Concepto

Es una forma especial de atribución de legitimación activa en el proceso a todos los individuos, porque se presupone que determinados derechos, de los que todos somos titulares, pueden ser vulnerados, por lo que el ordenamiento jurídico otorga a dichos titulares el instrumento procesal adecuado para que, de forma individual o consorciados, puedan pedir el restablecimiento del orden jurídico perturbado.

En la acción, el *autor* asume la condición de parte, es decir, ejercita derechos sustantivos y asume obligaciones y derechos procesales, quedando integrado voluntariamente en la relación jurídica procesal.

El Derecho español consagra en el nivel más alto de la pirámide normativa la acción popular. El artículo 125 de la Constitución española reconoce a los ciudadanos la posibilidad de ejercicio de la acción popular en los procesos penales que la Ley determine.

A nivel jerárquico inferior se reconoce en la Ley Orgánica del Poder Judicial (art. 19.1), Ley de Enjuiciamiento Criminal (arts. 101 y 270) y Ley del Suelo y Ordenación Urbana de 1976 (art. 235.1).

4.1.2 La acción pública de responsabilidad contable

En relación a la jurisdicción contable, el artículo 47.3 de la L. O. T. Cu. preceptúa que será pública la acción para la exigencia de la responsabilidad contable en cualquiera de los procedimientos jurisdiccionales del Tribunal de Cuentas, sin que sea exigible la prestación de fianza o caución sin perjuicio de la responsabilidad criminal y civil en que pudiera incurrir el que ejercite la acción indebidamente.

El artículo 56 de la L. F. T. Cu. detalla los requisitos y trámites que han de ser cubiertos en el ejercicio de la acción pública. A ellos nos referiremos con posterioridad, distinguiendo su ejercicio según exista o no iniciado procedimiento jurisdiccional de responsabilidad contable.

Antes es menester aclarar la intervención del Ministerio Fiscal en estos procesos en relación con este instituto; así, el auto de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas de 11-I-1986 sentó que dicha intervención tiene una naturaleza fundamentalmente institucional, lo que significa que la misión del Ministerio Fiscal es, en estos procedimientos, la de promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia del Tribunal, procurando ante éste la satisfacción del interés social.

El Ministerio Fiscal, por tanto, intervendría, conforme al artículo 124 C. E. y artículo 1 de su Estatuto Orgánico de 30 de diciembre de 1981, aun cuando no hubiera sido reconocida la acción pública en el artículo 47.3 de la L. O. T. Cu.

Por otra parte, la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en sentencia de 16-VII-1988, se refirió a la acción pública contable, ex artículo L. O. T. Cu., calificándola como un derecho ilimitable por normas de rango inferior a la Constitución o a la Ley Orgánica, sin que quepa mermar su efectividad mediante actos o resoluciones singulares, limitando los supuestos de tal acción pública, so pena de infringir el ordenamiento jurídico.

Al margen de polémicas doctrinales en torno a su denominación, el ya citado auto de 11-I-1986 preció que el artículo 47.3 de la L. O. T. Cu. se refiere a la acción popular que puede ejercitar cualquier ciudadano sin necesidad de ser titular de un derecho subjetivo o de intereses directos en un asunto determinado (de ahí que no exija garantía alguna previa a su ejercicio).

Como señala M. Sola Fernández, en su trabajo *La acción pública en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas*, la *ratio legis* de esta acción descansa en el derecho de los ciudadanos como contrapartida a la obligación de aquéllos de contribuir al sostenimiento de los servicios públicos.

La acción pública de responsabilidad contable regulada en el artículo 56 de la Ley de Funcionamiento

Debe reproducirse el contenido del artículo 56 de la Ley 7/1988, de 5-IV, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

«1. El ejercicio de la acción pública a que se refiere el artículo 47.3 de la Ley 2/1982, exigirá la personación en forma con arreglo a lo establecido en el artículo siguiente y se efectuará mediante escrito presentado dentro del plazo de nueve días a que se refiere el artículo 68.1 de la presente Ley. Si la comparecencia se efectuara en un momento posterior, se estará a lo dispuesto en el apartado 5º del mismo precepto.

2. Si no existiera iniciado procedimiento jurisdiccional en exigencia de responsabilidad contable, el ejercicio de la acción se efectuará mediante escrito, compareciendo en forma, en el que se individualizarán los supuestos de responsabilidad porque se actúe con referencia a las cuentas, actos, omisiones o resoluciones susceptibles de determinarla y a los preceptos legales que, en cada caso, se consideren infringidos. El Consejero de Cuentas de la Sección de Enjuiciamiento a quien, por turno, hubiera correspondido, previamente a la incoación del correspondiente procedimiento jurisdiccional, acordará, en su caso, recabar del Departamento que hubiere efectuado el examen y comprobación de las cuentas, o que hubiere tramitado el oportuno procedimiento fiscalizador, la formación de la pieza separada a que se refiere el artículo 45 de esta Ley, o de la Sección de Enjuiciamiento la práctica de las diligencias prevenidas en los artículos 46 y 47 de la misma.

3. En el caso de que las actuaciones fiscalizadoras no se desprendiesen indicios de responsabilidad, o los que resultaren no merecieren la calificación de contable, o de que en el escrito en que se ejercite la acción no se individualizasen los supuestos de responsabilidad contable con referencia específica a cuentas determinadas, o a concretos actos de intervención, administración, custodia o manejo de bienes, caudales o efectos públicos, el Consejero de Cuentas, previa audiencia, por término común de cinco días, del Ministerio Fiscal, Letrado del Estado y ejercitante de la acción, rechazará, mediante auto motivado, el escrito formulado e impondrá las costas en los términos previstos para el proceso civil al mencionado ejercitante, sin perjuicio del testimonio de particulares que quepa deducir para el pase del tanto de culpa a la jurisdicción penal y de la responsabilidad civil que, en su caso, resultase procedente.

4. El auto de inadmisión del escrito en que se ejercite la acción pública de responsabilidad contable será susceptible de recurso de apelación.»

De la lectura de este artículo 56 de la Ley 7/1988 podemos deducir que, en principio, hay dos posibilidades genéricas de ejercicio de la acción pública o popular contable:

1ª Cuando existe, ya iniciado, un procedimiento jurisdiccional.

2ª Cuando no haya previamente iniciado procedimiento jurisdiccional.

La primera de las posibilidades alude a la situación del ejercicio de la acción popular con base en unos hechos, lesivos para los fondos públicos, según el criterio del ejercitante, por los que, con conocimiento o desconocimiento de éste, el Tribunal de Cuentas instruye ya un procedimiento jurisdiccional de responsabilidad contable. En el caso de que el ejercitante conozca la existencia del

procedimiento, estaríamos ante el supuesto del artículo 68.1 de la Ley de Funcionamiento, en virtud del cual la apertura de un procedimiento va acompañada de un dispositivo de publicidad, mediante edictos, por el que se dan a conocer con carácter general los hechos supuestamente motivadores de responsabilidad contable con el fin de que pueda ser ejercitada la acción pública por los legalmente habilitados para ello. Si el ejercitante desconoce la existencia del procedimiento deberá, en este caso, hacérsele saber que los hechos denunciados están siendo objeto de enjuiciamiento, y a la vista de ello podrá optar por constituirse en parte en las actuaciones en curso y en el estado en que las mismas se encontrasen, o por desistir de la acción a la vista de que los hechos expuestos al Tribunal pudieran estar siendo objeto de pretensión de responsabilidad contable. Debe señalarse que el conocimiento o desconocimiento por parte del ejercitante de la existencia de procedimiento iniciado sólo tiene relevancia práctica, pues en un plano teórico aquél siempre conoce dicha existencia por medio de la publicación de edictos, y ello explica que su posible incorporación como parte al procedimiento siempre se produzca sin ninguna posibilidad de retroacción de las actuaciones. En el supuesto que analizamos ahora de existencia de procedimiento jurisdiccional iniciado, el ejercicio de la acción requiere escrito de personación. En él, al menos, deberán contenerse los datos identificativos de la persona que ejercita la acción, con pronunciamiento sobre su capacidad jurídica y legitimación para dicho ejercicio, y manifestación expresa de constituirse en parte, con solicitud de que deben entenderse con ella las sucesivas actuaciones.

En el supuesto de inexistencia de procedimiento jurisdiccional iniciado, es el ejercitante de la acción el que va a poner en marcha el orden jurisdiccional contable, y para evitar que dicha puesta en funcionamiento sea ociosa o pueda servir a intereses extraños a los inherentes a la acción popular, la Ley impone cierto rigor al propio ejercicio de la acción. En esta línea, aparte de exigir que el actor comparezca en forma, de la manera anteriormente señalada, el artículo 56.2 pide de aquél que lleve a cabo una fundamentación de hecho y de derecho de la acción que ejercita. Por tanto, los supuestos presuntamente constitutivos de responsabilidad contable deben estar individualizados en el escrito del actor, con mención de los caudales que, a su juicio, han sido menoscabados, y asimismo deben citarse los preceptos legales infringidos. En definitiva, se pretende que lleguen al juzgador suficientes elementos de conocimiento para apreciar si el escrito es consistente o responde más bien a una parcial y aventurada apreciación de la realidad por parte del compareciente, o, en su caso, evidencia una equivocada valoración jurídica de los hechos (en el supuesto en que éstos puedan dar lugar a otro tipo de responsabilidad distinta de la contable).

Si el escrito no reúne las características señaladas, o los hechos participados al Tribunal de Cuentas no revisten indicios de responsabilidad contable, se abre, según el artículo 56.3, un trámite procesal de tipo incidental que tiende a la inadmisión del escrito de ejercicio de la acción popular. Dicho trámite se inspira en el principio de audiencia, y por ello consiste en oír, por término común de cinco días, al Ministerio Fiscal, al Abogado del Estado (participación muy discutible si los hechos denunciados no se refieren al Sector Público estatal) y al ejer-

citante de la acción. A la vista del escrito de iniciativa y de los criterios mantenidos por los oídos, el Consejero de Cuentas turnado determinará acerca de la admisión o inadmisión del escrito. Dictaminada la inadmisión del mismo, las partes interesadas tendrán la posibilidad del recurso de apelación; si en este trámite el Consejero, a la vista de las opiniones evacuadas, opta por admitir el escrito del actor, el auto dictado no sería recurrible en tanto en cuanto el artículo 56.4 reserva el recurso de apelación para el auto de inadmisión.

Sola Fernández sostiene que, planteada una acción popular para la incoación de un juicio de cuentas, requerida la Sección de Fiscalización para la formación de la pieza separada y contestando ésta que en el momento del requerimiento no es posible dicha formación por carecerse de antecedentes fiscalizadores, nunca podrá por tal motivo inadmitirse el escrito de ejercicio de la acción, sino que, en cualquier caso, deberá ser puesto en conocimiento del actor que la tramitación de su pretensión se verá dilatada por aquella circunstancia, situándose aquél desde ese momento en situación de persona interesada en que las cuentas respecto de las que los hechos denunciados se individualizan sean oportunamente rendidas y censuradas. La propia litispendencia de la acción popular planteada deberá, de hecho, actuar como elemento impulsor del Departamento competente para el examen de las cuentas con la finalidad de imprimir al proceso la máxima celeridad.

Concluye que la oportunidad de la acción pública contable nunca podría verse comprometida por el hecho de carecerse de antecedentes de fiscalización relativos a los hechos denunciados, puesto que la Ley de Funcionamiento ofrece medios legales suficientes para que dicha operatividad quede garantizada. La función institucional para la que la acción popular se crea queda así garantizada por la propia Ley 7/1988, que proporciona la cobertura necesaria para que la existencia de dicha acción no quede en absoluto desvirtuada por posibles trabas legales que dificulten su ejercicio.

5. Postulación

5.1. CONCEPTO

La postulación procesal es un requisito del proceso en virtud del cual las partes deben comparecer representadas y dirigidas técnicamente por profesionales habilitados al efecto, llamados Procuradores y Abogados, e impuesto por la necesidad de proteger a los particulares contra su propia impericia y para obtener que la institución funcione sobre bases profesionales.

5.2. LA POSTULACIÓN EN LOS PROCEDIMIENTOS JURISDICCIONALES CONTABLES

Los procesos contables no se apartan, en términos generales, de esta exigencia legal, en aras de que las partes en los mismos puedan plantear y defender de forma adecuada sus pretensiones.

Debe distinguirse entre sujetos de Derecho privado y sujetos de Derecho público.

1. SUJETOS DE DERECHO PRIVADO. El artículo 57 de la L. F. T. Cu. contiene la regulación de la representación y defensa de las partes que no son entidades públicas.

Establece el artículo 57 que:

«1. Las partes deberán conferir su representación a un Procurador o valerse tan sólo de Abogado con poder al efecto, notarial o *apud acta*.

2. Cuando actuaren representadas por un Procurador deberán ser asistidas por Abogado, sin lo cual no se dará a ningún escrito, salvo lo previsto en el artículo 10, número 4, de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que se refiere a los escritos que tengan por objeto personarse en el juicio, pedir la suspensión de vistas y cualquier otro de mera tramitación.

3. Podrán, no obstante, comparecer por sí mismos los funcionarios y el personal al servicio de las entidades del Sector Público legitimados para actuar ante el Tribunal de Cuentas (y en el mismo sentido, el art. 48.1 de la L. O. T. C., que añade que “podrán asumir su propia defensa”), e igualmente, para defender derechos o intereses propios, las personas que tengan título de Licenciado en Derecho, aunque no ejerzan la profesión de Procurador o Abogado.

4. En el procedimiento de cancelación de fianzas no será precisa la intervención de Abogado ni Procurador, pudiendo los interesados, sean o no funcionarios, comparecer por sí mismos; pero si no lo hicieran les será de aplicación lo dispuesto en los apartados anteriores.

5. Estarán inhabilitados para actuar ante el Tribunal de Cuentas, como Abogado o Procurador, quienes los dos años inmediatamente anteriores hubieren sido Consejeros, funcionarios o personal del mismo.»

De la regulación antecitada: Artículos 48.1 L. O. T. Cu. y 58 L. F. T. Cu., puede extraerse el siguiente esquema de los posibles *modos de comparecencia* de los sujetos privados en los procedimientos jurisdiccionales ante el Tribunal de Cuentas.

Procedimientos de reintegro por alcance y juicios de cuentas

Son los siguientes:

1. Mediante *Abogado, con poder notarial o apud acta*.

(El poder *apud acta* es el que se confiere en el seno del propio procedimiento jurisdiccional contable mediante una simple comparecencia y de la que el Secretario deja constancia escrita en el mismo (art. 281.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial).

2. Representadas por un *Procurador* y asistidas por un *Abogado*.

(Excepto los escritos cuyo objeto sea personarse en el juicio, pedir la suspensión de vistas y cualquier otro de mera tramitación; cuando la suspensión de vis-

tas o diligencias se funde en causas que se refieran especialmente al Abogado también deberá este firmar el escrito, si fuese posible. Artículo 10.4 L. E. Civil.)

3. *Los funcionarios y personal al servicio de las entidades del Sector Público legitimado* ante el Tribunal de Cuentas por sí mismos.

4. *Las personas con título de Licenciado en Derecho* por sí mismas, aunque no ejerzan la Procuraduría o la Abogacía.

2. SUJETOS DE DERECHO PÚBLICO.

En cuanto a los entes del Sector Público, preceptúa el artículo 48.2 de la L. O. T. Cu.: «La representación y defensa del Estado y sus organismos autónomos en las actuaciones a que se refiere la presente Ley corresponderán a los Abogados del Estado. La de las Comunidades Autónomas, provincias y municipios, a sus propios Letrados, a los Abogados que designen o a los Abogados del Estado.»

Por su parte, el artículo 58 de la L. F. T. Cu. establece:

1. Cuando el Letrado del Estado, ostentando la representación de éste, estime que el sostenimiento de su pretensión carece de base legal, lo hará presente al Ministro del que dependa la Administración o entidad perjudicada para que acuerde lo que estimare procedente, en cuyo caso podrá solicitar la suspensión del procedimiento por plazo de treinta días.

2. Cuando el Letrado del Estado asuma la representación y defensa de la Administración autonómica, de las Administraciones Locales o de la Administración institucional, no podrá desistir del procedimiento ni renunciar al ejercicio de la pretensión de responsabilidad contable, pero sí abstenerse de intervenir, expresando las razones en que funde su abstención. En este caso, se notificará la abstención a la entidad, Corporación o institución perjudicada para que, en el plazo de veinte días, pueda designar representante en juicio o comunicar al Tribunal, por escrito, los fundamentos que apoyen la pretensión de responsabilidad contable.

3. El desistimiento o renuncia de la Administración o entidad del Sector Público perjudicada no supondrá el sobreseimiento de las actuaciones, que podrán continuar con las demás partes, o sólo con el Ministerio Fiscal, hasta la resolución definitiva.»

La solución a la cuestión de la postulación procesal de los entes públicos activamente legitimados en el proceso contable requiere que previamente haya quedado resuelto el tema de la legitimación activa, pues en función de cual sea el ente del Sector Público perjudicado variará la respuesta a la cuestión de la postulación. Por tanto, la identificación inequívoca de quién es el titular de los fondos públicos menoscabados resulta esencial no sólo para la determinación de la legitimación activa en el proceso, sino también para la resolución del tema de la postulación procesal.

La complejidad de la Administración Pública española, que se pone de manifiesto en la existencia de multitud de entes que la componen, convierte en empresa ciertamente compleja el tratamiento exhaustivo de quienes ostentan la re-

presentación procesal de los diferentes entes que integran el Sector Público. Por ello, analizaremos muy brevemente los supuestos más representativos.

Así, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 447 de la L. O. P. J., 48 de la L. O. T. C. y 38 de la L. G. P., el Estado y los organismos autónomos, sean administrativos o de otra clase, estarán representados por los Abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico del Estado.

El 447.1, con nueva redacción, a partir de la L. O. 16/1994, de 8 de noviembre, de reforma de la L. O. P. J., de 1 de julio de 1985, establece: «*La representación y defensa del Estado y de sus organismos autónomos, salvo que, en cuanto a éstos, sus disposiciones autoricen otra cosa, así como la de los órganos constitucionales, corresponderán a los Letrados integrados en los Servicios Jurídicos del Estado. La representación y defensa de las entidades gestoras y de la Tesorería General de la Seguridad Social corresponderá a los Letrados de la Administración de la Seguridad Social, sin perjuicio de que en ambos casos, y de acuerdo con lo que reglamentariamente se determine, puedan ser encomendadas a Abogado colegiado especialmente designado al efecto.*»

A tenor del artículo 38 de la Ley General Presupuestaria, «la representación y defensa de la Hacienda Pública ante los Juzgados y Tribunales corresponde a los Abogados del Estado y demás Letrados integrados en los Servicios Jurídicos del Estado bajo la dependencia y directrices de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, conforme a lo previsto en el artículo 447 de la L. O. P. J. 6/1985, de 1 de julio, y de acuerdo con las disposiciones de su Estatuto Orgánico y demás que regulan la actuación en juicio».

De forma prácticamente idéntica, la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica del Estado e Instituciones Públicas, en su artículo 1, apartado 1º, regula el régimen de asistencia jurídica al Estado, consistente en el asesoramiento y la representación y defensa en juicio del Estado y de sus organismos autónomos, así como la representación y defensa de los órganos constitucionales, cuyas normas internas no establezcan un régimen especial propio, atribuyéndola a los Abogados del Estado, de cuyo Director dependen sus unidades, denominadas Abogacías del Estado.

Sólo se exceptúan de dicho asesoramiento jurídico el Ministerio de Defensa y los organismos autónomos adscritos al mismo, correspondiendo en este ámbito tales funciones a los miembros del Cuerpo Jurídico Militar, conforme a lo establecido en la Ley 17/1989, de 19 de julio, reguladora del Régimen del Personal Militar Profesional, y demás disposiciones legales de aplicación.

El apartado 2º del artículo 1 de la Ley dice: «La asistencia jurídica de la Administración de la Seguridad Social, consistente en el asesoramiento jurídico y la representación y defensa en juicio en al ámbito de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social corresponderá a los miembros del Cuerpo de Letrados de la Administración de la Seguridad Social.

Por su parte, la L. O. P. J. y la L. O. T. C. establecen que las Comunidades Autónomas estarán representadas por los Letrados que sirvan en sus propios ser-

vicios jurídicos, sin perjuicio de que puedan designar a un Abogado colegiado que les defienda y represente. Asimismo, cabe la posibilidad de que los Abogados del Estado representen y defiendan a las Comunidades Autónomas en los términos que en cada caso se establezca.

La señalada Ley de A. J. E. I. P., en su artículo 1. apartado 3º, preceptúa: los Abogados del Estado podrán representar, defender y asesorar a las Comunidades Autónomas en los términos que, en su caso, se establezcan reglamentariamente y a través de los oportunos convenios de colaboración celebrados entre el Gobierno de la nación y los órganos de gobierno de las Comunidades Autónomas.»

La Corporaciones Locales tienen un régimen de representación y defensa similar al de las Comunidades Autónomas; esto es, por medio de sus propios Letrados, o. en su caso, por medio de Abogado colegiado. El artículo 54.4 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local remite en materia de representación y defensa en juicio de las entidades locales a lo dispuesto en la L. O. P. J. El Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales, aprobado por Real Decreto 2.568/1986, de 28 de noviembre, en su artículo 447.2 de la L. O. P. J. dice: «La representación y defensa en juicio de los entes locales corresponderá a los Letrados que sirvan en los Servicios Jurídicos de los mismos, salvo que designen Abogado colegiado que les represente y defienda.»

A raíz de la redacción de este apartado 2º del artículo 447 de la L. O. P. J., la Circular nº 3/89, del Servicio Jurídico del Estado, estableció la inadmisibilidad legal de que dicho Servicio Jurídico asumiera la defensa y representación de las Corporaciones Locales; añade, además, que pondrá de manifiesto tal imposibilidad tanto a las Corporaciones Locales que soliciten la asunción de la representación y defensa del Servicio Jurídico del Estado como al órgano jurisdiccional que dé traslado de alguna resolución relativa al proceso en el que la parte legitimada no sea el Estado, sino una Corporación Local.

La Disposición Derogatoria de la L. O. P. J. declara derogadas cuantas otras leyes y disposiciones se opongan a lo establecido en la misma. No hace mención a la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, cuyos preceptos reguladores en materia de representación y defensa de los entes locales están en contradicción con lo dispuesto en el artículo 447.2 de la misma. Este precepto, a diferencia del artículo 447.2 anterior a la reforma operada por la L. O. 16/1994, no contempla la posibilidad de que los Abogados del Estado asuman la representación y defensa de los entes locales.

No queda otra solución, para salvar la contradicción derivada de distintas regulaciones sobre la misma materia, que acudir a los criterios interpretativos ofrecidos por nuestro ordenamiento jurídico. Así, debe descartarse, para empezar, una posible interpretación armonizadora de los preceptos contradictorios, ya que no es posible compatibilizar la actual redacción del artículo 447.2 de la L. O. P. J. con la del artículo 48.2 de la L. O. T. Cu., ni con el artículo 58.2 de la L. F. T. Cu., y

ello porque la primera omite la habilitación a los Abogados del Estado para asumir la defensa y representación de los Entes Locales en tanto las segundas la contemplan expresamente.

De este modo, parece adecuada una interpretación derogatoria de los repetidos preceptos contradictorios de las citadas normas incompatibles conforme a la cual habría que aplicar de forma sucesiva los criterios jerárquico, cronológico y de especialidad; el primero no salvaría la contradicción existente entre el artículo 447.2 de la L. O. P. J. y los artículos 48.2 de la L. O. T. Cu. y 58.2 de la L. F. T. Cu., dada la igualdad jerárquica de dichas leyes; debemos entonces recurrir a la aplicación del criterio cronológico para resolver la contradicción reguladora en favor de la vigencia del artículo 447.2 de la L. O. P. J. en materia de representación y defensa de los entes locales, con nueva redacción a partir de la Ley Orgánica 16/1994, de 8 de noviembre, con la consiguiente derogación del artículo 48.2 de la L. O. T. Cu. de 12 de mayo de 1982 y del artículo 58.2 de la L. F. T. Cu., en cuanto a la referencia que contienen la representación y defensa de la Administración Local por los Abogados del Estado.

No parece, en consecuencia, procedente acudir al criterio de especialidad, ya que la aplicación del criterio cronológico excluye la aplicación de los preceptos contenidos en las Leyes reguladoras del Tribunal de Cuentas, anteriores en el tiempo, que dejan, por ello, de ser válidas y aplicables.

Las entidades gestoras de la Seguridad Social (Instituto Nacional de la Seguridad Social, Instituto Nacional de la Salud, Instituto de Migración y Servicios Sociales e Instituto Social de la Marina) serán representadas por medio de sus propios Letrados integrados en sus Servicios Jurídicos. Del mismo modo tendrá dicha representación la Tesorería General de la Seguridad Social como servicio común de la misma.

Respecto de las sociedades estatales a las que se refiere el artículo 6.1, *a*), de la Ley General Presupuestaria, esto es, las que adoptan forma de sociedades anónimas, al estar sometidas en su funcionamiento al ordenamiento jurídico privado, se harán representar por medio de los Abogados colegiados que designen.

En cuanto a las sociedades estatales del artículo 6.1, *b*), de la L. G. P., es decir, las entidades de Derecho público con personalidad jurídica que por ley han de adaptar su funcionamiento al ordenamiento jurídico-privado, y los entes de Derecho público a los que alude el artículo 6.5 de la citada L. G. P., debe señalarse que la Ley 29 de diciembre 1993 sobre Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de Protección del Desempleo establece, en su Disposición Adicional Decimoquinta, que respecto de dichos entes el asesoramiento jurídico, defensa y representación en juicio podrá ser encomendado a los Abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico del Estado mediante convenio, en el que se determinará la compensación económica a abonar al Tesoro Público. Esto, a menos que sus disposiciones específicas establezcan lo contrario.

La Disposición Derogatoria Única de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, declara expresamente derogados ambos apartados 1, b), y 5 del artículo 6 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.

Debe señalarse que, como consecuencia de la entrada en vigor de la citada Ley 6/1997, se crea dentro de los organismos públicos un nuevo tipo de entes –las denominadas entidades públicas empresariales–, quedando pendiente de regulación la defensa y representación de los mismos.

En este orden, el artículo 1, apartado 4, de la Ley de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas establece que, salvo que sus disposiciones específicas establezcan otra previsión al efecto, podrá corresponder a los Abogados del Estado la asistencia jurídica a las entidades Públicas Empresariales, reguladas en el capítulo III del Título III, y Disposiciones Adicionales Octava, Novena y Décima de la Ley 6/1997, de 14 de abril, anteriormente citada, mediante la formalización del oportuno convenio al efecto, en el que se determinará la compensación económica a abonar al Tesoro Público.

Debe señalarse que la asistencia jurídica a que se refiere el artículo 1, apartado 4, de la Ley debe comprender, aunque no lo indique de forma expresa, las funciones de representación y defensa de las citadas entidades públicas empresariales, pues idénticas funciones constituyen parte esencial del régimen de asistencia jurídica atribuido a los Abogados del Estado integrados en el Servicio Jurídico del Estado y previsto para el Estado, sus Organismos y Órganos Constitucionales en el artículo 1, apartado 1, de la propia Ley, así como del régimen de asistencia jurídica de la Administración de la Seguridad Social, que correspondería a los Letrados de ésta, según el artículo 1, apartado 2º, de la misma.

Las Disposiciones Adicionales Octava, Novena y Décima de la Ley 6/1997, de 14 de abril, se refieren, respectivamente, al Banco de España, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Consejo Económico y Social, el Instituto Cervantes, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, el Ente Público R. T. V. E., las Universidades no transferidas, la Agencia de Protección de Datos, el Consorcio de la Zona Especial Canaria, la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional y la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones.

Las normas reguladoras propias de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Ley de Presupuestos para 1991), con el carácter de ente a los que se refería el artículo 5 de la L. G. P., encomiendan su representación y defensa a sus servicios jurídicos propios integrados por Abogados del Estado en superior coordinación con el Servicio Jurídico del Estado.

El ente público Aeropuertos Nacionales, perteneciente al grupo de los que contemplaba el artículo 6.1, b), de la L. G. P. tiene suscrito un convenio con el Servicio Jurídico del Estado al amparo de la Ley de 29 de diciembre de 1993.

Finalmente haremos una breve referencia a la sociedad Caja Postal, S. A., cuyo régimen de representación y defensa ha experimentado una importante modificación como consecuencia de la alteración de su forma jurídica de constitución.

El nuevo régimen jurídico de las entidades oficiales de crédito, incorporado por el Real Decreto-Ley 3/1991, de 3 de mayo (posteriormente convalidado a través de Ley), ha producido una transformación general en este Sector Público financiero.

Una de las manifestaciones concretas de dicha transformación general, ha sido la extinción del organismo autónomo Caja Postal de Ahorros, quedando subrogada en todos los derechos y obligaciones del mismo la sociedad estatal –del artículo 6.1, a), del T. R. L. G. P.– Caja Postal, S. A., la cual, además, se constituyó en continuadora de la actividad habitual que venía desarrollando el organismo autónomo desaparecido.

La nueva Sociedad Caja Postal, S. A., dotada de personalidad jurídica autónoma, tiene derecho a su propia representación legal y defensa técnica ante la jurisdicción contable, correspondiendo ambas funciones a los Letrados integrados en sus propios Servicios Jurídicos o a los Abogados colegiados que en su caso designe. Por ello, la posible asunción de tales funciones por el Servicio Jurídico del Estado debe quedar reservada a aquellos casos en los que la sociedad estatal –omitiendo el nombramiento de su propia representación y defensa– admita la de dicho Servicio Jurídico.

Esta posible participación subsidiaria del Servicio Jurídico Estatal se fundamentaría en la coincidencia de intereses procesales de las dos personas jurídicas públicas: el Estado (dotado de su personalidad jurídica única con arreglo al artículo 1 de la L. R. J. A. E.) y Caja Postal, S. A. (dotada de la personalidad jurídica propia de toda sociedad anónima mercantil).

6. Bibliografía

JAIME GUASP: *Derecho procesal civil*.

MARIANO F. SOLA FERNÁNDEZ: «La acción pública en la Ley de funcionamiento del Tribunal de Cuentas». *Crónica 1990-1991*.

MANUEL GARCÍA CALVO: *Teoría del Derecho*, Ed. Tecnos, 1992.

**EL ÓRGANO DE CONTROL
EXTERNO DE LOS
ESTADOS UNIDOS
Y SUS RELACIONES
CON EL PARLAMENTO**

Pilar Jiménez Ríos
Letrada del Tribunal de Cuentas

SUMARIO

1. Introducción
 - 1.1. Necesidad de un control eficaz en la actualidad
 - 2.2. Objeto y finalidad de esta comunicación
2. Evolución histórica de la G. A. O.
 - 2.1. Evolución legislativa
 - 2.2. Evolución del ámbito objetivo de la G. A. O.: nuevas técnicas de auditoría
 - 2.2.1. Primera etapa (1921-1945)
 - 2.2.2. Segunda etapa (1946-1965)
 - 2.2.3. Tercera etapa (1966-1996)
3. *General Accounting Office*: órgano de control externo de Estados Unidos
 - 3.1. Papel y misión de la G. A. O.
 - 3.2. Relación de la G. A. O. con los Parlamentos regionales
4. Consecuencias positivas de la relación G. A. O. con el Congreso americano
 - 4.1. Elección del Contralor General
 - 4.2. Estructura orgánica de la G. A. O.: especial mención a la unidad de relaciones con el Congreso
 - 4.3. Función asesora del Congreso
 - 4.4. Función fiscalizadora
 - 4.4.1. Un concepto actualizado de fiscalización
 - 4.4.2. La iniciativa fiscalizadora
 - 4.4.3. El objeto de las fiscalizaciones
 - 4.5. Medios y formas de comunicar los resultados de las fiscalizaciones
 - 4.5.1. Importancia especial de los informes y estudios realizados por la G. A. O.
 - 4.5.2. Aspecto numérico
 - 4.5.3. Tipología de los informes
 - 4.6. Planificación de las fiscalizaciones
 - 4.7. Elaboración de Normas de Auditoría y Contabilidad Pública
 - 4.8. Función asesora a las agencias y a los departamentos federales
 - 4.9. Personal cualificado y heterogéneo
 - 4.10 Presupuesto de la G. A. O.
5. Consecuencias negativas
6. Conclusión final
 - 6.1. Una breve conclusión general
 - 6.2. Conclusiones concretas: la G. A. O.. ¿un ejemplo a seguir?
 - 6.3. Hacia el futuro
7. Bibliografía

1. Introducción

1.1. NECESIDAD DE UN CONTROL EFICAZ EN LA ACTUALIDAD

Las relaciones entre los órganos de control externo y el poder legislativo han sido siempre difíciles y delicadas. En los tiempos actuales, el análisis de esta relación está adquiriendo más importancia debido a la necesidad de ejercer un control más exhaustivo y eficaz del gasto público.

La necesidad de controlar los fondos públicos preocupa a todos los países del mundo. Los países integrados en la Unión Europea necesitan un mayor control de sus economías para converger y alcanzar la unión monetaria. Los Estados Unidos de América mantienen una lucha constante para lograr reducir el elevado déficit público, que caracteriza a su economía. Los países menos desarrollados mantienen una lucha constante contra la corrupción, la malversación y el fraude, que caracteriza sus estructuras y economías.

Por eso, como ya se viene poniendo de manifiesto en diferentes foros nacionales e internacionales, el reto actual al que se enfrentan las Entidades Fiscalizadoras Superiores (E. F. S.) (1) consiste en un mejor y eficaz control de la Administración y del gasto público, con la finalidad de mejorar la gestión y con el objetivo último de erradicar el fraude y la malversación (2).

Cada E. F. S. tienen unas características y rasgos peculiares que la hacen diferente de las demás. Este abanico de notas y características de las E. F. S. tiene su origen en la diversidad de estructuras territoriales y normas constitucionales que existen en los distintos Estados. La forma de Estado y de Gobierno y el esta-

(1) En el presente documento, los términos «órganos de control externo» y «Entidades Fiscalizadoras Superiores» se han considerado y utilizado como sinónimos.

(2) «LXXV Aniversario de la creación de la G. A. O.» (C. Bowsheer). «XI International Financial Management Conference on Good Financial Management is critical for strong governments: Year 2000 and beyond» (The International Consortium on Governmental Financial Management, Washington, oct. 96).

blecimiento del principio de división de poderes son elementos fundamentales para comprender el marco legislativo socio-político en que la relación entre los órganos de control externo y el poder legislativo se circunscribe.

El moderno parlamentarismo nació de una profunda reflexión acerca de la aplicación práctica del principio de separación de poderes y del establecimiento de límites al poder ejecutivo. La evolución del parlamentarismo, en opinión de G. Peces Barba, ha ido formando las dos principales funciones del Parlamento de la actualidad: la producción de leyes y el control del Gobierno. En los sistemas presidencialistas, esta última función se encuentra algo debilitada al no ser el Jefe del ejecutivo directamente responsable ante el Congreso: en consecuencia, esta función de control es entendida de una manera más amplia y flexible.

En algunos Estados, aunque los distintos órganos de control siguen proclamando, en sus normas, la independencia, continúan siendo dependientes del poder ejecutivo. En otros Estados, estos órganos han roto definitivamente el vínculo que les unía con el poder ejecutivo, y se definen funcionalmente, autónomos e independientes, aun cuando incardinados en el poder legislativo. En la mayoría de los casos, esta situación de dependencia o independencia de las E. F. S. es afirmada incluso constitucionalmente (3).

Algunas de estas E. F. S. tienen asignada una importante función de asesoramiento jurídico-económico-presupuestario del Parlamento. Otras tienen encomendada la función jurisdiccional relativa al enjuiciamiento de las responsabilidades contables que se deduzcan de las actividades fiscalizadoras y de control. Otras E. F. S. tienen la obligación de ejercer no sólo el control *a posteriori*, sino que también ejercen el control *a priori*.

Sin embargo, y a pesar de estas y otras muchas diferencias existentes entre las E. F. S., existe una norma común a todas ellas: «la vinculación» con los respectivos poderes legislativos. Las entidades tienen el deber de informar a los respectivos Parlamentos de los resultados de las actividades fiscalizadoras ejercidas sobre la actividad económico-financiera de la Administración Pública.

Como venimos diciendo, la relación entre las Cámaras Legislativas y los órganos de control económico-financiero adquiere matices y caracteres diversos y provoca, por tanto, diferentes puntos de conflicto en los distintos países del mundo. La polémica suscitada en torno a esta relación surge, subyugante, aunque de modo distinto, en todos los países en los que dichas instituciones realizan las funciones que tienen encomendadas.

Sin embargo, a pesar de estas diferencias, a veces sorprendentes, el intercambio cultural de información entre los países puede colaborar no sólo a la me-

(3) Artículo 136 de la Constitución española: «El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector Público. Dependerá directamente de las Cortes Generales y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el examen y comprobación de la Cuenta General del Estado.»

J. M. FERNÁNDEZ PIRLA y PASCUAL SALA SÁNCHEZ: «Las relaciones del Tribunal de Cuentas y las Cortes son imprescindibles y deben ser continuadas», *El Tribunal de Cuentas, ayer y hoy*.

jora de las relaciones entre ello, sino también a la mejora de los órganos de cada uno de los países. No se trata de copiar o «importar» un modelo concreto, se trata de asimilar aquellos conocimientos y experiencias que pueden beneficiar al sistema de control que cada país tiene establecido, respetando siempre su historia e idiosincrasia.

En el mundo actual, en el que las naciones independientes cada vez son más interdependientes, *una mejor rendición y fiscalización de cuentas se convierte en una tarea importante e imprescindible* no sólo en el ámbito nacional, sino también en la esfera de las relaciones internacionales.

1.2. OBJETO Y FINALIDAD DE ESTA COMUNICACIÓN

Aunque podrían examinarse otros muchos aspectos y problemas relacionados con las E. F. S., lo cierto es que las relaciones entre éstas y el poder legislativo, quizá por la actualidad o, tal vez, por afectar a la raíz y, por ende, a toda la entidad, reviste una importancia especial.

En concreto, la presente comunicación trata sobre las relaciones entre la *General Accounting Office* –órgano de control externo de los Estados Unidos– y el *Congress* –Parlamento de los Estados Unidos de América–, y pretende analizar las características de dichas instituciones, de las cuales quizá pueden desprenderse algunos de esos conocimientos y experiencias antes mencionados que otras E. F. S. quizá podrían asimilar o, al menos, tener presente en el futuro.

Brindar a los lectores *un mejor entendimiento del papel y funcionamiento de la G. A. O., a través del análisis y estudio de su estrecha y peculiar relación con el Congreso de los Estados Unidos*, es el propósito único de esta breve reflexión.

2. Evolución histórica de la G. A. O.

2.1. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA

En los artículos 1, 2 y 3 de la Constitución de los Estados Unidos (1789) se enumeran los tres poderes del Estado y se regulan sus funciones y atribuciones. La Constitución positiviza los principios de la división de poderes (*Separation of Powers*) (4) y equilibrio de los mismos (*Checks and Balance*) (5), en virtud de los cuales se establecieron y funcionan, en este país, los tres poderes clásicos.

(4) *The three branches of the Government are based on the principle of the separation of powers. There is also a federal bureaucracy which implement the policies enacted by the legislature and executive. The three branches are: 1) Legislative Congress, which is divided into two houses, the House of Representatives and the Senate. 2) Executive: President. 3) Judiciary: the Federal Court system ("The U. S. Federal Government"). There can be no liberty where the legislative and the executive powers are united in the same person, or if the power of judging be not separated from the legislative and executive powers (James Madison).*

(5) *The U. S. Constitution is a system of checks and balances which: 1) Allows the president to veto legislation from Congress. 2) Permits Congress to override a presidential veto, halt presidential appointments and*

El Presidente de los Estados Unidos, cabeza del poder ejecutivo, tiene, entre otras, la facultad de vetar las leyes aprobadas por el Congreso. El Parlamento (*Congress*), que está formado por la Cámara de Representantes (*House of Representatives*) y el Senado (*Senate*), puede evitar el veto del Presidente y rechazar o ratificar Tratados Internacionales... Los Tribunales de Justicia, y especialmente, la Corte Suprema (*Supreme Court*), juzgan la constitucionalidad de las leyes aprobadas por el Congreso y los actos dictados por el Presidente y crea derecho a partir de su jurisprudencia.

La Constitución de los Estados Unidos no menciona a la G. A. O., pero impone al poder legislativo el mandato de ejercer el control del Gobierno americano. En desarrollo de esta función constitucional, el Congreso aprobó la *Budget and Accounting Act; 31 United States Code, Secc. 709 (Ley de Presupuesto y Contabilidad de 1921)*, que si su objetivo principal consistía en mejorar las funciones presupuestarias y contables de la Administración nacional y otorgar al Presidente de los Estados Unidos mayores poderes sobre el presupuesto federal (6), también creó la G. A. O. (7), con la finalidad de equilibrar los poderes presidenciales, siendo su papel principal el control del funcionamiento de la Administración nacional y de los fondos públicos federales (8).

La función principal de la G. A. O. consiste en controlar y garantizar que los fondos públicos sean gastados de un modo adecuado y acorde con las necesidades e intereses públicos. La G. A. O. quedó configurada como «organismo perteneciente al poder ejecutivo», pero cuya principal competencia consistía en ayudar al Congreso a controlar los gastos federales.

El contexto histórico en el que la G. A. O. fue creada influyó enormemente en su desarrollo y evolución posterior. En los Estados Unidos, la función fiscalizadora estuvo, en los comienzos, representada, dentro del poder ejecutivo, por los Contralores internos del Departamento del Tesoro –antecesores del Contralor General de la G. A. O.–, que existieron desde los primeros días de la aprobación de la Constitución.

refuse to ratify treaties. 3) Gives the Supreme Court the authority to declare acts of Congress, or those acts declared by the President, unconstitutional (-The U. S. Federal Government -).

-The powers of government should be so divided and balanced among several bodies of magistracy, as that none could transcend their legal limits, without being effectively checked and restrained by the others- (C. Montesquieu).

(6) -The President shall transmit to Congress on the first day of each regular session, the Budget, which shall set forth in summary and in detail... (Sec. 201, Title II, «Budget and Accounting Act, 1921»).

(7) -There is created an establishment of the Government to be known as the GENERAL ACCOUNTING OFFICE, which shall be independent of the executive departments and under the control and direction of the Comptroller General of the United States.» (Sec. 301, Title III, «Budget and Accounting Act, 1921»).

(8) -The Comptroller General shall investigate, at the seat of the Government or elsewhere, all matters relating to the receipt, disbursement, and application of public funds... (Sec. 312-318, Title III, «Budget and Accounting Act»).

La ubicación de la G. A. O. dentro de la estructura del Ejecutivo Federal era muy ambigua. En un principio, la G. A. O. se creó a instancias del Congreso, para satisfacer sus deseos de tener un auditor independiente a quien pudiera solicitar cierta información: sin embargo, el nombramiento del Contralor General por el Presidente de los Estados Unidos, junto con la asunción de algunas funciones de cierto carácter ejecutivo heredadas del Departamento del Tesoro, nos lleva a concluir que la G. A. O. se encontraba, en su origen se encuentra, en la actualidad, muy cerca de la línea divisoria entre los poderes legislativo, y ejecutivo (9).

La Ley de Procedimiento Presupuestario y Contable» de 1950 asignó a la G. A. O. facultades nuevas y distintas. La G. A. O., a partir de esta Ley, tuvo la facultad y, al mismo tiempo, el deber jurídico de elaborar principios y normas de contabilidad pública y de desarrollar, revisar y aprobar sistemas contables para determinados organismos y departamentos federales (10).

En 1960, Elmer Staats, quinto Contralor General, aportó nuevas ideas y métodos de ayuda y colaboración entre la G. A. O. y el Congreso. Mr. Staats asignó nuevas competencias relativas a la evaluación de programas y el análisis de políticas federales. Desde ese momento, y con la aprobación de The Congressional Budget and Impoundment Act (1950) y Legislative Reorganization Act (1970), la G. A. O. comenzó una nueva etapa que se extiende hasta la actualidad. La G. A. O. fue más allá de sus funciones tradicionales relativas a la realización de auditorías financieras y comenzó las auditorías de programas, las de eficiencia, eficacia y economía.

Mr. Bowsher, sexto Controlador General de la G. A. O., ha seguido desde su nombramiento, en 1981, hasta el final de su mandato, en 1996, una línea similar a la marcada por su antecesor. Mr. Bowsher dio importancia a la rendición de cuentas, a las auditorías operativas, a la evaluación de los programas federales y recuperó, en cierta medida, las auditorías financieras (11).

Durante su mandato se recomendó a los organismos, oficinas y departamentos federales que modernizaran sus sistemas financieros, prepararan estados

(9) «The presidential appointment of the Comptroller General, together with GAO's inheritance from Treasury of some arguably executive functions, led some to conclude that GAO straddled the executive/legislative boundary, having a foot in both camps» (Harry S. Havens, «The Evolution of the GAO: from voucher audits to program evaluations», enero 1990).

(10) «The Comptroller General... shall prescribe the principles, standards and related requirements for accounting to be observed by each executive agency...» (Sec. 112).

«The General Accounting Office shall cooperate with the executive agencies in the development of their accounting systems, including the Treasury Department, in the development and establishment of the system of central accounting and reporting... Such accounting systems shall be approved by the Comptroller General when deemed by him to be adequate and in conformity with the principles, standards, and related requirements prescribed by him.»

(11) A modo de ejemplo, pueden citarse: *Financial Audit: Senate restaurant revolving fund for Fiscal Year 94 and 93*, AIMD, 95-173, julio, 1993. *Public Pension Plans: evaluation of economically targeted investment programs*, PEMD-95-13.

financieros anuales consolidados y los sometiesen a la fiscalización de la G. A. O. (12).

También fue con Bowsher cuando la G. A. O. dedicó especial atención al déficit federal. La G. A. O. denunció que la falta de control sobre el mismo por parte del Gobierno ponía en grave peligro al Estado. Se realizaron estudios e informes (13), en los que se explicaron las causas e implicaciones del déficit y se sugirió a los legisladores y a los encargados de la toma de decisiones políticas diversas formas para reducirlo.

A principio de los años setenta, la G. A. O. mejoraron las técnicas para la fiscalización de los programas federales. A partir de entonces no sólo se controlan los gastos que ellos mismos suponían, sino también la administración, el coste, los resultados y los beneficios reportados a la sociedad norteamericana; en definitiva, comenzó a examinarse la eficiencia, eficacia y racionalidad económica de los programas federales en sí mismos (14).

En 1980, con la aprobación de la Ley de la G. A. O., se reforzó su papel y autoridad y se le permitió el acceso a todo tipo de documentación necesario para realización de auditorías. Por principio, por su propia naturaleza y por su misión, la G. A. O. tiene acceso a cualquier documentación o información (15).

La anterior normativa, completada con la Ley Reguladora del Personal de la G. A. O. (1980), afirmó su «independencia respecto al poder ejecutivo» y la configuró como organismo federal perteneciente al poder legislativo.

Desde la creación de la G. A. O., a principios de este siglo, distintas costumbres, usos, normas federales, normas internas, órdenes y circulares, así como los frecuentes contactos parlamentarios, han ido ampliando y perfilando sus funciones y competencias.

2.2. EVOLUCIÓN DEL ÁMBITO OBJETIVO DE LA G. A. O.: NUEVAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Para entender el papel que la G. A. O. realiza en la actualidad es necesario volver la vista atrás y analizar sus orígenes y su vertiginosa evolución. Durante se-

(12) Recomendación que fue recogida en la *Legal Financial Act* de 1990.

(13) A modo de ejemplo, pueden citarse:

«*The deficit and the economy: an update of long-term simulation*», AIMD/OCE-95-119, 26-IV-1995.

«*Addressing the deficit: budgetary implications of selected GAO work for Fiscal Year 1996*», OCG/HR-95-2, 15-III-1996.

«*Deficit reduction: experiences of other nations*», AIMD 95-30, dic. 1994.

(14) Así, a modo de ejemplo pueden citarse: «*Early childhood Programs*», HEHS-95-8; «*Student Financial Aids: data not fully utilized to identify inappropriately awarded loans and grants*», T-HEHS-95-199; «*Superfund Program*», GAO/RCED-95-12; «*Assets Forfeiture Program*», GAO/HR-95-7

(15) Algunos documentos relacionados con la C. I. A. y determinada información relativa a la Reserva Federal Bancaria Americana tienen naturaleza y son de acceso restringido, incluso para la G. A. O.

tenta y cinco años, la G. A. O. ha servido y atendido las necesidades del Congreso y de la sociedad americana. En resumen, en la larga trayectoria seguida por la G. A. O. pueden diferenciarse tres marcadas etapas:

2.2.1. Primera etapa (1921-1945)

En los primeros años cuando la Administración de los Estados Unidos era menos compleja la G. A. O. se concentra en la realización de fiscalizaciones financieras de los comprobantes, recibos y pagos de la Administración federal.

2.2.2. Segunda etapa (1946-1965)

Al final de la Segunda Guerra Mundial, el sistema de fiscalización de los mencionados recibos, debido a la evolución y aumento del gasto, se reputó imposible. Por este motivo, el Contralor Warren, tras analizar cuidadosamente la situación de la Administración Federal y atender a los deseos del Congreso, sugirió que los organismos y departamentos federales deberían fiscalizar y controlar los correspondientes recibos, de manera que la G. A. O. pudiera concentrarse en la elaboración de los principios contables y en el control de los diferentes sistemas financieros. Estas ideas fueron recogidas en el *Accounting and Auditing Act of 1950*.

2.2.3. Tercera etapa (1966-1996)

E. Staats introdujo en la G. A. O. el nuevo y moderno sistema presupuestario de planificación por programas (P. P. B. S.: *Planning Program Budget System*) mediante el cual se facilitó al Congreso el control de los programas federales y, en consecuencia, se atribuyeron nuevas funciones a la G. A. O. con relación a los mismos. Esta nueva iniciativa de Staats convirtió a la G. A. O. en una institución interdisciplinar, capaz de realizar todo tipo de fiscalizaciones, revisiones y estudios de la más variada complejidad solicitados por el Congreso.

Así, en 1967, el Congreso, por primera vez, solicitó a la G. A. O. la fiscalización de los programas federales de lucha contra la pobreza. A partir de entonces, la fiscalización de los programas federales comenzó a ser el trabajo más habitual y frecuente de los auditores.

A medida que la Administración de los Estados Unidos se ha ido haciendo más compleja, la función de la G. A. O. también ha ido evolucionando. Las necesidades nuevas del Congreso obligaron a una reestructuración y reformulación de las funciones y papeles de la G. A. O.; así, de las auditorías exclusivamente financieras se pasó a la realización de auditorías operativas, de las que se desprenden unos resultados más prácticos y útiles para el control de la actividad económica-financiera y del Sector Público norteamericano. De modo que la denominación de la institución («Oficina General de Contabilidad») no respondía, ni responde en la actualidad, a las funciones que en ellas se estaban, y se están, realizando.

Los auditores de la entidad comenzaron a realizar un trabajo más complejo, pero al mismo tiempo más útil y enriquecedor: tanto para el Congreso como para la socie-

dad americana. Por ello se adoptaron unos métodos y técnicas nuevas de fiscalización. Por otra parte, se reforzaron los controles internos (16), de manera que la fiscalización de los comprobantes antes mencionados paso a realizarse por los órganos de control interno existentes en las propias agencias y departamentos federales.

3. La General Accounting Office: órgano de control externo de los Estados Unidos

3.1. PAPEL Y MISIÓN DE LA G. A. O.

No es complicado encontrar razones y argumentos para comprender la importancia y trascendencia de los órganos de control externo. Por ello, resulta difícil entender que en el Derecho constitucional comparado no se haya prestado mayor atención a estos órganos.

La G. A. O. es un organismo *imprescindible* para el Parlamento de los Estados Unidos. Por medio de sus investigaciones, estudios y fiscalizaciones, la G. A. O. proporciona al Congreso información económico-presupuestaria, fiscaliza los fondos públicos, colabora a la mejora de la Administración Federal, impulsa las diferentes tareas y actividades legislativas, propone cambios en las políticas y programas federales y, en definitiva y sobre todo, coopera al ahorro del dinero público estadounidense.

Desde el momento de su creación, el Congreso solicitó de la G. A. O., el ejercicio de un control eficiente y eficaz de la organización burocrática, de la administración financiera y del gasto público, así como el asesoramiento económico y presupuestario.

La realización de esta doble función (control/asesoramiento) hace imprescindible que exista una comunicación fluida, constante y sincera entre ambos órganos institucionales. La G. A. O. mantiene estrechas e intensas relaciones con el Congreso, pues, a diferencia de otras instituciones u órganos de control externo, la G. A. O. es una institución federal perteneciente al poder legislativo, cuya función principal consiste en ayudar y asistir al Congreso cuando éste lo requiere y en todos aquellos casos establecidos en la legislación.

3.2. LA RELACIÓN DE LA G. A. O. CON LOS PARLAMENTOS REGIONALES

Los fondos públicos de los 50 Estados norteamericanos son fiscalizados por auditores nombrados por los propios Parlamentos Regionales. La G. A. O. es una institución que sólo tiene competencia para la fiscalización de los gastos y pro-

(16) El control interno que en los Estados Unidos funciona de un modo correcto y ejemplar, es ejercido en dos fases: *a priori*, por los Jefes Financieros (*Chief Financial Officers*) y, *a posteriori*, por los Inspectores Generales (*Inspectors General*).

gramas federales. A diferencia de la estrecha y necesaria relación que la G. A. O. mantiene con el Congreso Federal, la relación con los Gobiernos y Parlamentos de los Estados es prácticamente inexistente.

Los auditores de los Estado federados no mantienen ningún tipo de contacto institucional con los auditores de la G. A. O., sólo en casos muy excepcionales, como, por ejemplo, la cofinanciación de proyectos, pueden formarse equipos de auditoría en los que todos ellos trabajan juntos. En estos casos, los auditores regionales están sujetos a las normas y principios de auditoría y contabilidad pública, así como a los manuales, técnicas y procedimientos de auditoría dictadas por la G. A. O.

En algunas zonas territoriales de los Estados Unidos se han creado grupos de auditores regionales que se reúnen con auditores de la G. A. O. de manera informal, con la única finalidad de compartir problemas y aportar soluciones nuevas (17).

Por otra parte, la G. A. O. dispone de oficinas o departamentos territoriales ubicadas en diferentes Estados norteamericanos. Estas Oficinas Regionales (*Regional Offices*) (18), que son unidades de apoyo de las divisiones centrales de la G. A. O., tienen una estructura similar a ésta y dependen orgánica, funcional y económicamente de ella. Suelen celebrarse reuniones frecuentes entre los Jefes de estas Oficinas y los Directivos de Washington. Aunque los primeros se desplazan a la capital con cierta frecuencia, cada vez son más frecuentes los contactos por medio de internet, vídeo-conferencias y otros adelantos de las técnicas informáticas, que implican un empleo más racional y eficiente de los medios personales y materiales.

Estas Oficinas Regionales colaboran con la G. A. O. para dar cumplimiento a los requerimientos del Congreso Federal, especialmente cuando éstos se refieren a asuntos que inciden en su ámbito competencial. En estas Oficinas existen auditores y grupos de auditores (*core groups*) altamente especializados en temas muy concretos, que ayudan a los equipos de auditores de Washington en la realización de determinadas auditorías.

4. Consecuencias positivas de la relación de la G. A. O. con el Congreso americano

Este apartado pretende analizar las consecuencias positivas derivadas de esta particular relación institucional.

4.1. ELECCIÓN DEL CONTRALOR GENERAL

El Título 31 del Código de los Estados Unidos (*United States Code-Money and Finance*) dispone que el «el Contralor General es elegido por el Presidente de los

(17) Algunos ejemplos de estas asociaciones son: National Association of Local Government Auditors, National Intergovernmental Audit Forum, Kansas City Audit Forum, etc.

(18) En la actualidad, las Oficinas Regionales están ubicadas en Boston, Norfolk, Atlanta, Kansas City, Chicago, Dallas, Denver, Los Angeles, San Francisco y Seattle.

Estados Unidos, con el consejo y consentimiento del Senado», por un período de quince años, no renovables (Sec. 703.1). Una lista de posibles candidatos es preparada por una Comisión parlamentaria especial y presentada al Presidente de los Estados Unidos (Sec. 703.2) para que proceda a elegir al que considere más apto e idóneo para ocupar este alto cargo (19).

Este procedimiento de designación y nombramiento favorece, en cierta medida, la naturaleza no partidista de la entidad, y es una garantía de la imprescindible independencia que debe regir los trabajos de la G. A. O. El Contralor General y el Vicecontralor (20) son las únicas personas designadas y elegidas por el Presidente de los Estados Unidos; los demás auditores son contratados atendiendo a su formación universitaria, capacidad personal y profesional, méritos y experiencia.

Esta elección se realiza, a propuesta del legislativo y por el Presidente de los Estados Unidos, más como Jefe del Estado americano que como Jefe del Ejecutivo, aun cuando esta diferenciación puede resultar difícil de comprender.

En el momento de redactarse esta comunicación, la G. A. O. está dirigida por Mr. Hirschman, presidente en funciones desde que en septiembre de 1996 cesara, al terminar su mandato presidencial, el sexto Contralor General, Mr. Bowsher. Después de la celebración de las elecciones nacionales del pasado noviembre, el Presidente de los Estados Unidos está llamado a elegir nuevo Contralor, de entre aquellos que le hayan sido propuestos. En la situación política actual, en la que este país está dirigido por un Presidente demócrata y un Congreso republicano, la elección del nuevo Contralor de la G. A. O., como los Presidentes de otras muchas instituciones federales, no parece que vaya a resultar tarea excesivamente fácil.

4.2. LA ESTRUCTURA ORGÁNICA DE LA G. A. O.: ESPECIAL MENCIÓN A LA UNIDAD DE RELACIONES CON EL CONGRESO

La estructura de la G. A. O. está establecida y configurada con la finalidad de satisfacer los requerimientos del Parlamento de la manera más rápida y eficaz posible (21).

(19) Con la aprobación de «la GAO Act. 1980», el Presidente de los Estados Unidos no está estrictamente obligado a elegir a uno de los candidatos designados en esta lista, pues tal limitación se consideraría inconstitucional. Esta lista tiene un carácter orientativo, y hasta el momento actual, el Presidente siempre ha designado a una de las personas incluidas en ellas.

(20) *The Comptroller General and Deputy Comptroller General are appointed by the President, by and with the advice and consent of the Senate* (Secc. 703, Tit. 31. U.S.C.).

(21) Las principales divisiones de la G. A. O. son: Administración General, Contabilidad y Administración, Sanidad, Educación y Servicios Humanos, Seguridad Nacional y Asuntos Internacionales, Evaluación de Programas y Metodologías, Recursos y Desarrollo Económico.

Otras unidades importantes en la G. A. O. son: Oficina de Planificación, Instituto de Formación, Oficina de Contabilidad, Oficina de Economistas, Unidad de Asuntos Internacionales, Oficina de Investigaciones Especiales, etc.

La Orden de la G. A. O., número 0130.111 de 29-X.1993, es la última normativa reguladora de su organización, estructura y funcionamiento.

La Orden de la G. A. O., número 1413.1 de 5-I-1996, regula las relaciones entre el Congreso y el Contralor General y las funciones y competencias de la Oficina de Relaciones con el Parlamento (*Office Congressional Relations*). Esta Oficina, después de cada encuentro entre auditores y congresistas, deberá elaborar un *Memorandum* en el que se recojan los compromisos de ambas partes y el objeto y plazo fijado para cada auditoría. Como dato meramente anecdótico, esta orden también contiene las normas reguladoras del contacto telefónico entre ambas instituciones.

La Oficina encargada de las relaciones con el Congreso tiene asignadas las funciones y competencias siguientes:

- a) Mantener las relaciones con el Congreso.
- b) Informar al Contralor de la G. A. O. de los asuntos importantes en el Congreso.
- c) Informar al Presidente de los proyectos legislativos pendientes de aprobar en el Congreso y de las últimas novedades legislativas.
- d) Aconsejar y asesorar al resto de los equipos auditores de la G. A. O. en temas delicados e inusuales relacionados con el órgano legislativo.
- e) Revisar los informes de la G. A. O. antes de remitirlos al Congreso y garantizar que se terminan en el plazo fijado.
- f) Propiciar, auspiciar y celebrar periódicas reuniones entre representantes de la G. A. O. y del Congreso.
- g) Asignar las diferentes preguntas parlamentarias a las divisiones de la G. A. O. que corresponda para que éstas empiecen cuanto antes la fiscalización solicitada.
- h) Seleccionar y asignar los auditores para que trabajen en colaboración con las distintas Comisiones parlamentarias, función que ya se recogía en la Ley de Presupuestos y Contabilidad de 1921 y que se regula, más concretamente, en la Orden 1411.1 de 14-VI-1990.
- i) Controlar el seguimiento del cumplimiento de las recomendaciones sugeridas por la G. A. O. en los diferentes informes.

La constante y fluida comunicación que la G. A. O. mantiene con el Congreso se materializa no sólo a través de los diferentes tipos de informes, sino también por medio de reuniones informales, testificaciones, audiencias y comparecencias ante los distintos Comités del Congreso.

4.3. FUNCIÓN ASESORA DEL CONGRESO

Antes de entrar a comentar la función principal y clásica de la G. A. O. –la función fiscalizadora– parece necesario detenerse en esta otra función de asesoramiento que tiene igual o incluso mayor importancia que aquélla. Una gran parte de los recursos económicos, personales y materiales de la G. A. O. se des-

tinan a la elaboración de informes de asesoramiento y consultoría solicitados por el Congreso.

De modo que podría incluso decirse que *la G. A. O. no es sólo el supremo órgano fiscalizador de los Estados Unidos, sino también la principal oficina asesora y consultora del Congreso en temas económicos, financieros y presupuestarios.*

La G. A. O. proporciona asesoramiento al Congreso a través de dos cauces fundamentales: a) la función fiscalizadora, pues proporciona asesoramiento al Congreso en los temas objeto de las auditorías concretas que se practican, y b) de un modo más directo, cuando el Congreso solicita la opinión de la G. A. O. en determinados asuntos de suma importancia.

En el último Congreso de la O. L. A. C. E. F. S. (22) se afirmó que las E. F. S. no deben limitarse al control y fiscalización de las cuentas del presupuesto, sino que pueden y deben apoyar a los órganos parlamentarios para la confección de la Ley del Presupuesto Anual.

4.4. FUNCIÓN FISCALIZADORA

4.4.1. Un concepto actualizado de fiscalización

La legislación de los Estados Unidos, anteriormente mencionada, no define el término «fiscalización», pero lo entiende de un modo bastante amplio, ya que bajo el mismo pueden incluirse todos los requerimientos de la sociedad actual en términos de control eficiente de gasto público. El Código establece que el Contralor General deberá, por un lado, investigar el uso y destino de los fondos públicos, y, por otro, evaluar los programas y actividades federales.

Así, en la Sección 712 del mencionado Título 31, se ordena a la G. A. O. la investigación de los hechos relacionados con los ingresos y gastos públicos, el análisis de la contabilidad de los organismos federales, la colaboración con las Comisiones Parlamentarias y la proposición de medidas y recomendaciones relacionadas con la política presupuestaria.

Por otro lado, la Sección 717 obliga a la G. A. O. a realizar auditorías de economía, eficiencia y eficacia, evaluar los resultados de actividades y programas federales y a proponer las mejoras que considere convenientes.

4.4.2. La iniciativa fiscalizadora

La sección 717 del Título 31 del Código de los Estados Unidos establece que tienen capacidad para solicitar a la G. A. O. la iniciación y comienzo de una fiscalización los siguientes órganos:

(22) Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadores Superiores.

- a) El Contralor General.
- b) La Cámara de los Representantes.
- c) Las Comisiones Parlamentarias.

También «la denuncia de un particular» puede dar lugar a la iniciación de una fiscalización. Estas denuncias pueden ponerse en conocimiento del órgano fiscalizador a través de carta, línea telefónica, fax o internet. Sin embargo, las denuncias de particulares deben ser siempre consideradas por el Contralor General o por algún miembro parlamentario para que la fiscalización solicitada pueda ponerse en marcha.

Además, la G. A. O. también realiza auditorías por exclusivo imperativo legal. Así, por ejemplo, se establece la obligatoriedad de fiscalizar el Servicio Interno de Recaudación (I. R. S.), el Servicio de Tabaco, Alcohol y Armas, las cuentas de Washington D. C. (Secc. 713 y 715.31 United States Code). etc. (23).

Desde la creación de la G. A. O. en 1921 hasta ya entrados los años setenta, el Congreso solamente solicitó a la G. A. O. la realización de algunos trabajos, estudios e informes; la mayoría de los trabajos realizados respondieron a la propia iniciativa del G. A. O. A partir de entonces comienza una nueva etapa en la que los trabajos e investigaciones solicitados por el Parlamento aumentan de modo extraordinariamente progresivo (24).

En la actualidad, alrededor del 85 por 100 de los trabajos e informes elaborados por la G. A. O. tienen su origen en peticiones concretas emanadas del Congreso. No se requiere un *quórum* especial para solicitar tales auditorías, pues, en algunas ocasiones, la G. A. O. ha elaborado informes atendiendo a peticiones formuladas por un solo congresista.

La fórmula o medio utilizado por el Congreso norteamericano para ejercitar la iniciativa fiscalizadora son las preguntas o requerimientos parlamentarios (*requirements*). Estas preguntas deben ser claras, concretas y concisas. Si la pregunta es formulada de un modo excesivamente amplio o ambiguo, la G. A. O. se dirigirá al Comité Parlamentario que la formuló y le explicará la necesidad de introducir cambios en la formulación de la misma para poder comenzar la labor fiscalizadora. En algunas ocasiones, la G. A. O., como organismo independiente, puede formular las peticiones y preguntas parlamentarias cuando éstas han sido redactadas de un modo inadecuado.

Generalmente, el Congreso americano, como institución representativa de la sociedad americana, manifiesta a través de estas preguntas el interés público la-

(23) Algunos ejemplos de este tipo de auditorías son los siguientes: *Financial Audit: Examination of Internal Revenue Service, Fiscal Year Financial Statements*. AIMD-95-141. *District of Columbia: deteriorating financial condition*. T-AIMD-95-89. *District of Columbia: financial crisis*. T-AIMD-95-88.

(24) En 1969, sólo un 10 por 100 de los informes de la G. A. O. tuvieron su origen en peticiones parlamentarias. En 1977, los mandatos y peticiones parlamentarias absorbieron el 35 por 100 de los recursos personales de la G. A. O. En 1988, este porcentaje ascendió hasta el 80 por 100.

tente. Las preguntas responden a un sentir o preocupación actual del pueblo americano.

En principio, la G. A. O. debe atender a todas las peticiones parlamentarias: sin embargo, si éstas proliferan en exceso durante un período concreto de tiempo, la G. A. O. tiene la facultad de establecer ella misma o de requerir al Congreso que establezca un orden o plan de prioridad que le permita abarcar las más importantes.

4.4.3. El objeto de las fiscalizaciones

Las fiscalizaciones reflejan, generalmente, las preocupaciones de la sociedad americana: costes de la atención sanitaria, seguridad de las naciones, política energética, política medioambiental, programas espaciales, programas educativos, transportes, etc. (25). La G. A. O. ha demostrado que puede evaluar y analizar temas, asuntos y programas delicados desde un punto de vista social, político y económico.

En 1992, la G. A. O. elaboró un documento, llamado *Áreas de alto riesgo* (26) en el que se incluían aquellas áreas o sectores de la Administración Pública que representaban un mayor índice de riesgo, desde el punto de vista de control y contención del gasto público. En estas áreas se incluían, entre otras, el control del sistema de adquisiciones de armamento del Departamento de Defensa, la administración del inventario de los bienes de defensa de los Estados Unidos, la administración de los bienes y propiedades fuera del territorio norteamericano, el Fondo de Garantía de Depósito, el Servicio de Recaudación Federal, los servicios aduaneros, el programa relativo a los bienes incautados a los delincuentes, la concesión de préstamos a los granjeros, el sistema federal de ayudas para los estudiantes, el propio Departamento de la Vivienda y Desarrollo, el sistema de contratación de la N. A. S. A., el programa de limpieza y protección del medio ambiente, etc.

Una vez concretadas estas áreas de riesgo, comenzaron a realizarse fiscalizaciones de los temas y campos en ellas incluidos. Después de cuatro años, algunas de estas áreas han dejado de ser consideradas de alto riesgo y han desaparecido, procediéndose a la inclusión de otras nuevas.

Los equipos de auditores, de acuerdo con el contenido del mandato legal o con el tipo de requerimiento realizado por el Congreso y según el objeto de la fiscalización en sí mismo, seleccionan el tipo de auditoría que consideran más idóneo para conseguir los resultados e información solicitada. Así, los distintos equipos auditores pueden realizar: auditorías operativas, auditorías de regularidad, de

(25) Así, por ejemplo, en los últimos años se han realizado consultas relacionadas con los planes de la Seguridad Social norteamericana, los programas de educación, los planes de urbanismo y vivienda, los programas de inmigración...

(26) *High Risk Areas Series*, OCG-95-1 y 2 (1-II-1995).

legalidad, financieras, y en la actualidad han adquirido especial importancia las auditorías medioambientales...

4.5. MEDIOS Y FORMAS DE COMUNICAR LOS RESULTADOS DE LAS FISCALIZACIONES

4.5.1. Importancia especial de los informes y estudios realizados por la G. A. O.

La G. A. O. no es el único organismo que examina cuestiones relacionadas con las políticas públicas y la Administración Pública. Otros organismos federales, incluidos y dependientes también del poder legislativo como son la Oficina Parlamentaria Presupuestaria, la Oficina de Asesoramiento Tecnológico y el Servicio Parlamentario de Investigación, examinan estas mismas o similares cuestiones.

Entonces, *¿qué notas o características hacen especial a la G. A. O.? ¿Por qué los resultados de sus fiscalizaciones al analizar esas cuestiones tienen una especial importancia y trascendencia?*

Existen varias notas especiales que caracterizan los estudios e informes de la G. A. O. Una de ellas, quizá la más importante, hace referencia a los *métodos* utilizados para determinar y analizar los problemas, buscar las causas y proponer soluciones para erradicarlos y solventarlos. Prácticamente, en todos los informes de fiscalización se recogen *soluciones* y se proponen *recomendaciones* para mejorar las actuaciones de la Administración o del propio Parlamento en el futuro.

Otra nota importante que hace especial los informes y estudios de la G. A. O. es su fundamentación en la *evidencia*. Los informes se basan en los datos, estadísticas e información que los auditores han recogido durante la realización de las auditorías. Estos datos, así como aquellos que son aportados por fuentes externas, son comprobados y sometidos a estrictos controles de calidad y fiabilidad.

4.5.2. Aspecto numérico

Durante el año fiscal 1995, la G. A. O. ha elaborado 1.322 documentos de auditoría, de los cuales 910 corresponden a informes, 166 son estudios o análisis jurídico-presupuestarios encargados por el Congreso y 246 son escritos breves que recogen las comparecencias parlamentarias. El considerable y *progresivo aumento del número de informes y otros documentos de auditoría* elaborados por la G. A. O., pone de manifiesto la importancia que el Congreso concede a este organismo.

Aunque, como puede observarse, el número de informes es importante, casi excesivo, la G. A. O. ha sido siempre criticada por el excesivo tiempo y elevado coste empleado para su realización; sin embargo, la excelente calidad de los mismos ha sido también siempre alabada.

4.5.3. Tipología de los informes

Antes de entrar a comentarlos con una mayor profundidad, y a modo simplemente de ejemplo, éstos son algunos de los diferentes tipos de informes realizados en la actualidad por la G. A. O.:

- Informes individualizados.
- Informes sobre entidades o departamento concretos.
- Informes sobre materias o asuntos concretos.
- Informes referentes a materias reservadas.
- Informes anuales, semestrales, cuatrimestrales o trimestrales.
- Informes orientativos.

Al igual que en la mayoría de las E. F. S., también en la G. A. O. se ha pasado de la publicación de un solo informe anual, comprensivo de todas las actuaciones fiscalizadoras realizadas durante el año, a la publicación de informes individuales referentes a una sola y concreta auditoría. También es muy frecuente la elaboración de informes trimestrales, cuatrimestrales y semestrales comprensivos de las actuaciones fiscalizadoras realizadas durante estos períodos.

Estos informes individuales provocan un mayor impacto tanto en el Congreso como en la sociedad y permiten una mayor celeridad en la comunicación de los resultados de las fiscalizaciones y una mayor eficacia en la adopción de medidas necesarias para corregir las irregularidades y desviaciones observadas.

A pesar de que la G. A. O. utiliza el sistema de informes individuales, con frecuencia se le ha recomendado que los resultados de las fiscalizaciones se expongan de un modo más claro y preciso para que produzcan el impacto y las consecuencias necesarias, tanto en el Congreso como en la sociedad.

Las distintas clases de informes que se realizan dependen del tipo, complejidad e importancia de cada auditoría. Sin embargo en todos ellos se exponen *las conclusiones y recomendaciones* relativas a la mejora de la eficiencia y eficacia de los programas del ejecutivo. Aunque, a veces, el impacto de los mismos no puede ser valorado en términos monetarios, se intenta determinar las pérdidas económicas por la mala e ineficaz gestión de los fondos públicos. En la mayoría de los informes se propone la adopción de medidas o la introducción de innovaciones que impliquen una mejora de la gestión del dinero público.

Cuando «los informes sobre materias reservadas» contienen información privilegiada, la G. A. O. publica una versión restringida y censurada de los mismos y solamente comunica los datos reservados al parlamentario o Comisión Parlamentaria que solicitó la fiscalización.

En aquellos casos en que otros parlamentarios, distintos a los que solicitaron la fiscalización, desean o necesitan conocer datos contenidos en un informe todavía no publicado, la G. A. O. les comunicará y avisará de la existencia del informe, pero no de su contenido.

A mediados de los años ochenta se elaboraron informes en los que recogían las auditorías realizadas a diferentes entes, organismos y agencias federales, se analizaron los procedimientos contables y sistemas de gestión de cada organismo, se extrajeron conclusiones y se propusieron recomendaciones para la mejora de su gestión.

Con esta finalidad comenzaron a elaborarse las auditorías de la Administración Social del Departamento de Transportes y del Servicio de Recaudación del I. R. P. F. (27).

También se realizan «informes conclusivos», en los que, como su propio nombre indica, resumen el trabajo realizado durante un tiempo y pueden englobar diferentes informes individuales, todos ellos relativos al mismo tema o materia (por ejemplo, informe sobre eliminación de residuos).

En 1988, la G. A. O. publicó dieciséis informes (*Transition Series*) en los que alertó al Congreso y al Presidente entrante (B. Clinton) sobre los desafíos y retos de la nación norteamericana. Se analizaron los problemas más importantes que requerían la rápida actuación del Congreso. Los miembros de ambas Cámaras y los de toda la Administración Pública en general calificaron estos informes de «herramienta útil» para decidir sobre planes futuros de actuación.

Además, el Presidente de la G. A. O. está obligado a realizar un informe genérico anual (28) en el que recogen las diferentes actividades realizadas por la institución que preside. Este informe tiene el siguiente contenido:

- Se subrayan y resumen las auditorías más relevantes relativas a aspectos importantes para la sociedad americana.
- Se enumeran las leyes y normas que, en opinión de este órgano, deben modificarse para una mejora de la Administración Pública.
- Se subrayan los temas más importantes del año relacionados con los ingresos y gastos que deben ser tomados en consideración por el Congreso.
- Se elaboran unas conclusiones generales correspondientes al ejercicio fiscalizado.
- Se proponen recomendaciones dirigidas a la mejora de la gestión de los programas federales y de la administración, gestión y ejecución de los fondos públicos.

La G. A. O. también publica anualmente un informe con las recomendaciones (29) que, realizadas en ejercicios anteriores, no han sido cumplidas por sus destinatarios hasta el momento de la publicación del mismo. El 75 por 100 de las mismas son cumplidas durante los cuatro años siguientes, ya sea por medio de la

(27) *Government reform: using reengineering and technology to improve Government performance*. OCG-95-2. *Department of Education: opportunities to realize savings*. T-HEHS-95-56. *Department of Labor: opportunities to realize savings*. T-HEHS-95-56. *Department of Housing and Urban development*. HR-95-11. *Department of Justice: office professional responsibility's case-handling procedures*. OSI-95-8.

(28) Comptroller General Annual Report.

(29) *Status of Open Recommendations*. GAO/OP-96-1

adopción de medidas pertinentes por parte de los órganos y agencias del poder ejecutivo, ya sea a través de cambios y modificaciones en la legislación.

La G. A. O. elabora un índice general mensual y otro anual con todos los informes realizados en dichos períodos, con la finalidad de mantener informados al Congreso y a la sociedad americana (30). Estas listas se mandan a cada Comisión Parlamentaria y a cada miembro de las Cámaras.

4.6. PLANIFICACIÓN DE LAS FISCALIZACIONES

La buena comunicación entre la G. A. O. y el Congreso es necesaria no sólo durante el curso de la realización de las auditorías, sino también en la elaboración de los Planes anuales y trianuales de fiscalización. La G. A. O. presta atención especial en el diseño de estos planes para que los mismos respondan a sus prioridades y a las necesidades del Congreso.

Tras los tremendos recortes presupuestarios, la reciente disminución del número de auditores y la enorme cantidad de trabajo solicitado por el Congreso en los últimos años, la planificación de la fiscalización ha adquirido una importancia vital para el correcto y eficaz funcionamiento de la G. A. O.

En los últimos años se ha criticado que la G. A. O. diseñara estos planes a través de un procedimiento de planificación estratégico interno de fiscalización. Mediante este procedimiento de carácter confidencial se pretendía satisfacer las necesidades y requerimientos del Congreso, pero sin contar a penas con su opinión. A raíz del estudio de la National Academy of Public Administration (N. A. P. A.) y la fuerte concienciación del Contralor y de los directores de planificación de la G. A. O. se procedió a una mayor apertura e intercambio de información en la elaboración y redacción de los planes de fiscalización.

C. Bowsher, con objeto de mejorar la planificación y de lograr una mayor celeridad en la elaboración de los informes, aprobó, en 1995, el nuevo proceso de fiscalización (*Job Processing Reengineering*), en virtud del cual los auditores mantienen reuniones periódicas con los miembros de las Comisiones Parlamentarias con el fin de planificar su trabajo más eficientemente y poder responder así a las necesidades del Congreso. En estas reuniones, auditores y parlamentarios deciden los temas, objetivos y metas de cada fiscalización en particular y negocian determinadas auditorías que, posteriormente y de un modo oficial, el Congreso formulará a la G. A. O. De manera que, con este nuevo procedimiento, los auditores saben que, desde el principio, están enfocando las auditorías conforme a los deseos y necesidades del Congreso.

En la actualidad, el proceso de planificación se desarrolla en distintos ámbitos: a) en el ámbito general de toda la institución; b) en cada una de las divisiones de la G. A. O.; c) en las 35 áreas temáticas de fiscalización en que aquéllas se dividen.

(30) *Abstracts of reports and testimony.*

El Plan de Fiscalización de cada una de estas áreas es diseñado por el Asesor de planificación del Presidente y por el Director de la división en que cada área está incluida. Dicho Plan se fundamenta, en su mayor parte, en las consultas previas realizadas por los miembros de los distintos Comités Parlamentarios. Se trata de elaborar un Plan mediante el cual se satisfagan las necesidades del Congreso y, al mismo tiempo, se cumplan los requisitos, normas y aspectos que la G. A. O. considera fundamentales para el desarrollo de estas auditorías.

Sin embargo, debido a que las necesidades y peticiones del Congreso aumentan día a día y que los medios personales y materiales de la G. A. O. se han visto considerablemente reducidos en los dos últimos años, esta institución diseñó en marzo de 1995 un Plan Estratégico de Fiscalización mediante el cual pretendía dirigirse la actuación de la G. A. O. durante los dos o tres años siguientes.

Este Plan Estratégico recoge las cinco grandes áreas en las que la G. A. O. centrará su trabajo, con la finalidad de satisfacer las necesidades del Congreso y del contribuyente. Estas cinco áreas son: *a)* asuntos relacionados con la promoción de un Gobierno más eficiente y eficaz; *b)* control del gasto en orden a la corrección del fraude, de abusos y de la mala administración de los fondos públicos; *c)* reducción del gasto público para lograr la disminución del déficit; *d)* aumento de la credibilidad en los sistemas tributarios por medio de una mejora de la administración financiera; *e)* identificación de prácticas y tendencias con consecuencias fiscales y presupuestarias negativas para el gasto público.

Además, en el Plan se hace referencia a la necesidad de mejorar los métodos y técnicas de trabajo de los equipos de auditores de la G. A. O. Así, se mencionan: *a)* la necesidad de satisfacer al máximo los requerimientos del Congreso y el cumplimiento de los plazos fijados para la elaboración de informes; *b)* la mejora de la calidad del proceso de auditoría y de los informes; *c)* mantenimiento de un personal cualificado; *d)* conservación de un edificio y unas instalaciones tecnológicamente adecuadas a las necesidades del trabajo.

Un breve y rápido análisis de las diferentes categorías que integran este Plan Estratégico de 1995 nos permite entender, en primer lugar, las coordenadas en las que se mueve la G. A. O. en la actualidad, y, en segundo lugar, la estrecha relación entre G. A. O. y Congreso que se plasma, prácticamente, en estas áreas o categorías temáticas.

También, durante la realización de una auditoría, los auditores de la G. A. O. se reúnen con los miembros de la Comisión Parlamentaria solicitante de la fiscalización particular:

– En primer lugar, la Comisión Parlamentaria que ejerce la iniciativa fiscalizadora dirige su petición de fiscalización al equipo auditor de la G. A. O. correspondiente.

– Los auditores analizan la pregunta o requerimiento parlamentario y estudian los fundamentos y razones que el Congreso tiene para requerir dicha auditoría. Posteriormente, se pasa a analizar las consecuencias económicas, políticas y sociales de la pregunta parlamentaria y del posterior informe de auditoría.

Como ya se ha dicho anteriormente, en algunas ocasiones las preguntas parlamentarias están redactadas de un modo tan amplio y ambiguo que los auditores solicitan a los parlamentarios que las reformulen de un modo más concreto y preciso. De este modo, ambas partes fijan el ámbito y objeto de la fiscalización. Una vez que la pregunta ha quedado redactada de un modo concreto y preciso, y que los objetivos y fines de la auditoría han quedado perfectamente perfilados, los auditores comienzan la fiscalización siguiendo el nuevo procedimiento de auditoría.

- Cuando la auditoría ya ha comenzado, auditores y parlamentarios vuelven a reunirse para asegurarse que la misma está siendo perfectamente realizada, que se está respondiendo a las expectativas del Congreso y que se están siguiendo correctamente las normas y procedimientos de la G. A. O..

- Posteriormente, cuando los auditores o los parlamentarios lo creen conveniente, los primeros comparecen ante la Comisión particular para informar de los detalles y resultados parciales de la fiscalización.

Generalmente, son los Directores o Jefes de los equipos auditores los que acuden al Congreso; sólo ocasionalmente, cuando la importancia y trascendencia del tema lo requiere o cuando la Comisión lo solicita, acude el Presidente de la G. A. O. Durante la comparecencia, el diálogo entre ambas partes es fluido y enriquecedor, debido a la estrecha relación profesional existente entre auditores y congresistas.

- Los anteproyectos de informes se remiten a la entidad fiscalizada para que alegue lo que estime conveniente en un plazo no superior a treinta días. Este plazo no puede ser ampliado, salvo que, y siempre de un modo excepcional, el Contralor lo crea conveniente. La terminación y posterior publicación de los informes no puede retrasarse porque la correspondiente agencia no presente alegaciones en el plazo señalado.

Las alegaciones no solían recogerse en los informes, salvo en aquellos supuestos que la Ley lo ordenase y cuando el Contralor lo considerase necesario. En la actualidad, atendiendo a las recomendaciones de la National Academy of Public Administration (N. A. P. A.) y como regla general, las alegaciones se plasman en un apartado especial de cada informe de fiscalización.

- Una vez que la auditoría se ha finalizado y el órgano auditado ha respondido en trámite de alegaciones, el informe de fiscalización se presenta ante la Comisión Parlamentaria que solicitó la auditoría y ante cualesquiera otras Comisiones que lo soliciten como interesadas.

Los Directores y responsables de los equipos auditores que han realizado la auditoría firman, y por tanto se responsabilizan, junto al Contralor General, del informe de fiscalización que ellos mismos han elaborado.

Los informes se discuten con las Comisiones Parlamentarias cuando éstas lo solicitan. La discusión se mantiene con la finalidad de ayudar al Congreso a controlar al ejecutivo, a evaluar los programas y actividades federales o a proponer los cambios legislativos. Estos informes no necesitan ser aprobados por el Congreso, pues son firmes y definitivos en sí mismos.

4.7. ELABORACIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD PÚBLICA

Aunque el trabajo de auditoría abarca la mayor parte de los recursos materiales y personales, la G. A. O. realiza otras funciones de similar importancia, entre las que destacamos la relativa a la elaboración de normas y formulación de principios contable.

La G. A. O., por mandato legislativo, ha elaborado Las Normas de Auditoría y Contabilidad Pública (The Government Auditing Standards), que son de obligado cumplimiento no sólo para sus auditores, sino también para otras instituciones de auditoría públicas y privadas de ámbito federal, estatal y local. Además, en aquellas ocasiones en que la G. A. O. contrata empresas privadas de auditoría para que le ayuden a realizar algún tipo concreto de fiscalización, las mismas están asimismo obligadas a seguir dicha normativa, así como los manuales y procedimientos elaborados y seguidos por la G. A. O. en la realización de las fiscalizaciones.

En el establecimiento y formulación de estas y otras normas de contabilidad rigen, igual que en los informes de fiscalización, los principios de independencia, imparcialidad y objetividad. Además, al ser Estados Unidos uno de los países protagonistas en el I. N. T. O. S. A. I (31), estas normas están elaboradas atendiendo también a los últimos criterios y tendencias del mundo internacional de la auditoría.

En numerosas ocasiones, y mirando hacia el futuro próximo, se ha afirmado que «la G. A. O. aspira a ser la organización mundial líder en el establecimiento de normas y técnicas de auditoría, evaluación de programas y análisis de políticas públicas».

4.8. FUNCIÓN DE ASESORAMIENTO A LAS AGENCIAS Y DEPARTAMENTOS FEDERALES

La G. A. O. aconseja y asesora a otras agencias federales en temas económicos, financieros y presupuestarios. En este sentido, la G. A. O. elaboró el Manual de políticas y procedimientos (Policy and procedure Manual), que contiene las normas de contabilidad, de control interno y financiero que deben seguir las agencias federales.

En algunas ocasiones, la G. A. O. no ha considerado ser la agencia federal más apropiada para responder a las necesidades del Congreso en un asunto concreto. En estos casos, la G. A. O. tiene la facultad de poder sugerir al Congreso que se dirija a otra u otras agencias federales, como son la Oficina Parlamentaria Presupuestaria (C. B. O.), el Servicio Parlamentario de Investigación (C. R. S.), la Oficina de Tecnología (O. T. A.), o incluso a los auditores internos de la misma agencia o ente auditado. Si, a pesar de haber acudido a estas agencias, el Congreso no ha conseguido la información que necesitaba, la G. A. O. se suele

(31) International Organization of Suprem Audit Institutions.

comprometer a estudiar e investigar el asunto en la medida de lo posible y de acuerdo con las facultades que tiene atribuidas.

4.9. PERSONAL CUALIFICADO Y HETEROGÉNEO

Al principio, la G. A. O. estaba únicamente formada por expertos en contabilidad y fianzas. Pero la nueva responsabilidad de la G. A. O. de auditar distintos tipos de programas federales y cualquier otra actividad del Gobierno requirió la contratación de un personal especializado y cualificado. En la actualidad, el Cuerpo de Auditores tiene una formación amplia y muy heterogénea. Aunque todos tienen conocimientos de auditoría, contabilidad, fianzas, Administración Pública, hay auditores especializados en materias como el medio ambiente, arquitectura, ingeniería, estadística, sanidad, informática, etc.

Ante la diversidad de campos auditables de tareas encomendadas y de la necesidad de una formación especializada se ha creado, dentro de la propia estructura de la G. A. O., una *Escuela de Auditoría* (32), en la que los auditores reciben clases prácticas y teóricas estrictamente relacionadas con su trabajo ordinario. En los últimos años se ha dado especial importancia a la enseñanza y perfeccionamiento del personal al servicio de la G. A. O. no sólo con la finalidad de mejorar la capacidad personal, profesional y técnica de los auditores, sino también para mejorar la calidad y celeridad de los informes.

Un ejemplo racional, inteligente y eficaz de los medios personales y materiales supone y garantiza: a) unos mejores informes; b) una mayor satisfacción e incentivo en el personal; c) un buen ejemplo a seguir por otras administraciones y entes gestores de fondos públicos, y d) un camino a seguir por otras Entidades Fiscalizadoras Superiores extranjeras.

La G. A. O. se asegura de que sus auditores están adscritos a las unidades y divisiones más adecuadas e idóneas de acuerdo con sus cualidades y capacidades, especialmente en aquellas áreas o temas que requieren de una mayor especialización.

Este Cuerpo de Auditores, así como también el de las otras agencias federales anteriormente dichas (C. B. O., O. T. A. y C. R. S.), está incluido en la categoría administrativa de personal del Congreso, lo que supone una serie de ventajas laborales y económicas y un cierto prestigio dentro del aparato burocrático americano (33).

Además, la G. A. O. no es remisa a la contratación temporal de expertos en ingeniería, arquitectura, telecomunicaciones, informática, etc., para que colaboren en la realización de auditorías concretas (por ejemplo, auditoría de la N. A. S. A., auditorías de medioambiente, etc.).

(32) GAO Training Institute.

(33) The GAO Personnel Act de 1980 y la GAO Personnel Amendments Act de 1988 excluyeron al personal de la G. A. O. de la categoría de personal perteneciente al poder ejecutivo.

También ha sido práctica frecuente la contratación de empresas privadas de auditorías en los momentos en que la G. A. O. se ha visto desbordada de trabajo y no ha podido satisfacer en plazo los requerimientos del Congreso. En la actualidad, esta actividad contractual se ha visto reducida considerablemente debido a los fuertes recortes presupuestarios que ha sufrido, y está sufriendo, la Administración Clinton.

La relación entre ambas instituciones es tan estrecha que, en algunas ocasiones, la G. A. O. ha asignado y cedido temporalmente a algunos de sus auditores para trabajar directamente con las Comisiones Parlamentarias. En estos casos, los auditores representan a la Comisión y no a la G. A. O. En el Informe-resumen Anual deben constar el número de auditores que han sido cedidos durante ese ejercicio presupuestario, el tiempo que ha permanecido desarrollando esas labores y la finalidad de la cesión.

4.10. PRESUPUESTO DE LA G. A. O.

La fuerte y estrecha relación entre ambas instituciones se refleja también en el aspecto presupuestario de la entidad fiscalizadora. El Congreso, a través de la Comisión de Asuntos Gubernamentales del Senado y de la Comisión de Operaciones del Gobierno de la Cámara de Representantes, determina y fija el presupuesto de la G. A. O. Este organismo tiene su propio presupuesto, que administra con cierto margen de libertad, aunque siempre orientado al cumplimiento de los fines y funciones asignados por ley y de los requerimientos que el Congreso le haga cada año.

En la V Sesión General de la O. L. A. C. E. F. S. se puso de manifiesto que prácticamente todas las E. F. S. del mundo reclaman no sólo la autonomía técnica y funcional, sino también la autonomía presupuestaria.

5. Consecuencias negativas

Los principios de objetividad e imparcialidad deben presidir todas las actuaciones y fiscalizaciones realizadas por la G. A. O. Durante años se ha cuestionado la independencia, autoridad y objetividad de la G. A. O. y se le ha acusado –como a la mayoría de los órganos de control externo del resto del mundo– de partidista (34).

(34) «*Deux aspects particuliers de la situation américaine expliquent cette tendance: d'une part, la separation des pouvoirs qui permet que la majorité au Congrès en soit pas celle représentée au gouvernement comme cela a été le plus souvent le cas au cours des 25 dernières années, et d'autre part une vitalité démocratique intense (excessive pour certains) qui se désintéresse des questions n'ayant pas de caractère "politique" partisan. Ce contexte laisse au GAO relativement peu de chances dechapper aus polemiques. Audit performance et contrôle parlementaire dans le contexte de la réforme de la gestion publique: l'expérience des Etats-Unis-*, Dr. Annmarie H. Walsh.

En los últimos tiempos, la Comisión Parlamentaria de Asuntos Gubernamentales ha sido la que más se ha preocupado sobre las relaciones entre la G. A. O. y el Parlamento, tanto en el aspecto meramente formal como en el práctico. Las críticas demolidoras de determinados sectores sociales y los comentarios desfavorables de algunos parlamentarios relativos a la falta de objetividad e independencia de la G. A. O. dieron lugar a que, en mayo de 1993, esta Comisión encargase a la National Academy of Public Administration (N. A. P. A.) un estudio para el examen y fiscalización de los métodos de gestión y trabajo de la propia G. A. O., que ha sido anteriormente mencionado.

Se ha criticado que la G. A. O. realiza su trabajo de un modo poco objetivo y con la única finalidad de satisfacer al parlamentario o parlamentarios que habían solicitado la auditoría, pues en algunas ocasiones los resultados de las fiscalizaciones podían variar, dependiendo de quién ejerció la iniciativa fiscalizadora. Lo cierto es que el Congreso está formado por (450 representantes y 100 senadores) miembros pertenecientes a diferentes partidos políticos, por lo que los trabajos de auditoría y consultoría de la G. A. O., son a veces rechazados por unos y exaltados por otros, dependiendo de si los resultados les son, personal o políticamente, favorables o no.

A veces, los parlamentarios no han querido o no han considerado correctos los datos y opiniones plasmados por la G. A. O. en los testimonios e informes de fiscalización. Aunque en algunas ocasiones los parlamentarios acertaron en discrepar, en otras reconocieron que debieron haber seguido la opinión técnica e imparcial de la G. A. O. (35)

La credibilidad de los informes de la G. A. O. -y de la propia G. A. O. en sí misma- depende del grado de imparcialidad y objetividad que se alcance. Por eso, el excesivo énfasis e inclinación en satisfacer los deseos de los parlamentarios que solicitaron la auditoría pueden dañar gravemente su reputación y razón de ser (36).

(35) En la fiscalización realizada al Ministerio de desarrollo Urbanístico (Department of Urban Development) la G. A. O. puso de manifiesto la debilidad de la administración, gestión y sistemas de control del HUD Program. Estas irregularidades no fueron tenidas en cuenta por los responsables correspondientes, y años después se destapó el correspondiente escándalo político-financiero.

(36) «Il est possible que le GAO en apportant des avis pertinents, manifeste sa volonté d'entrer dans le débat politique et essaie de couvrir un plus grand nombre de questions relevant de son expertise. Si prend parti pour un camp politique au Congrès il met en jeu sa réputation d'indépendance et d'objectivité. S'il exprime un jugement politique indépendant, il risque aussi de nuire à sa réputation d'objectivité auprès de ceux qui sont en désaccord avec ce jugement. S'il satisfait le client majoritaire au Congrès, il risque de perdre tout dévouement constructif avec les parlementaires de l'opposition et les organes gouvernementaux avec lesquels il pourrait contribuer à une amélioration de la gestion publique... Il est essentiel pour un organe d'audit de ne pas devenir un réservoir d'idées ou une machine à produire des rapports d'investigation, ballottée au gré des courants politiques. Audit performance et contrôle parlementaire dans le contexte de la réforme de la gestion publique: l'expérience des Etats-Unis», Dr. Annmarie H. Walsh.

En el estudio de la N. A. P. A. se recogen las conclusiones y se proponen las recomendaciones relativas a cuatro aspectos fundamentales: a) la misión y papel de la G. A. O.; b) las relaciones con el Parlamento; c) el procedimiento fiscalizador, y d) la calidad de los informes.

Se desea asegurar la efectividad y salvaguardar la buena reputación y credibilidad que este órgano siempre ha tenido, atendiendo a la realidad y necesidades de los tiempos actuales y futuros. Las conclusiones y recomendaciones vertidas en este estudio están dirigidas tanto al Presidente y personal de la G. A. O. como a los miembros del Congreso.

Los técnicos de la N. A. P. A. observaron que los trabajos de fiscalización y auditorías examinados se habían realizado con un considerable, aunque siempre mejorable, grado de imparcialidad y objetividad.

La independencia no implica un alejamiento del órgano legislativo, sino más bien todo lo contrario, se desea y aconseja una colaboración y acercamiento de ambas instituciones, de manera que se potencie y agilice un mayor intercambio de información entre ellas para que las labores de una y otra den los resultados y frutos esperados.

En el mencionado estudio se advirtió que el prestigio, autoridad y credibilidad de la G. A. O. se vería en entredicho si se continuaba involucrando a la G. A. O. en el diseño y definición de las políticas públicas.

Aunque en los últimos tiempos la G. A. O. ha puesto un enorme énfasis en el análisis y diseño de políticas públicas, lo cierto es que su misión no consiste en la elaboración de estas políticas, sino en la aportación a los parlamentarios de los datos e información necesarios para que sean ellos los que las elaboren. La G. A. O. –continúa diciendo el estudio de la N. A. P. A.– debería tener precaución a la hora de entrar a formular y analizar las políticas públicas, ya que en este aspecto podría estar invadiendo competencias propias de los órganos legislativos y ejecutivos (37). Por otro lado, y al mismo tiempo, los parlamentarios no deberían solicitar a la G. A. O. la investigación de asuntos que por su propia naturaleza implican conflictos y valoraciones estrictamente políticas que no requieren ningún tipo de análisis fiscalizador.

Se animó a la G. A. O. a reformular su papel, misión y funciones y se puso de manifiesto que la principal encomienda de la G. A. O. consiste en la realización de informes de auditorías objetivos e imparciales, basados en datos ciertos. Además, se insistió en la necesidad de que los mismos sean finalizados en el plazo específicamente señalado, para que en virtud de los mismos puedan adoptarse las medidas de control y la legislación necesaria para la protección y satisfacción de los intereses públicos.

(37) En el asunto Bowsher y Synar (1986), la Corte Suprema declaró que la G. A. O. por ser parte del poder legislativo, no tenía capacidad para imponer al Presidente de los Estados Unidos la realización de recortes y ajustes presupuestarios.

6. Conclusión final

6.1. UNA BREVE CONCLUSIÓN GENERAL

La apropiada y eficaz utilización de los fondos públicos, la búsqueda de una gestión rigurosa, el examen de la regularidad en la acción administrativa y la información, tanto a poderes públicos como al país, mediante la publicación de informes objetivos son necesarios para la estabilidad y desarrollo de los Estados (38).

El deseo y necesidad de los Estados modernos de conocer y controlar más a fondo la realidad socio-económica, unido al reclamo ciudadano para que las instituciones democráticas se consoliden, resaltan *la importancia del control técnico y económico-financiero de la Hacienda Pública y del perfeccionamiento del vínculo entre los órganos -E. F. S. y Parlamentos- que constitucional y legalmente tienen asignada dicha tarea* (39).

Como ya se recogió en la Declaración de Lima de 1977, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben señalar las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten la repetición de tales infracciones en el futuro.

Las E. F. S. sólo pueden cumplir estas funciones si son independientes del órgano controlado y del ejecutivo. Aunque una *independencia* absoluta es imposible por estar estas entidades insertas dentro de la sociedad y de la estructura estatal, la independencia funcional y organizativa debe quedar en todo momento garantizada. Esta independencia está inseparablemente unida a la imparcialidad de los miembros y funcionarios de las entidades y a la independencia financiera.

El artículo 8 de la mencionada Declaración de Lima dispone que «la independencia otorgada a las E. F. S. por la Constitución y la Ley les garantiza *un máximo de iniciativa y responsabilidad*, aun cuando actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste. La Constitución debe regular las relaciones entre la E. F. S. y el Parlamento, de acuerdo con las circunstancias y necesidades de cada país».

La relación de las E. F. S. con los Parlamentos nacionales es de naturaleza *complementaria*, ya que las labores de las primeras brindan un excelente soporte técnico al control de la actividad de la Administración Pública, a la actuación gubernamental y a la labor parlamentaria en general (40).

(38) Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de Fiscalización.

(39) (40) V Asamblea General de las O. L. A. C. E. F. S.

Por todo ello, y para que este apoyo técnico sea útil y eficaz tanto para las E. F. S. como para los Parlamentos y para las sociedades actuales, es necesario que estos sujetos adopten las medidas y actitudes que se mencionan a continuación:

- Las E. F. S. deben buscar medios eficaces de colaboración con los Parlamentos y deben compartir la información sin restricción alguna a efecto de optimizar los resultados de las fiscalizaciones. Sería muy recomendable que las E. F. S. y los Parlamentos elaboraran un acuerdo marco normativo que permitiera delinear las actividades que deben desarrollar las E. F. S. y las pautas que deben contemplar los Parlamentos al solicitar el apoyo y asesoramiento de los órganos de control.

- Los órganos controlados deberían, por un lado, responder de las verificaciones de control e irregularidades plasmadas en los informes de fiscalización, y por otro, deberían intentar seguir las recomendaciones propuestas por las E. F. S.

- A los órganos de representación política les corresponde asumir los informes y documentos elaborados por las E. F. S. Las conclusiones y recomendaciones vertidas en los mismos necesitan de una efectiva decisión política posterior que haga eficaz el sistema de control.

6.2. CONCLUSIONES CONCRETAS: LA G. A. O., ¿UN EJEMPLO A SEGUIR?

En la actualidad, la G. A. O. es un organismo federal en la que trabajan más de 3.000 auditores que se sienten orgullosos de cumplir el mandato establecido en 1921 (41) relativo a la investigación de los hechos relacionados con el ingreso, gasto y aplicación presupuestaria de los fondos públicos.

Así como el mundo ha ido cambiando desde entonces, también la propia G. A. O. y el trabajo realizado para cumplir este mandato legislativo ha ido evolucionando. Los seis Contralores Generales que hasta hoy día han dirigido la G. A. O. han querido, sin perder su independencia, dar cumplimiento a los requerimientos legales y parlamentarios de la manera más rápida y eficaz posible.

Los sucesivos cambios en la estructura de la G. A. O. han respondido a las distintas clases de tareas que las leyes y el Parlamento le han ido asignando. El personal y las técnicas de auditoría han devenido más sofisticados, los trabajos han sido mejor orientados y planificados y, sobre todo en los últimos años, se ha trabajado realmente cerca de distintos Comités Parlamentarios.

La G. A. O. ha tenido siempre como principio básico de su actuación apoyar la labor técnica, legislativa y de control del Congreso de los Estados Unidos (42). *La G. A. O. no es sólo el principal órgano fiscalizador de los Estados Unidos, sino que también es el órgano técnico de apoyo del Congreso en materias jurídicas, económicas y*

(41) Budget and Accounting Act, 1921.

(42) LUIS ORDOQUI: *La General Accounting Office de los Estados Unidos*.

presupuestarias. La importancia de la función fiscalizadora y el prestigio de la función asesora son extraordinariamente bien valoradas tanto por el Congreso como por la sociedad americana.

En las relaciones entre la G. A. O. y el Congreso se ha producido una evolución positiva, ya que existe un mayor intercambio de información. se analizan y discuten los planes estratégicos, los programas anuales. los aspectos concretos de trabajos, objetivos de las distintas fiscalizaciones. etc.

La materialización del auxilio y apoyo que la G. A. O., como muchas otras E. F. S., presta al Congreso se plasma en los diferentes dictámenes jurídicos e informes de fiscalización. La G. A. O. está dando prioridad absoluta a los informes sobre materias y áreas en las que puede lograrse ahorro de gastos o incrementos de ingresos con el fin de lograr la reducción del déficit público.

La capacidad de la G. A. O. de ayudar al Congreso americano a mejorar la acción política del Gobierno depende de *la objetividad, independencia, calidad y prontitud en la elaboración de los informes de auditoría*. Si el trabajo no es realizado siguiendo estas pautas, la G. A. O., como cualquier otro órgano de control, pierde su razón de ser y se convierte en una institución inútil e ineficaz.

Sin embargo. la eficacia y utilidad de los informes de la G. A. O. no depende sólo de que se hayan realizado con objetividad y profesionalidad e independencia. también *es necesario que el órgano auditado y el Congreso americano adopten las medidas consecuentes para corregir y mejorar los programas y actividades gubernamentales, así como evitar las mismas irregularidades en el futuro*.

6.3. HACIA EL FUTURO

En la actualidad, la G. A. O. lucha por mantener y mejorar el prestigio y la fama que tiene dentro de la sociedad americana y vela por garantizar su independencia de cualquier injerencia externa. Para ello, la G. A. O. mantiene una lucha constante por ser más imparcial, por mantener la buena calidad de sus informes y por minorar el tiempo y el dinero invertido en los mismos.

Parlamentarios, auditores, técnicos y expertos en la materia continúan en la búsqueda de medios modernos y técnicas nuevas que permitan realizar los trabajos de fiscalización con más profesionalidad. objetividad e independencia.

7. Bibliografía

Laws related to federal financial management. Ninth report by the Committee on Government Reform and oversight (agosto de 1996).

CHARLES BOWSHER: *Serving the Congress*. Comptroller General of the Unites States. G. A. O.

-: *Introducción a la G. A. O.* Comptroller General of the Unites States. G. A. O.

The roles, mission and operation of the U. S. General Accounting Office. Report prepared for the Committee on Government Affairs, U. S. Senate; by National Academy of Public Administration (octubre de 1994).

Following the Federal Dollar. The Strategic Plan of the G. A. O. (marzo de 1995). G. A. O./O. C. G.-95-3.

The United State Federal Government (Quick Reference Guide).

The dynamics of the Congress. A guide to the people and in process in lawmaking. Woods Institute.

PALOMA BIGLINO CAMPOS: «Parlamento, Presupuesto y Tribunal de Cuentas», *Revista de las Cortes Generales*. nº 37, 1996.

El papel de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en apoyo de los Congresos Nacionales. V Asamblea General de las O. L. A. C. E. F. S. (Lima, 26-XI-1995)

LUIS ORDOQUI: «La General Accounting Office de los Estados Unidos». *Revista de Auditoría Pública*.

NICOLÁS PÉREZ SERRANO. *Tratado de Derecho político*. Civitas.

ANNMARIE H. WALSH: *Audit des performances et contrôle parlementaire dans le contexte de la reforme de la gestion publique: l'experience des Etats-Unis*.

EL CONTROL DE LOS PROCESOS DE PRIVATIZACIÓN EN ESPAÑA: LA FUNCIÓN FISCALIZADORA DEL TRIBUNAL DE CUENTAS (*)

Luis López-Quiñones Maján

Jefe de la Asesoría Jurídica.

Departamento de Sociedades Estatales
del Tribunal de Cuentas

(*) Este trabajo está referido, exclusivamente, a la privatización del Sector Público empresarial. Fue presentado como ponencia en el Seminario «Privatización de empresas y Servicios Públicos. Su control y fiscalización», organizado por la Comisión de Formación de los Organos de Control Externo, con la colaboración de la Cámara de Comptos de Navarra, celebrado en Pamplona los días 16 y 17 de octubre de 1997. La presente versión ha sido corregida y ampliada respecto a la presentada en el mencionado Seminario.

SUMARIO

1. Introducción

2. El control del Tribunal de Cuentas sobre los procesos de privatización
 - 2.1. El ámbito de actuación del Tribunal de Cuentas
 - 2.2. El programa de modernización del Sector Público en España

3. La legalidad en los procesos de privatización
 - 3.1. Normativa de carácter general: las autorizaciones administrativas y los acuerdos estatutarios
 - 3.2. Normativa de aplicación particular
 - 3.2.1. La legislación española del Mercado de Valores
 - 3.2.2. La normativa extranjera
 - 3.3. Las obligaciones de los contratos de compraventa en las operaciones de venta de activos

4. Las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas de los años 1996 y 1997 sobre los procesos de privatización

5. Conclusiones

1. Introducción

Los programas económicos que vienen desarrollando, actualmente, los gobiernos de todos los países, sin perjuicio de su régimen político, se basan en una menor presencia del Estado en la actividad económica.

Este fenómeno, que se fundamenta en razones de eficacia y pragmatismo, está generando la privatización del Sector Público empresarial y, como consecuencia, la desaparición o, al menos, la menor intervención de los Estados en las economías nacionales.

Aunque el objetivo fundamental de la acción privatizadora es la eficiencia y la competitividad de las empresas, existen otras razones que explican la aceleración del proceso privatizador, especialmente en el entorno europeo. Así, la internacionalización y la integración económica han restado validez a los argumentos del interés tecnológico o estratégico. Un ejemplo próximo es la adhesión española a las Comunidades Europeas en 1986, que supuso para nuestro país la adaptación a la normativa comunitaria y, por tanto, el desmantelamiento de algunos monopolios públicos.

La venta de Empresas Públicas, sin embargo, en la Europa Comunitaria no sólo está condicionada por razones de eficacia, eficiencia y competitividad, sino que está influida por un impulso liberalizador que tiene como objetivo la instauración del «mercado interior», que requiere la supresión de trabas y mecanismos de protección, sin los cuales carecerían de viabilidad económica las sociedades mercantiles de titularidad pública.

En este sentido el Tratado de Maastricht consagra el principio de no discriminación o neutralidad de trato, prohibiendo, en unos casos, y limitando, en otros, las ayudas y subvenciones públicas, de las que generalmente son beneficiarias las empresas estatales. Consecuentemente con ello, la Comisión Europea ha adoptado Directivas (80/723/85/413) y comunicaciones que concretan los principios enunciados anteriormente, definiendo lo que se entiende por ayuda a la empresa pública. Con ello se apuesta por la liberalización del mercado interior,

lo que requiere una labor desreguladora encaminada a suprimir situaciones de ventaja y privilegio en el sector empresarial.

El proceso de privatización del Sector Público empresarial, definido por el premio Nobel de Economía Gary Becker como la «ola del futuro», ha crecido tanto en Europa como en España progresivamente. En 1985, la Empresa Pública en Europa representaba el 15 por 100 del total, en España el porcentaje era del 12 por 100, aproximadamente. En 1991 estos porcentajes habían descendido en torno a tres puntos, y los datos de 1993 reflejan una participación del 9 y 7 por 100, respectivamente.

A nivel nacional, el Estado, en cifras absolutas desde 1986 a 1996, ha vendido empresas y participaciones sociales por valor de 2.2 billones en pesetas corrientes. que equivalen a cerca del 40 por 100 del Sector Público empresarial. Pero este proceso se ha visto, incluso, acelerado desde noviembre de 1996, obteniéndose más de un billón de pesetas por la venta de las participaciones del Estado en Telefónica, Repsol, Sefanitro, Minas de Almagrera, Inespal, Iongraf, Sodical, Enagás, Auxini y Retevisión.

Por otro lado, la actividad privatizadora en el último trimestre del año en curso con la enajenación de parte o la totalidad del capital social de Endesa, Aceralía y Aldeasa, el Estado habrá ingresado alrededor de 1,1 billones de pesetas (1).

El calendario privatizador del Gobierno proseguirá en 1998 con la venta de Argentaria (25 por 100), Endesa (40 por 100), Tabacalera (52 por 100), Mercosa (40 por 100), Telefónica Internacional, Iberia, Indra, Casa, Red Eléctrica y Transmediterránea, como empresas más significativas y por las que se prevén unos ingresos de alrededor de 1.7 billones de pesetas; y continuará hasta el año 2000, en el que se prevé la finalización del proceso que habrá llevado al Estado a la venta del grueso de sus empresas, aunque aún le restarán Renfe, RTVE, EFE, Enresa, Paradores Nacionales, La Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, y el Organismo Autónomo Consorcio de Compensación de Seguros y Correos (2), entre otros. También continuaron siendo de titularidad pública las empresas de la minería del carbón y, parcialmente, las de defensa por razones de tipo social.

Para completar la somera descripción de la dimensión del Sector Público empresarial en España será suficiente recordar, y sólo respecto al grupo de

(1) Aunque el proceso privatizador emprendido en nuestro país lleva un buen ritmo, es necesaria una buena dosis de prudencia para no perjudicar los intereses públicos. Este comentario viene a colación con motivo de la reciente privatización de Endesa. La OPV se limitó al 25 por 100 de la misma, cuando está previsto llegar al 32 por 100, y ello debido a la escasa demanda del tramo internacional, la inestabilidad de la Bolsa en los días que se fijó precio (finales de octubre) y el incumplimiento del objetivo de compra adicional que tenían previsto los directores de la oferta, que compraron sólo el 0.57 por 100 cuando tenían reservado el 2.5 por 100. Si a ello se unen los problemas que generó la compra, por Endesa, del grupo eléctrico chileno Enersis, se entiende la penalización que sufrió la cotización de las acciones de la mencionada empresa.

(2) Transformado en Empresa Pública Empresarial (EPE) por la Ley 6/1997, de 14 de abril.

empresas que pertenecían a la extinta Agencia Industrial del Estado (AIE) (3), que las aportaciones del Estado a las mismas, en el período 1988-1996, fue de 2,35 billones de pesetas, y su plantilla, en el mismo período, disminuyó de 76.000 a 42.000 trabajadores. Estos datos expresan la importancia del Sector Público empresarial en nuestro país, y en consecuencia, la necesidad de contar con una adecuada valoración de cada empresa a enajenar, así como de que el proceso de privatización sea transparente, para lo cual la fiscalización externa es un elemento que debe garantizar dichos objetivos, además de contribuir a salvaguardar los intereses públicos, en el marco de la legalidad vigente.

Las enajenaciones de Empresas Públicas se han convertido en una de las actividades más significativas de la gestión del Estado, circunstancia que obliga a profundizar en el análisis desde el ámbito de competencias del Tribunal de Cuentas. En este sentido, ya en los ejercicios 1995/1996 se realizó una fiscalización particular sobre «La legalidad de los procesos de privatización de las acciones de Repsol, S. A., producido en el período 1992-1995» (4), además de las comprobaciones puntuales sobre operaciones semejantes, cuyos resultados se recogen en el *Informe Anual de 1995*, todavía en trámite de aprobación. Esta línea de trabajo se mantendrá durante los próximos años, en los que la fiscalización de las privatizaciones del Sector Público empresarial será objetivo prioritario.

2. El control del Tribunal de Cuentas sobre los procesos de privatización

2.1. EL ÁMBITO DE ACTUACIÓN DEL TRIBUNAL DE CUENTAS

El Tribunal de Cuentas de España, de acuerdo con la normativa que regula su actividad, ejerce su función fiscalizadora sobre todo el Sector Público, en el que se encuentran comprendidas las Sociedades Estatales, según establece el artículo 4 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.

El carácter de Sociedad Estatal se atribuye en la legislación a las Entidades de derecho público que por disposición de la ley actúan en el marco del ordenamiento jurídico privado y a las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación pública, de acuerdo con el artículo 6 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y Disposición Adicional Segunda de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

(3) Suprimida por el Real Decreto 15/1997, de 5 de septiembre, y transferida a la SEPI. Afecta a A.E.C., ACENOR, A.H.M., Bazán, Construcción Naval, Santa Bárbara, Figaredo, Hunosa, Presur, P. Tubulares.

(4) Aprobada por unanimidad por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 28 de mayo de 1997.

Cuando en una Sociedad Estatal se inicia un proceso de privatización, en tanto mantiene su condición de Empresa Pública su situación económica es, en todo caso, conocida a través del análisis que de sus cuentas periódicamente se llevan a cabo. Desde esta perspectiva, el Tribunal viene fiscalizando la actuación de las Sociedades Estatales que han sufrido un proceso de privatización que necesariamente tiene que estar reflejado en sus estados financieros anuales.

Ahora bien, cuando el proceso de privatización da lugar a que la participación pública pase a ser inferior al 50 por 100, esto es, cuando ya puede hablarse no de privatización de participaciones sociales públicas, sino de privatización de la Empresa Pública, el primer efecto que se origina es que la entidad privatizada pierde el carácter de Sociedad Estatal y, con ello, desaparece la obligación de rendir sus cuentas al Tribunal y, en consecuencia, la capacidad del Tribunal de Cuentas de fiscalizar las operaciones de enajenación de sus valores, patrimonio, etc.

Así pues, de acuerdo con la legislación vigente, a partir de la privatización de la Empresa Pública, el Tribunal deja de tener competencia para fiscalizar su gestión y de recibir dato alguno que le permita tener conocimiento directo de su actividad o de sus resultados. No existe, por tanto, posibilidad de analizar ni la repercusión de la privatización en la futura marcha de la sociedad ni si se han cumplido los objetivos que, respecto a ella, se hubiesen tratado obtener con su traspaso al dominio privado.

Pero ello no obsta para que la operación de privatización pueda fiscalizarse desde la perspectiva del análisis de la actuación del organismo o entidad titular de las acciones transmitidas, que tiene que rendir sus cuentas al Tribunal de Cuentas.

En la práctica, en ciertos casos, se presentan dificultades para que el Tribunal fiscalice la situación de determinadas entidades sometidas a procesos de fiscalización cuyos estados financieros no son remitidos al Tribunal de Cuentas por la Intervención General del Estado, como consecuencia del criterio adoptado por ésta al considerar que el carácter estatal de una empresa depende de lo que denomina «participación efectiva». Esta «participación efectiva» la establece mediante el cálculo aritmético de la participación del Estado en la Sociedad Estatal y el de ésta en la filial afectada por la privatización. (Si el Estado ostenta el 70 por 100 de la sociedad X, que a su vez es titular del 70 por 100 de la sociedad Y, la «participación efectiva» del Sector Público en esta última sociedad Y es $-70 \times 70 =$ del 49 por 100.)

Frente a esta tesis, el Tribunal de Cuentas ha venido sosteniendo que, de acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria y en la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, son Sociedades Estatales todas aquellas en las que la participación directa o indirecta del Sector Público sea mayoritaria, y, por tanto, siempre que la sociedad matriz sea una sociedad estatal, la sociedad filial participada mayoritariamente por aquélla será también Sociedad Estatal.

Sobre esta base, el Tribunal de Cuentas, reiteradamente, ha denunciado en sus *Informes Anuales* la no remisión de las cuentas de las sociedades que se encontraban en la situación señalada, rechazando las alegaciones formuladas por la IGAE, que continúa sin remitir dichas cuentas, no pareciendo que la reiteración de la denuncia en los *Informes* haya sido una vía adecuada para solventar la situación, que ha requerido la formulación de una moción a las Cortes Generales, como más adelante se indica.

En todo caso, aun admitiendo el criterio de la Intervención General para determinar el porcentaje de «participación efectiva» del Sector Público en las sociedades filiales, su aplicación es, al menos, sorprendente en los casos en los que, sin perjuicio de que la denominada «participación efectiva» sea minoritaria por parte del Sector Público, se controle la sociedad porque se cuenta con la mayoría de los derechos de voto. (En el supuesto anterior, la sociedad dominante tendrá el 70 por 100 de los derechos de voto de la sociedad dependiente y, consecuentemente, *su control*.)

La participación mayoritaria en el capital conlleva la de los derechos de voto en los órganos de gobierno y administración de la sociedad. Por ello es un contrasentido el criterio de la Intervención General del Estado, que no considera como Sociedad Estatal a aquella que cuenta en sus órganos de gobierno con la mayoría de los derechos de voto como consecuencia de la participación mayoritaria en el control.

El hecho de que los derechos de voto otorguen un «control efectivo» sobre la sociedad es lo que refleja la Directiva Comunitaria 80/723, de 25 de junio de 1980, relativa a la transparencia de las relaciones financieras entre los Estados miembros y las Empresas Públicas, así como el Real Decreto 1.815/91, de 20 de diciembre, que aprueba las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, y, más recientemente, la Ley 5/1995, de 23 de marzo, de Régimen Jurídico de Enajenación de Participaciones Públicas en Determinadas Empresas, que consolidan una situación de hecho, pues es evidente que el número de votos que corresponde a la sociedad participada mayoritariamente por el Sector Público (dominante) respecto a las sociedades que dependen indirectamente de ella será el que corresponda a la sociedad dependiente que participa directamente en el capital social de éstas. En definitiva, lo que reconoce la norma es el «control efectivo», que prima por encima de los coeficientes de participación.

La limitación, antes mencionada, en la fiscalización de las cuentas y, por consiguiente, en los procesos de fiscalización aconsejaron al Pleno del Tribunal de Cuentas, en sesión de 27 de junio de 1996, elevar una moción a las Cortes Generales para que se estableciera por las distintas Administraciones la obligación de elaborar y publicar un inventario de sus Sociedades Estatales y Empresas Públicas, así como para que se definesen legalmente los conceptos «Sociedad Estatal» y «Empresa Pública», teniendo como base no sólo el criterio de participación mayoritaria en el capital social, sino también el criterio del ejercicio del control o dominio efectivo por parte de las Administraciones y/o Organismos

mos Autónomos y otras Entidades Públicas de ellos dependientes, en el sentido definido por el Derecho Mercantil y el Derecho Comunitario y fijando criterios identificativos explícitos que evitasen interpretaciones divergentes sobre la obligación de rendir cuentas al Tribunal de Cuentas.

Esta moción ha sido aceptada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, que ha acordado, en su sesión de 30 de septiembre pasado, instar al Gobierno para que presente en el Congreso de los Diputados las modificaciones legislativas necesarias de acuerdo con las propuestas presentadas por el Tribunal de Cuentas.

En todo caso, una consecuencia de la situación expuesta es que la fiscalización de las privatizaciones, mediante la información que aporta la rendición de cuentas, no es suficiente para emitir una opinión contrastada sobre la eficiencia y economía de los procesos. Ello obliga, por tanto, a que la actuación del Tribunal en este ámbito se refuerce bien mediante comprobaciones puntuales, bien con la realización de fiscalizaciones específicas, durante el tiempo en que la entidad permanece dentro del Sector Público empresarial.

En estos casos, la aprobación de unas directrices técnicas que fijen el ámbito y objetivos de la fiscalización, así como el adecuado programa de trabajo, permitirá llegar a un conocimiento real de las operaciones relacionadas con la privatización.

En términos generales, la actividad fiscalizadora del Tribunal, en relación a las privatizaciones, debe dirigirse, al menos, a la verificación de la regularidad legal de la operación, comprobación de las preceptivas autorizaciones administrativas, análisis de la idoneidad de los procedimientos seguidos para llevar a cabo la privatización y corrección de los mismos (promoción y publicidad de las ofertas, sistemas de determinación del precio, fórmulas de contratación, etc.) y a la determinación de las consecuencias derivadas del proceso privatizador (evaluación de sus resultados, comprobación de las operaciones contables, cumplimiento de los compromisos futuros establecidos en la contratación, rentabilidad generada a corto plazo por el traspaso al sector privado, etc.).

La V Asamblea de Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) se ha ocupado de esta cuestión en la ponencia «El papel de las entidades fiscalizadoras superiores en los procesos de privatización», elaborada por la Contraloría General de la República del Perú. Sobre una información previa proporcionada por la mayoría de las entidades integrantes de OLACEFS, la ponencia relaciona los temas que son objeto de control en las privatizaciones. Son los siguientes: cumplimiento de la normativa legal; proceso de selección y contratación de consultores; cumplimiento de las obligaciones de los consultores; valoración de la empresa; razonabilidad de la información financiera de la empresa; precalificación de los postores; proceso de subasta u otro mecanismo de otorgamiento; verificación de la recepción de los recursos provenientes de la privatización; verificación de la asignación de los recursos obtenidos y cumplimiento por el comprador de las obligaciones contractuales que asume.

2.2. EL PROGRAMA DE MODERNIZACIÓN DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA

El Acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de junio de 1996 por el que se establecen las bases del programa de modernización del Sector Público empresarial, aunque aún no se ha traducido en la promulgación de normas legales, establece mecanismos y actuaciones a los Agentes Gestores (5) –Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) y Sociedad Estatal de Particiones Patrimoniales (SEPPA)– de los procesos de privatización que van a facilitar al Tribunal de Cuentas el ejercicio de su función fiscalizadora y que deberán actuar de acuerdo a los principios que a continuación se relacionan:

- Publicidad, transparencia y concurrencia.
- Eficiencia y economía.
- Separación de la propiedad y la gestión de la empresa.
- Corrección de los desequilibrios presupuestarios.
- Salvaguardia y defensa de los intereses económicos generales y de los intereses patrimoniales del Estado.
- Protección de los intereses de accionistas y terceros.
- Continuidad del proceso empresarial de las empresas privatizadoras.
- Aumento de la competencia.
- Extensión de los mercados de capitales y ampliación de la base accionarial de las empresas.
- Sometimiento a control de todas las operaciones.

El mencionado acuerdo fija unos objetivos orientados al fortalecimiento de la economía de mercado, la reforma y modernización del Sector Público, el incremento de la eficiencia y la competitividad y la creación de empleo; todo ello garantizando los intereses económicos, tanto de accionistas como de terceros.

A través del acuerdo se regulan, asimismo, los elementos básicos del programa, que se concretan en:

- Determinación de los principios a los que tendrán que sujetarse los agentes privatizadores en todas sus actuaciones.
- Reserva al Consejo de Ministros y a la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos de las decisiones estratégicas y principales en materia de privatizaciones.
- Definición de los Agentes Gestores del proceso y simplificación de su estructura, colegiación de sus responsabilidades y determinación de sus competencias. La coordinación entre los Agentes Gestores del proceso se conseguirá mediante la composición similar de sus órganos rectores.

(5) El Acuerdo del Consejo de Ministros también menciona como Agente Gestor a la Agencia Industrial del Estado (AIE), que, posteriormente, ha sido suprimida por el Real Decreto 15/1997, de 5 de septiembre.

- Creación del Consejo Consultivo de Privatizaciones.
- Implantación de controles, realizados por la Intervención General de la Administración del Estado, en forma de auditoría de cada proceso privatizador.
- Información al Parlamento de las operaciones realizadas y del contenido de las auditorías.

Consecuencia inmediata de la aplicación de este programa es que, a efectos de la fiscalización externa, se podrá disponer del informe o informes que indiquen la valoración estimada de las participaciones y/o activos de la empresa a enajenar, el método seguido para obtener la valoración, las variables de la misma, la propuesta de privatización con expresión de incentivos a la compra de sus valores, precio, descuentos, colectivos afectados, cobertura de riesgos ante el descenso de la cotización de las acciones, etc. Asimismo, el Tribunal de Cuentas podrá acceder al informe emitido por el Consejo Consultivo de Privatizaciones y a la auditoría de la IGAE sobre el desarrollo de la operación, con las alegaciones de los afectados, además de cualquier información complementaria.

El Consejo Consultivo de Privatizaciones (C. C. P.), creado por acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de junio de 1996, no es, propiamente, un órgano colegiado de los previstos en el artículo 22 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. El hecho de que no forme parte de la Administración lleva a la consideración de su carácter de Grupo o Comisión de Trabajo, cuya naturaleza sería semejante a la de los órganos colegiados que contempla el artículo 40.3 de la Ley Orgánica de Funcionamiento de la Administración General del Estado (L. O. F. A. G. E.), cuya promulgación es posterior al mencionado acuerdo.

Su carácter de organismo de naturaleza «especial» (6), no integrado jerárquica o funcionalmente en la Administración, no le impide estar investido de una competencia de informe cuyo objetivo es coadyuvar al mayor acierto y eficiencia en la actuación de los Agentes Gestores del proceso de privatizaciones.

En definitiva, el C. C. P. nace desvinculado de la Administración del Estado, sin ningún tipo de vínculos respecto a las entidades y organismos concretos de la misma, pero dotado, sin embargo, de una gran autonomía funcional. En este sentido es destacable que los gastos de funcionamiento del mismo (7) corren a cargo de los Agentes Gestores, sin que exista dotación presupuestaria para ello en los Presupuestos Generales del Estado.

El Consejo Consultivo de Privatizaciones está constituido por un presidente y ocho vocales entre personas de reconocido prestigio que han sido nombrados por Orden Ministerial conjunta de 19 de julio de 1996 del Vicepresidente segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro de Industria. Tiene el Consejo competencia para informar sobre todos los procesos de privatización

(6) Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 1996.

(7) Consultar Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 1996.

que deben ajustarse a los principios de publicidad, transparencia y concurrencia, y para emitir informes sobre todas aquellas cuestiones que le planteen el Gobierno, la Comisión Delegada para Asuntos Económicos o los agentes privatizadores durante el proceso privatizador.

El funcionamiento ha quedado recogido en un Reglamento de Régimen Interior (previsto en el acuerdo de creación), aprobado por el mismo Consejo el 7 de octubre de 1996, que, entre otros temas, aborda la abstención de los miembros por razones profesionales, familiares o de interés en los asuntos sometidos al Consejo; el secreto de las actuaciones y deliberaciones; la emisión de votos particulares, etc.

El plazo fijado para que el C. C. P. emita sus dictámenes es de quince días, lo que implica que el Gobierno ha querido que las actuaciones del mismo sean ágiles y que sus informes, que tienen carácter no vinculante, pero sí preceptivos, puedan estar a disposición de sus destinatarios a la mayor brevedad posible.

La actividad del C. C. P. se viene desarrollando conforme lo establecido en el acuerdo de su creación. En algunos procesos ha emitido más de un informe (Telefónica); en otros ha dejado constancia de sus advertencias cuando ha sido preciso (contrato de Aceralia y Aristáin y convocatoria de asesores financieros para la privatización de Elcano) (8), y, finalmente, no todos se han aprobado por unanimidad (el dictamen de venta de Sefanitro cuenta con dos votos particulares).

El trabajo desarrollado por el C. C. P. ha aprobado una serie de propuestas que, probablemente, han mejorado las operaciones de privatización (9).

En primer lugar, el Consejo ha expresado que en los procesos realizados a través de OPVs debe fomentarse la competencia entre las sociedades que prestan sus servicios (aseguradoras, coordinadoras, colocadoras, directoras, etc.). Su objetivo es abaratar los precios y mejorar los servicios.

El resultado de esta propuesta se ha visto reflejado en un abaratamiento de las comisiones, según se desprende del análisis realizado en los casos de las privatizaciones de Repsol, Telefónica y Gas Natural.

Un segundo aspecto en el que ha insistido el C. C. P. ha sido el de evitar cualquier conflicto de intereses. Este caso se puede dar cuando la entidad directora y/o coordinadora de la OPV tiene intereses en la sociedad privatizable porque forma parte del «núcleo estable» de accionistas de la misma. La situación mencionada, no excepcional, se produce en nuestro país con las entidades financieras de ámbito nacional que suelen participar en las privatizaciones, desempeñando ambos papeles.

(8) Diario ABC, de 16 de noviembre de 1997, y *El País*, de 9 de octubre de 1997.

(9) *Boletín Económico del I. C. E.*, n.º 2.546 (del 2 al 8 de junio de 1997), artículo de Fernández Pampillón «Concurrencia y transparencia de las privatizaciones en España».

Para evitar conflictos de esta naturaleza es procedente que los Agentes Gestores estudien y analicen la labor a desempeñar por los posibles afectados (coordinador, director, etc.), delimitando sus funciones de forma tal que no asuman ninguna competencia que pueda generar conflictos de intereses.

La circunstancia descrita se ha producido en algún caso, y sobre la misma el C. C. P. hizo la correspondiente advertencia, evitando que el proceso fuese tachado de falta de transparencia.

Otros aspectos sobre los que ha insistido el C. C. P. han sido la correcta valoración de la sociedad a transferir, la concurrencia de ofertas cuando no sea posible que la privatización se lleve a cabo a través de OPVs y las contingencias futuras de empresas privatizadas. En todos los casos se ha recomendado a los Agentes Gestores que aporten al proceso garantías suficientes con estudios e informes que respalden las cuestiones suscitadas (varios informes de valoración, máxima concurrencia, estudios previsorios sobre futuras reclamaciones, etc.).

Finalmente resaltar, respecto al acuerdo comentado, que el sometimiento de cualquier enajenación a los principios de publicidad, transparencia y libre concurrencia es una decisión gubernamental importante a efectos de fiscalización. Su aplicación ya estaba reconocida implícitamente en la legislación patrimonial de las Administraciones Públicas, y su reiteración en el acuerdo del Consejo de Ministros, aunque no se haya reflejado en una norma de rango legal y/o reglamentario, es un avance en la política de privatizaciones desde el ámbito de las competencias del Tribunal de Cuentas.

3. La legalidad en los procesos de privatización

Las disposiciones legales que afectan a los procesos de privatización son de distinta naturaleza, según el procedimiento de enajenación: OPV, subasta pública, concurso público, procedimiento negociado y venta directa.

Oferta pública de venta y/o emisión de obligaciones. Estos procedimientos están contemplados en la Ley de Patrimonio del Estado (L. P. E.), que somete la enajenación de los títulos que ya cotizan en Bolsa al mercado de valores. Su ventaja está en que garantiza la igualdad de información veraz y de trato a los inversores interesados en acceder al proceso.

Subasta pública. Su regulación se incluye en la Ley de Patrimonio del Estado. Es frecuente en transferencias en las que la única diferencia relevante entre los postores es el precio ofrecido. Para asegurar la igualdad de acceso a los inversores privados, el Gobierno puede optar entre establecer un trámite de selección de los postores con anterioridad a la licitación –subasta con acceso restringido–, o exigir el cumplimiento de ciertos requisitos que deben determinarse en un pliego de condiciones (subasta con admisión previa).

Concurso público. Esta fórmula surge como alternativa a la subasta para los casos en los que entran en juego criterios de valoración diferentes al precio final.

como el plazo de ejecución, el coste de utilización o las garantías de continuidad, por ejemplo, etc.

Procedimiento negociado. Se recoge en la nueva Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, y su finalidad es ampliar la competencia entre inversores a supuestos excepcionales en los que la Administración procedía mediante contratación directa. Es necesario solicitar la oferta, fijar el precio y hacerlo constar en el expediente.

Enajenación directa. La inexistencia de competencia entre inversores requiere que la enajenación directa sea regulada detalladamente por moción directa y regulada detalladamente por motivos de transparencia. Para que su aplicación sea legalmente correcta debe ser aprobada en Consejo de Ministros.

Cada privatización exige un tratamiento diferenciado que hay que concretar. Siempre que sea posible, deberá elegirse la Oferta Pública de Venta o la Subasta Pública si en el ánimo del Estado está la persecución en exclusiva de una ventaja económica. Sin embargo, cuando la privatización se refiera a un servicio público y la Administración pretenda garantizar su continuidad y calidad, resultará más conveniente un procedimiento que no valore únicamente el precio ofertado.

3.1. NORMATIVA DE CARÁCTER GENERAL: LAS AUTORIZACIONES ADMINISTRATIVAS Y LOS ACUERDOS ESTATUTARIOS

Existe una legislación que afecta a todos los procesos de privatización, sin perjuicio del procedimiento elegido para ello, y es la referida a las autorizaciones administrativas y a los acuerdos estatutarios de los órganos competentes de las sociedades y/o entes vendedores.

En el primer caso es necesario el acuerdo del Consejo de Ministros cuando la operación de venta de las acciones suponga la pérdida de la posición mayoritaria del Sector Público estatal, de acuerdo con el artículo 6.3 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Ocasionalmente, es de aplicación la Ley de Régimen Jurídico de Enajenaciones de Participaciones en Determinadas Empresas (10) (Ley 5/1995, de 23 de marzo), que establece que cuando el Estado cuente con una participación directa o indirecta de al menos el 25 por 100 del capital de una empresa y esté controlada por el mismo es necesaria la autorización administrativa (11) previa, cuando sea objeto de enajenación una participación social igual o superior al 10 por 100 del capital y la participación del Estado en el capital social de la misma quede por debajo del 50 por 100. También sería precisa la autorización cuando la participación quede reducida a un porcentaje inferior al 15 por 100. Todo ello si concurre alguna de las siguientes circunstancias:

(10) Desarrollada por el Real Decreto 1.525/1995, de 15 de septiembre.

(11) La autorización administrativa se otorga a través de Real Decreto.

- a) Prestar servicios esenciales o públicos.
- b) Desarrollar actividades sujetas por Ley o en especial régimen de control.
- c) Estar total o parcialmente exenta de la libre competencia.

La mencionada autorización administrativa implica que en las sociedades donde se dan las circunstancias referidas, el Estado, poseyendo una participación accionarial que no llega al 1 por 100, puede controlar decisiones estratégicas que afecten al futuro de las mismas y/o al grupo de las sociedades de la que es cabecera la sociedad donde posee la participación minoritaria.

Esta circunstancia ya se ha producido en nuestro país con Repsol y Telefónica, cuyos procesos de privatización (12) requirieron autorización administrativa. Los Decretos que la establecen lo justifican:

- a) Por la necesidad de asegurar la continuidad de las actividades estratégicas que desarrollan ambas sociedades.
- b) Para garantizar el interés general, sin merma alguna de la legítima autonomía empresarial.

Aunque se justifique que esta medida (13) repercute mínimamente en la gestión de las sociedades mencionadas, hay que considerar que la misma les va a afectar durante diez años, y que los acuerdos y actos sujetos a autorización previa son:

- La disolución voluntaria, escisión o fusión.
- Sustitución del objeto social.
- Enajenación o gravamen de valores propiedad de todas las sociedades afectadas por estos Reales Decretos.

En cuanto a los acuerdos estatutarios, la Ley de Sociedades Anónimas, así como los estatutos de las respectivas sociedades, determinan y regulan la capacidad de los órganos con competencia para concertar negocios, la forma de adoptar los acuerdos, la persona o personas con poder para ejecutarlos, etc., situaciones que afectan a todos los procesos de privatización y que deben ser objeto de fiscalización por los Órganos de Control Externo.

(12) Autorizados por los Consejos de Ministros de 24 de noviembre de 1995 y 10 de enero de 1996, en el caso de Repsol. La venta de Telefónica se acordó por el referido órgano el 28 de junio de 1996. En ambos casos era de aplicación lo establecido en el artículo 3 de la Ley 5/1995, de 23 de marzo, sobre Régimen Jurídico de Enajenación de Participaciones en Determinadas Empresas. El Real Decreto 3/1996, de 15 de enero, establece el Régimen de Autorización Administrativa previa de Repsol, y el Real Decreto 8/1996, de 10 de enero de 1997, el de Telefónica.

(13) Esta práctica, conocida como la acción de oro *-golden share-*, tiene antecedentes en el Derecho sajón. En Europa, dentro del ámbito de las empresas públicas, tuvo gran repercusión la que estableció el Gobierno de Margaret Tahtcher con motivo de la privatización de la British Petroleum para evitar la invasión del grupo KIO. Con su acción de oro, el Gobierno británico se reservó la capacidad para nombrar consejeros, auditar cuentas y oponerse a decisiones estratégicas no deseadas.

3.2. NORMATIVA DE APLICACIÓN PARTICULAR

Además de la normativa anteriormente comentada, aplicable en todos los procesos de privatización, existen otras normas (14) de carácter fiscal, administrativo o incluso de legislación extranjera que, junto a los compromisos pactados en los contratos, constituyen el núcleo sustancial de legalidad que afecta a los referidos procesos. Entre las disposiciones de carácter administrativo destaca la que regula las ofertas públicas de venta de valores, a la que se alude más adelante, y la referente a las inversiones extranjeras en España, tal y como establece el Real Decreto 671/1992.

En el ámbito fiscal, en las ofertas públicas de venta de valores es preceptiva la comunicación a la Administración Tributaria de la relación de compradores (art. 109 de la Ley del Mercado de Valores), sin perjuicio del cumplimiento de otras disposiciones, en función de la naturaleza de la operación (retenciones en origen de parte de los rendimientos, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Valor Añadido, etc.).

3.2.1. La legislación española del Mercado de Valores

De todos los procedimientos de privatización anteriormente mencionados, el más habitual es el de la oferta pública de valores (OPV).

Las emisiones y ofertas públicas de venta de valores, tanto si se tratan de bonos y obligaciones como de acciones, se regulan por la legislación del Mercado de Valores, que, entre otros objetivos, tiene como finalidad la transparencia de los mercados, la correcta formación de los precios y la protección de los inversores, promoviendo todas las informaciones de interés en favor de los mismos. En este ámbito desempeña su función la Comisión Nacional del Mercado de Valores (C. N. M. V.), que es la responsable de verificar, registrar y autorizar los folletos informativos, instrumento esencial en las emisiones y ofertas públicas de venta de valores, que deben incluir toda la información referida no sólo a las condiciones de venta de los títulos ofertados, sino también a la situación financiera, actividad, organización, etc., de la sociedad a la que pertenecen.

La legislación española del Mercado de Valores, reguladora de las emisiones y ofertas públicas de valores, es la siguiente:

- a) La Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- b) Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre Emisiones y Ofertas Públicas de Venta de Valores.

(14) No es posible relacionar toda la legislación aplicable, depende de cada caso. Por ejemplo, la privatización de Repsol estaba afectada desde la normativa reguladora del titular de las acciones (Instituto Nacional de Hidrocarburos) hasta la del sector petrolero, pasando por la de inversiones extranjeras en España, etc.

c) Orden de 12 de julio de 1993 del Ministerio de Economía y Hacienda sobre folletos informativos y otros desarrollos del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores, que derogó las anteriormente citadas.

Esta normativa, a efectos de su análisis legal, puede agruparse en tres bloques: el relativo a los requisitos previos a las emisiones y/o OPV; el referido al cumplimiento de los acuerdos sociales de la sociedad emisora u ofertante de la venta de valores y de otros requisitos consecuencia de la misma, y el relativo al contenido del folleto informativo.

Las normas que regulan los requisitos previos están contempladas en el artículo 26 de la Ley del Mercado de Valores y en las Secciones 1.^a, 2.^a, 3.^a y 4.^a del Capítulo II del Real Decreto 291/1992, de 27 de abril (arts. 5 al 14 y Disposición Adicional Séptima). Estos requisitos son, en síntesis, los siguientes:

- Comunicación previa de la emisión o de la OPV a la C. N. M. V.
- Aportación y registro previo por la C. N. M. V. de los documentos acreditativos del acuerdo de emisión u OPV, de las características de los valores a emitir o de las acciones a ofrecer y de los derechos y obligaciones de sus tenedores.
- Verificación y registro por la C. N. M. V. de los informes de auditoría y de las cuentas anuales.
- Verificación y registro por la C. N. M. V. de un folleto informativo sobre la emisión proyectada.

Las normas relacionadas con los acuerdos de la sociedad emisora y/u ofertante y los demás requisitos consecuencia de la emisión u oferta contenidas en todas y cada una de las disposiciones reguladoras del Mercado de Valores, enumeradas anteriormente y que han de aparecer recogidas en los folletos informativos de la emisión u oferta, se refieren fundamentalmente a:

- Acuerdo sobre la emisión u oferta y sus características.
- Poderes y delegación de facultades para proceder a la emisión u oferta de valores.
- Libre transmisibilidad de los valores ofertados.
- Cotización o solicitud de negocio en Bolsa de los valores.
- Informe de la C. N. M. V. sobre el procedimiento de colocación de los valores.
- Remisión de la información sobre las cuentas y el informe de gestión a las sociedades rectoras de las Bolsas donde coticen los valores ofertados.
- Declaración sobre solvencia y endeudamiento de la sociedad emisora u ofertante.

Los folletos informativos deben ajustarse a lo establecido en la Orden Ministerial de 12 de julio de 1993, conteniendo los siguientes capítulos:

- I. Personas que asumen la responsabilidad del contenido del folleto.
- II. Información relativa a los valores ofertados.
- III. Información de carácter general sobre la entidad emisora ofertante.
- IV. Información sobre la actividad de la empresa vendedora.
- V. Información económico-financiera sobre la entidad vendedora.
- VI. Presentación, gestión y control de la empresa vendedora.
- VII. Evolución reciente y perspectiva de la entidad vendedora.

Además de la información ya reseñada, el folleto debe incluir los siguientes anexos:

- I. Acuerdos del Consejo de Ministros autorizando la OPV.
- II. Relación de sociedades que constituyen el grupo de la empresa vendedora.
- III. Sociedades del grupo minoritario.
- IV. Cuentas anuales y el informe de gestión de los dos últimos años, junto a los informes de la empresa auditora.
- V. Cuentas anuales de la empresa vendedora y de las Sociedades dependientes de los dos últimos ejercicios junto a los informes de gestión y auditoría.

3.2.2. La normativa extranjera

Especial referencia merece la legislación extranjera, y ello porque algunos procesos de privatización (Repsol y Endesa) incluyen tramos de venta de acciones dirigidas a inversores extranjeros que las adquieren en las Bolsas de Valores de sus respectivos países. El mercado más común para llevar a cabo estas operaciones es Estados Unidos, donde las operaciones de privatización están controladas por la Securities and Exchange Commission (SEC), que es la autoridad responsable de aplicar y exigir el cumplimiento de la normativa reguladora de la venta de valores, siendo su labor similar a la que desarrolla en España la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Cuando las OPVs son de carácter internacional y se orientan a inversores institucionales, se realizan mediante un folleto, de contenido idéntico al presentado al SEC, no oficial ni sometido a aprobación legal.

La legislación americana reguladora de las OPVs se contiene en la *U. S. Securities Exchange Act of 1933*, que obliga a publicar un folleto informativo cuando vayan dirigidas a inversores minoristas o cuando los valores de la sociedad ofertante cotice en la Bolsa de Valores de Nueva York.

Los folletos informativos dirigidos a los inversores americanos han de cumplir una serie de trámites y requisitos exigidos por el SEC, similares a lo que la legislación española denomina «requisitos previos a la emisión u oferta», que, en síntesis, son los siguientes:

– *Diligencia debida*, que corresponde al proceso que inician las entidades interesadas ante el SEC con objeto de asegurarse sobre la veracidad del contenido del folleto.

- *Registro confidencial*, en el que la SEC se pronuncia sobre la necesidad de entrar o no en el proceso de revisión y difusión del folleto sometido a su aprobación.
- *Registro del folleto*, que establece el comienzo del proceso de la oferta pública.
- *Folleto definitivo o completo*, que se produce en el momento en el que se contemplan todas las informaciones no incluidas en las actuaciones anteriores.

Los procesos de colocación y venta de acciones son similares a los utilizados en las ofertas nacionales (15).

3.3. LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRATOS DE COMPRAVENTA EN LAS OPERACIONES DE VENTA DE ACTIVOS

Aspecto importante de la fiscalización es el análisis de los contratos. En unos casos, el contrato contiene las condiciones y demás circunstancias de la enajenación en sí, y en otros forma parte del desarrollo de la Oferta Pública de Venta de los valores, como más adelante se expone.

En ambos casos, la fiscalización debe verificar tanto la legalidad de la formalización del contrato (poderes de la persona o personas que suscriben el contrato, acuerdo de los órganos competentes para vender, así como la correcta toma del mismo, conformación de los documentos con originales, legalidad de los pactos respecto de los principios que informan la contratación, autorizaciones administrativas previas cuando sean necesarias, cumplimiento de otra normativa legal –incompatibilidades, responsabilidades subsidiarias, etc.–) como la de su ejecución.

En el ámbito contractual, la fiscalización de la ejecución del contrato es más compleja que la formalización. Ésta se fundamenta en contrastes documentales, mientras que el desarrollo de los contratos requiere, además de verificaciones formales, otras comprobaciones que son el resultado de actuaciones exigidas de las propias cláusulas de los contratos.

En las OPVs y en las emisiones públicas de bonos y obligaciones deben verificarse los compromisos contractuales que la entidad privatizadora asume con los intermediarios financieros y con los suscriptores. Este objetivo incluye el correcto cumplimiento de los plazos y las condiciones a reunir por los peticionarios, la formulación, recepción y tramitación de las peticiones de compra, el límite máximo de adquisición de valores por peticionario, el prorrateo cuando haya existido exceso de demanda, los compromisos relacionados con la difusión y publicidad de la oferta y, fundamentalmente, la fijación del precio.

(15) Según la legislación USA, un ADS es la unidad en la que un accionista en Estados Unidos posee las acciones de un emisor extranjero que haya convenido establecer un programa de ADR. Un ADS puede corresponder a una o varias acciones de un emisor. Un ADR es el instrumento emitido por el depositario de las ADS, el cual es entregado al inversor de Estados Unidos y tiene por finalidad acreditar la titularidad de los ADS por parte de dicho inversor.

El análisis del precio obtenido por la transmisión de las acciones, y en concreto su correcto valor, tiene especial importancia. En el Sector Público industrial, las privatizaciones afectan en todo caso a sociedades mercantiles cuyos títulos se cotizan en la Bolsa. Es, pues, el precio libremente fijado en el Mercado de Valores la referencia básica para realizar aquella estimación. Pero las distintas formas de privatización y las condiciones en que en cada caso se realiza la oferta influyen en gran medida en la fijación definitiva del precio y, al propio tiempo, en la futura composición del accionariado. Es el caso de las sociedades que no cotizan en Bolsa o de las que el precio se fija en la negociación, se producen intercambios accionariales, etc., situaciones que no permiten fácilmente evaluar la corrección del precio, aunque el tema, recientemente, se ha podido corregir con las actuaciones previstas en el acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de junio de 1996 (16).

Los contratos de colocación y aseguramiento que aparecen en todas las ofertas públicas de valores contienen las condiciones, formas, plazos y demás requisitos a los que se someten los intermediarios financieros respecto al Agente Privatizador y a los suscriptores. Se trata de un contrato de naturaleza mercantil mediante el cual un grupo de entidades financieras coordinadas por un Banco Director se comprometen a colocar un determinado número de títulos, asegurando no sólo el precio, sino la compra en firme de los valores previamente convenidos, por lo que su venta posterior a inversores minoristas o institucionales es un riesgo que asumen los aseguradores.

La fiscalización de estos contratos conlleva, fundamentalmente, la verificación de los resultados económicos de la operación: la colocación de valores comprometidos por cada una de las entidades interesadas; las propuestas y confirmación de compra de los suscriptores; la formulación, recepción y tramitación de solicitudes; los límites de compra por beneficiario; la liquidación del precio; la fecha de pago convenido; los gastos por comisiones de dirección, gestión, colocación, aseguramiento y demás otros que tengan pactados, así como el reflejo contable de las operaciones que tienen trascendencia económica: comprobación de baja de las acciones vendidas en la cuenta de inversiones financieras, plusvalías o minusvalías generadas (precio de venta, coste acciones cartera), anotación de los ingresos y gastos, etc.

4. Las actuaciones fiscalizadoras del Tribunal de Cuentas de los años 1996 y 1997 sobre los procesos de privatización

La fiscalización sobre «la legalidad de los procesos de privatización de las acciones de Repsol, S. A., producidas en el período 1992-1995» se aprobó, por el

(16) El Consejo Consultivo de Privatizaciones ha insistido en esta cuestión, reiterando la importancia de contar con una valoración correcta, aun cuando las empresas coticen en Bolsa, pero su liquidez no sea muy elevada.

Pleno del Tribunal de Cuentas, en sesión del 16 de noviembre de 1995 dentro del programa de fiscalizaciones para el año 1996.

El objetivo de la misma se orientaba al análisis de la legalidad de las operaciones realizadas por el Instituto Nacional de Hidrocarburos (I. N. H.) (17). en el período 1992-1995. en virtud de las cuales transfirió al sector privado la mayor parte de la cartera de valores de Repsol. S. A.. que poseía dicho Instituto. Estas operaciones fueron. de un lado. la emisión de bonos canjeables por acciones. realizada en el año 1992. y las ofertas públicas de venta de acciones (OPVs) de los años 1993 y 1995. y de otro. la venta a PEMEX (Petróleos Mexicanos) de un paquete de acciones de su capital social. en marzo de 1992. y la enajenación en Bolsa de un determinado número de títulos. en diciembre de 1994.

El procedimiento. básicamente. utilizado para la privatización de Repsol. S. A.. fue la emisión de bonos canjeables y la oferta pública de venta de acciones (OPV). que suponían un 43 por 100 de su capital social. frente al 2.52 por 100 del mismo enajenado por otros procedimientos.

Las disposiciones legales que afectaban a las mencionadas operaciones de privatización diferían en razón al procedimiento de enajenación. Las ofertas públicas de venta de acciones (OPV) y la emisión de bonos canjeables estaban afectadas. fundamentalmente. por la legislación del mercado de valores. y su normativa de desarrollo. que establece la publicación y registro de un folleto informativo que debe contener no sólo toda la información respecto a las condiciones de venta de los títulos ofertados. sino la situación financiera. actividad. organización. etc.. de la sociedad o ente que enajena. De otro lado. las enajenaciones no afectadas por la legislación reguladora de las emisiones y ofertas públicas y venta de valores -PMI Holding. empresa participada mayoritariamente por Petróleos Mexicanos (PEMEX). y operación de Bolsa- se regulaban básicamente por los principios de la contratación mercantil y los pactos suscritos por las partes contratantes.

Además de la normativa del mercado de valores y las obligaciones contractuales ya apuntadas. las operaciones estaban afectadas por la legislación mercantil (transmisibilidad de acciones. acuerdos de los órganos estatutarios. etc.). la normativa fiscal. las autorizaciones administrativas establecidas en la legislación presupuestaria para las sociedades del Sector Público. la propia normativa del I. N. H.. así como la normativa sobre inversiones extranjeras y la del sector petrolero en España.

Finalmente. las OPVs de 1993 y 1995 han tenido carácter internacional y se han visto afectadas por la legislación de los países en los que se realizaron las ofertas (18).

(17) El I. N. H. fue extinguido con fecha 31-XII-95. según Real Decreto Ley 8/1995. de 16 de junio. asumiendo la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) sus derechos y obligaciones.

(18) Con posterioridad al periodo objeto de la fiscalización. en febrero de 1996 y abril de 1997 se llevaron a cabo sendas OPVs. con las que se concluía el proceso de privatización de la participación del I. N. H. en el capital social de Repsol. y con ello la salida del Sector Público de dicha sociedad.

La fiscalización ha podido efectuarse sin limitaciones, habiéndose realizado todas las comprobaciones previstas en el plan de trabajo. Con carácter general, en las emisiones de bonos y ofertas públicas de venta de acciones (OPVs) se han respetado la normativa aplicable y, en especial, la del Mercado de Valores. El I. N. H. cumplimentó, conforme a la legalidad, los requisitos exigibles, siendo las omisiones detectadas, en este ámbito, de carácter formal, sin incidencia sustantiva sobre la legalidad de las actuaciones. Asimismo, el I. N. H. cumplimentó los demás requisitos establecidos por la legislación presupuestaria, inversiones extranjeras y de carácter fiscal, aunque no trasladó a la Hacienda Pública la información exigida en las emisiones de bonos y OPVs.

Los acuerdos estatutarios que exigían las distintas operaciones han sido los correctos. Se suscribieron, también conforme a la legalidad, diferentes contratos de colocación y aseguramiento de valores, siendo su formalización la correcta y ajustándose su ejecución a la convenido en los mismos.

En cuanto a las operaciones no afectadas por la legislación reguladora de las emisiones y ofertas públicas de la venta de valores (venta de PEMEX y enajenación en Bolsa), se ejecutaron también conforme a la legalidad, comprobándose el cumplimiento de las obligaciones administrativas, así como las contractuales.

Por último, las anotaciones contables en los estados financieros del I. N. H. se realizaron, en términos generales, con arreglo a lo establecido en el Plan General de Contabilidad y, recogiendo fielmente las operaciones económicas producidas, ajustándose a lo previsto en los folletos informativos y en los contratos de aseguramiento y colocación.

Dentro del ámbito de las Sociedades Estatales no financieras, en el *Informe Anual de 1995* se hace referencia a varias operaciones de enajenación. Entre ellas la venta de SIDENOR, S. A., además del hecho que supone el comienzo del abandono de la Empresa Pública del sector siderometalúrgico, cuya tradición e influencia en el desarrollo económico de España ha sido determinante, implica una operación de compraventa con compromisos verificables en el momento de su formalización y otros que exigirán un seguimiento, como la ampliación de capital, la asunción de la deuda con la Seguridad Social, la constitución de avales y el mantenimiento de la plantilla.

El proceso de venta de SIDENOR, S. A., se inició con el Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de noviembre de 1995, autorizando la venta de la totalidad de las acciones de SIDENOR, S. A., a IFESA en las condiciones que se establecieron en el contrato de 8 de noviembre de 1995. La venta se llevó a efecto con fecha 1 de diciembre de dicho año.

La sociedad compradora, de conformidad con el Acuerdo del Consejo de Ministros, hizo un pago en efectivo de 2.000 millones de pesetas por la totalidad de las acciones, asumiendo el compromiso de ampliar el capital de SIDENOR, S. A., por importe de 1.200 millones de pesetas para ser destinados a la amortización anticipada del préstamo sindicado concedido por Mitsubishi Bank Limited y

otras entidades de crédito, y constituyó avales bancarios por un importe total de 1.341 millones.

Se autorizó, a su vez, la desvinculación de ACENOR. S. A. y FOARSA de SIDENOR. S. A., pasando a depender de la Agencia Industrial del Estado hasta su total liquidación. Esas empresas cesaron en sus actividades industriales, de las que se hizo cargo SIDENOR. S. A.

Los fondos públicos necesarios para llevar a efecto esta desinversión, según las previsiones contenidas en el mencionado Acuerdo del Consejo de Ministros, ascienden para el período 1996-1999 a 44.397 millones de pesetas, y para los años 2000 y siguientes, a 63.132 millones. SIDENOR, S. A., previa Resolución de la Dirección General de la Tesorería General de la Seguridad Social de 9 de febrero de 1995, asumió parte de la deuda contraída por ACENOR. S. A., con la Seguridad Social por importe de 6.611 millones de pesetas, debiendo satisfacer dicha deuda, según el calendario aprobado, en el período 2001 a 2005.

Todas estas actuaciones se resumen en que las empresas viables del grupo se privatizan con el compromiso de mantener durante un período de dos años todas las actividades industriales, y las filiales inviables se incorporan a la Agencia Industrial del Estado, que financiará la amortización de los préstamos avalados por el Estado que SIDENOR, S. A., suscribió para financiarlas y apoyará económicamente a dichas filiales hasta su total extinción.

La Comisión de la Unión Europea, en su Decisión de 12 de abril de 1994, había aprobado el Plan Estratégico de SIDENOR, S. A., al que corresponden las actuaciones del Consejo de Ministros relacionadas.

El problema que plantea una privatización como la de SIDENOR, S. A., desde la óptica del control, no es tanto la legalidad y eficiencia de la formalización de la operación, sino la de su ejecución. Los compradores de SIDENOR, S. A., asumen una serie de compromisos que deben ejecutar en el futuro. Alguno de ellos, como la liquidación de la deuda con la Seguridad Social, se efectuará desde el año 2001 al 2005. Este compromiso no podrá, sin embargo, ser fiscalizado por el Tribunal de Cuentas por falta de competencia, ya que, a partir de la venta de la mencionada sociedad, la misma deja de tener la consideración de estatal y, consiguientemente, queda fuera del ámbito de actuación del Tribunal de Cuentas.

Circunstancias similares van a surgir en el control del programa privatizador emprendido por el Gobierno al carecer el Tribunal de Cuentas de capacidad para actuar. Todo ello aconseja que los agentes privatizadores introduzcan cláusulas en favor de los intereses públicos y que, al menos, sean exigibles en sede judicial, sin perjuicio de la toma de otras medidas, cuando sea posible legalmente, como la controvertida *golden share* o acción de oro, que permite al vendedor conservar un paquete mínimo de acciones que le faculta para tomar decisiones importantes en la sociedad enajenada.

5. Conclusiones

La privatización de empresas y servicios del Sector Público es un fenómeno a nivel mundial. La menor presencia de los Estados en la actividad económica es un proceso generalizado que ya se inició hace años, aunque en la actualidad alcanza su mayor desarrollo.

El volumen económico de las privatizaciones en España requiere una actuación del Tribunal de Cuentas proporcional a la operación que conlleva. En el período 1996-2000, el Estado va a ingresar entre 4 y 5 billones de pesetas.

El Tribunal de Cuentas conoce, automáticamente, de los procesos de privatización a través de las cuentas que rinden, anualmente, las sociedades y entes pertenecientes al Sector Público. Sin embargo, la fiscalización de las privatizaciones mediante el análisis de las cuentas rendidas no ofrece un conocimiento suficiente desde el ámbito de las competencias del Tribunal de Cuentas. Su labor fiscalizadora, consecuentemente, debe completarse, por un lado, con actuaciones puntuales que se expongan en el *Informe anual* y, por otro, con la realización de fiscalizaciones específicas.

Las medidas del Gobierno, estableciendo un programa para la modernización del Sector Público empresarial, van a facilitar la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas. Este programa, según sus redactores, responde a una estrategia estructurada, que contiene objetivos y procedimientos de ejecución, garantizando con vigor y transparencia los procesos fiscalizadores, que deben contar con una valoración previa de lo enajenable; un informe sobre la sujeción del proyecto a los principios de publicidad, transparencia y libre concurrencia, así como una auditoría sobre el resultado de la privatización.

Sin perjuicio de todo ello, y a modo de conclusión, sería preciso para reforzar la actividad fiscalizadora del Tribunal de Cuentas, respecto a las privatizaciones:

1.º Que se establezca el marco jurídico adecuado para que las participaciones minoritarias del Sector Público en las sociedades mercantiles que se privatizan puedan ser conocidas por el Tribunal de Cuentas, aunque las mismas puedan fiscalizarse a través del organismo o entidad titular de los valores transmitidos.

2.º Que, además de las verificaciones y comprobaciones inherentes a las operaciones de privatización, se pueda fiscalizar el resultado de la misma, con especial atención al cumplimiento de los objetivos previstos, así como a la correcta ejecución de los pactos y compromisos asumidos por los compradores.

3.º Que las enajenaciones de las participaciones accionariales públicas se lleven a cabo, fundamentalmente, a través de OPVs y/o subastas públicas, procedimientos que se ajustan con mayor fidelidad a los principios de publicidad, concurrencia y transparencia.

4.º Que la fiscalización de los procesos de privatización de Empresas Públicas y Sociedades Estatales debe ser un objetivo prioritario de los Órganos de Control Externo (OCEX), en razón al volumen económico que los mismos implican.